

# Ing. Vladimír Šretr – daňový poradce

## Novela zákona o DPH od r. 2025

Dne 23. prosince 2024 byl ve Sbírce zákonů zveřejněn nový zákon č. 461/2024 Sb., kterým se od roku 2025 mění řada ustanovení zákona 235/2004 Sb. o DPH. Celkový počet provedených změn přesahuje 450 úprav zákona, i když v mnoha případech se jedná jen o administrativně-technické úpravy stávajícího znění zákona.

Převážná většina změna nabývá účinnosti již 1.1.2025, avšak některé změny mají posunutou účinnost až na 1.7.2025. Zákon ale obsahuje i takové změny, které by se měly stát účinnými až od 1.1.2026.

Pro snadnější orientaci klientů v provedených změnách zákona o DPH byly připraveny následující výkladové informace, vztahující se k hlavním provedeným změnám zákona o DPH.

### Změna posuzování hodnoty obratu

Jednou z nejvýznamnějších změn platných již od 1.1.2025 je **změna v posuzování hodnoty obratu pro účely DPH** a pro povinnou registraci osob povinných k dani (podnikajících osob) jako plátců DPH.

S účinností od 1.1.2025 bude hodnota obratu posuzována vždy za celý kalendářní rok, tj. od 1.1. do 31.12. běžného kalendářního roku, a nikoliv jako doposud za každých 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců.

V případě, že osoba povinná k dani – neplátce DPH, nepřekročila do 31.12.2024 stanovenou hodnotu obratu 2 mil. Kč, potom od 1.1.2025 se bude hodnota obratu pro účely zákona o DPH počítat znovu. Limitní hranice obratu pro účely plátcovství DPH ve výši 2 mil. Kč se však nemění.

Podstatným způsobem se bude měnit lhůta, od kdy se dosavadní neplátce DPH stane plátcem DPH při překročení hranice 2 mil. Kč. Pokud dosavadní neplátce **překročí v průběhu kalendářního roku hranici 2 mil. Kč, avšak nepřekročí druhou nově zavedenou hranici 2 536 000,- Kč**, stane se plátce daně až od 1.1. následujícího kalendářního roku. V tomto případě bude mít nový plátce DPH povinnost podat **příhlášku k registraci DPH do 10 pracovních dní** ode dne překročení limitní částky 2 mil. Kč.

Nově je však změnou zákona zavedena možnost, aby osoba povinná k dani při překročení limitu 2 mil. Kč **sdělila správci daně** v přihlášce k registraci, že se **chce stát plátcem DPH ihned následující den po dni, ve kterém byl překročen** limit 2 mil. Kč. V tomto případě pak bude povinností nového plátce vystavovat faktury za uskutečněná zdanitelná plnění s příslušnou sazbou DPH od následujícího dne po dni, ve kterém byla překročena hranice 2 mil. Kč a to i v případě, že nebyla doposud podána přihláška k registraci DPH (z důvodu neuplynutí stanovené lhůty) a nově vzniklý plátce DPH tak nebude zavedena v různých systémech evidujících plátce DPH, např. v systému VIES.

V případě, že v běžném kalendářním roce osoba povinná k dani překročí stanovený limit 2 mil. Kč, musí pozorně sledovat, zda v dalším průběhu kalendářního roku nedojde k překročení druhé nově zavedené hodnoty obratu ve výši 2 536 000,- Kč. V případě, že ve stejném **kalendářním roce bude překročena hodnota obratu 2 536 000,- Kč**, stává se osoba povinná k dani plátcem DPH bezprostředně dnem následujícím po dni, ve kterém byla tato druhá limitní částka překročena. Od tohoto dne rovněž vzniká povinnost podat další přihlášku k registraci DPH z důvodu překročení druhé limitní hodnoty obratu, čímž v podstatě pozbyde platnost první registrace podaná po překročení částky 2 mil. Kč. Novému plátcovi DPH tak vzniká povinnost přiznat a odvést DPH již z plnění, která se uskuteční následující den po dni, ve kterém byl překročen limit obratu 2 536 000,- Kč.

Samozřejmě nový plátcem DPH může ode dne, kdy se stane plátcem DPH uplatňovat nároky na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění, která používá ke svým uskutečněným plněním, které nárok na odpočet DPH umožňují.

Specifickým způsobem se upravuje vznik plátcovství DPH **u osob, které budou uskutečňovat pouze plnění, u kterých by nevznikl nárok na odpočet DPH**, kdyby byla tato osoba plátcem DPH. Jedná se o všechna plnění osvobozená od DPH, u nichž není nárok na odpočet DPH, např. při provádění finančních činností, pojišťovacích činností, prodeje nemovitých věcí nebo pronájem domů a bytů. V těchto případech by se osoba povinná k dani nestala plátcem DPH ani po překročení limit 2 mil. Kč nebo 2 536 500,- Kč v kalendářním roce

Pokud by však tato osoba uskutečnila kromě výše uvedených plnění také plnění, u kterého by měla nárok na odpočet DPH, tak by se tato osoba stala plátcem DPH

- od 1. ledna následujícího kalendářního roku, pokud se toto plnění s nárokem na odpočet DPH uskutečnilo poté, co byl překročen obrat 2 mil. Kč, nebo
- dnem následujícím po překročení druhé hodnoty obratu 2 536 500,- Kč, nebo
- dnem následujícím po uskutečnění tohoto plnění s nárokem na odpočet DPH, pokud se toto plnění uskutečnilo v následujícím kalendářním roce po kalendářním roce, ve kterém byl překročen limit 2 mil. Kč.

K provedeným změnám uvádíme tři následující případy:

**Příklad č. 1:** Osoba povinná k dani pronajímá byty (plnění bez nároku na odpočet DPH) a do 31.10.2025 dosáhla obratu 2 300 000,- Kč. Vzhledem k tomu, že doposud neuskutečňuje jiné plnění, není doposud plátcem DPH. Ke dni 15.11.2025 uskutečnila dále prodej zboží v hodnotě 45 000,- Kč – cena bez DPH.

V tomto případě bude osoba povinná k dani plátcem DPH **od 1.1.2026** (nebyl překročen limit 2 536 500,- Kč, všechna plnění se uskutečnila v průběhu roku 2025).

**Příklad č. 2:** Osoba povinná k dani pronajímá byty (plnění bez nároku na odpočet DPH) a do 31.10.2025 dosáhla obratu 3 500 000,- Kč. Vzhledem k tomu, že doposud neuskutečňuje jiné plnění, není doposud plátcem DPH. Ke dne 15.11.2025 uskutečnila dále prodej zboží v hodnotě 45 000,- Kč – cena bez DPH.

V tomto případě bude osoba povinná k dani plátcem DPH **od 16.11.2025** (z důvodu překročení limitu 2 536 500,- Kč ještě v r. 2025)

**Příklad č. 3:** Osoba povinná k dani pronajímá byty (plnění bez nároku na odpočet DPH) a v do 31.12.2025 dosáhla obratu 2 300 000,- Kč. Vzhledem k tomu, že doposud neuskutečňuje jiné plnění, nebude od 1.1.2026 plátcem DPH.

V lednu 2026 a březnu 2026 uskutečnila firma prodej zboží v celkové hodnotě 90 000,- Kč – cena bez DPH a v průběhu roku 2026 byly uskutečněny pronájmy bytů v hodnotě 2 150 000,- Kč.

V tomto případě bude osoba povinná k dani plátcem DPH **od 1.1.2027** (v r. 2026 nebyl překročen limit 2 536 500,- Kč).

### **Úprava odpočtu u nedobytný (neuhrazených) pohledávek**

Druhou velmi významnou změnou od roku 2025 je nové ustanovení § 74b zákona, které řeší **úpravu odpočtu DPH v případě nedobytných pohledávek nebo pohledávek po splatnosti**. Podle nového ustanovení § 74b odst. 3 zákona o DPH od roku 2025 platí, že **nebude-li pohledávka z uskutečněného zdanitelného plnění zcela uspokojena do posledního dne šestého kalendářního měsíce bezprostředně následujícího po kalendářním měsíci, ve kterém byla pohledávka splatná, je dlužník – plátce DPH povinen uplatněný odpočet DPH snížit** ve výši vypočtené z neposkytnuté úhrady. Tato úprava odpočtu musí být provedena v tom zdaňovacím období, do kterého náleží poslední den šestiměsíční lhůty.

V případě čtvrtletních plátců DPH by však povinnost úpravy odpočtu DPH nevznikla, pokud bude dlužná částka uhrazena nejpozději poslední den čtvrtletí, ve kterém uplynula stanovená šestiměsíční lhůta.

**Příklad:** Daňový doklad-faktura za dodání zboží – DUZP 20.1.2025, splatnost 4.2.2025. Faktura není v r. 2025 uhrazena. Šestiměsíční lhůta pro povinnost úpravy odpočtu DPH uplyne 31.8.2025. V přiznání DPH za srpen 2025 **musí být provedena oprava původního odpočtu DPH a o hodnotu neuhrazeného DPH musí být snížen nárok na odpočet DPH v přiznání DPH za srpen 2025.**

V případě, že plátce DPH bude provádět výše uvedené opravy základu daně z titulu neuhrazení původního daňového dokladu a tím snižovat svůj nárok na odpočet DPH, **může při uhrazení** uvedené částky v dalším období **provést další opravu základ DPH, kterým bude nárok na odpočet DPH zvýšen o uhrazenou hodnotu DPH**. Provedení těchto oprav je však časově omezeno určitou časovou lhůtou, a to nejpozději **do konce druhého kalendářního roku** bezprostředně následujícího po zdaňovacím období, ve kterém mohl dlužník tuto opravu provést nejdříve.

**Příklad:** Daňový doklad dle zadání předchozího příkladu bude uhrazen v lednu 2026. Od zdaňovacího období leden 2026 má dlužník právo na „zpětnou“ opravu – zvýšení odpočtu DPH. Tento nárok na zvýšení odpočtu DPH může být uplatněn nejpozději do 31.12.2027, tj. nejpozději v daňovém přiznání DPH za listopad 2027, podávané do 25.12.2027.

Podle přechodných ustanovení změn zákona o DPH (bod 17) se nově stanovená povinnost provádění oprav odpočtu DPH při neprovedení úhrady bude vztahovat až na daňové doklady, u nichž vznikl nárok na odpočet DPH **po 1.1.2025**. Na nárok na odpočet DPH, který vznikl do 31.12.2024 se výše uvedené nové ustanovení nepoužije. Upozorňujeme, že **rozhodující**

**hledisko je tedy vznik nároku na odpočet DPH**, nikoliv datum uskutečnění zdanitelného plnění nebo vlastní splatnost pohledávky.

***Příklad:** Daňový doklad-faktura za právní služby z prosince 2024 (DUZP 31.12.2024) byla vystavena dne 5.1.2025. Příjemce této služby – plátce DPH má nárok na odpočet DPH nejdříve ve zdaňovacím období leden 2025 (do 31.12.2024 nemá příjemce plnění k dispozici daňový doklad). Na daňový doklad vystavený na počátku roku 2025, který zakládá nárok na odpočet DPH až v lednu 2025, se již budou vztahovat nová ustanovení o opravách odpočtu DPH, i když se zdanitelné plnění uskutečnilo ještě v r. 2024 před účinností nového zákona.*

Na zavedení povinnosti snižovat nárok na odpočet DPH u dlužníků v případě, že úhrada pohledávky nebude provedena do šesti měsíců od její splatnosti, navazuje také nová **změna** v možnostech **opravy základu daně z nedobytné pohledávky na straně věřitele** dle § 46 zákona o DPH.

Podle nového ustanovení § 46/1/i zákona o DPH, platného od roku 2025, **může věřitel provést opravu základu daně a tím i výše dříve přiznané a odvedené DPH u nedobytných pohledávek malé hodnoty (tzv. bagatelní pohledávky)** a vzít si tak při **splnění zákonem stanovených podmínek** určitou přiznanou DPH zpět.

Uvedenou opravu základu daně a vlastní daně tak lze podle změny zákona provést při splnění dále uvedených podmínek:

- věřitel dlužníka alespoň **dvakrát písemně vyzval** ke splnění povinnosti uhradit pohledávku ze zdanitelného plnění, vynaložil úsilí, které lze rozumně vyžadovat, aby se takové výzvy dostaly do dispozice dlužníka a současně
- jde o **pohledávku nepřesahující 10 000 Kč** včetně daně,
- jde o **pohledávku, která je alespoň 6 měsíců** po splatnosti,
- souhrn pohledávek tohoto věřitele vůči jednomu dlužníkovi, u kterých věřitel provedl opravu základu daně v případě nedobytné pohledávky, **nebude přesahovat 20 000 Kč včetně daně za kalendářní rok**, a
- nenastala některá ze skutečností uvedených v předchozích ustanoveních § 46/1 písm. a) až h) novelizovaného zákona o DPH (oprava základu daně z důvodu insolvence dlužníka).

Samozřejmě nadále zůstávají v platnosti i další omezující podmínky dle dalších ustanovení § 46/3 zákona o DPH k provádění oprav základu daně, při jejichž existenci uvedené opravy základu daně nelze provést.

Nově se také od r. 2025 upravují pravidla pro provedení opravy základu daně i **u jiných nebagatelních pohledávek**, která by měla vést ke snadnějšímu přístupu věřitele k DPH k plnění, které nebylo dlužníkem uhrazeno:

- **zkracuje se lhůta** pro možno provedení opravy DPH u pohledávek v exekučním řízení z dosavadních dvou let **od vydání exekučního příkazu pouze na 1 rok**,

- možnost **provedení opravy DPH** i u pohledávek, u kterých uplynuly tři měsíce od jejich splatnosti, v exekčním řízení proti dlužníkovi je vymáhána i jiná pohledávka a exekuční řízení byla **zastaveno pro nemajetnost dlužníka**,
- možnost **provedení opravy** i u pohledávek **nepřihlášených** ve stanovené lhůtě do **insolvenčního řízení**, na dlužníka byl prohlášen konkurs a insolvenční řízení bylo **zastaveno pro nemajetnost dlužníka**.

### **Přeshraniční režim pro malé podniky**

Velmi významnou změnou dosavadního zákona o DPH je zavedení **přeshraničního režimu pro malé podniky** se sídlem v jiném členském státě EU. Tento zvláštní režim mohou využívat tyto malé podniky, jejichž obrat v ČR nepřekročí limit 2 mil. Kč a současně nepřekročí tzv. „unijní obrat“ v rámci celé EU 100 000 EUR, tj. 2 563 500,- Kč.

Tyto osoby se sídlem v jiném členském státě EU se nestanou v ČR plátcí DPH (viz ustanovení § 6c/2 zákona o DPH do 31.12.2024) a jejich uskutečněné plnění v místě plnění v ČR bude posuzováno jako **plnění osvobozené od DPH bez nároku na odpočet DPH**.

Osoby, které budou chtít tento přeshraniční režim pro malé podniky využívat, budou povinny se do tohoto systému registrovat a v registraci musí být uvedeno, v kterých členských zemích EU budou tento zvláštní režim využívat. Speciální DIČ pro takto registrované osoby bude označenou **koncovkou „EX“**.

Osoby registrované do tohoto zvláštního režimu musí podávat čtvrtletní hlášení o hodnotách uskutečněných zdanitelných plněních ve všech státech EU a samostatně pak bude uváděna hodnota zdanitelných plnění s místem plnění v ČR.

Problematicke přeshraničního režimu pro malé podniky je věnovaná celá nová část zákona o DPH v ustanovení § 109bb až § 109bu.

Podrobněji je uvedená problematika pospána v metodické informaci firmy Orkán plus s.r.o. z července 2024.

### **Nárok na odpočet DPH u pořízení dlouhodobého majetku**

Mění se postupy při uplatňování nároku na odpočet DPH v případě pořizování dlouhodobého majetku, který bude určen k využití pro tzv. „smíšené účely“, kdy je možno uplatňovat nárok na odpočet DPH jen v částečné výši.

Doposud bylo možno uplatňovat nárok na odpočet DPH při pořizování tohoto dlouhodobého majetku vlastní činností v plné výši a ke krácení nároku na odpočet DPH docházelo až při uvedení dlouhodobého majetku do stavu způsobilého užívání (§ 13/4/b).

Novelou zákona o DPH se **ruší pojem „dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností“** – zrušením § 13/4/b zákona.

Pokud bude dle novely zákona o DPH pořizován **dlouhodobý majetek pro tzv. smíšené účely**, bude povinností již po celou dobu pořizování dlouhodobého majetku postupovat dle § 76 zákona a **uplatňovat nárok na odpočet jen v krácené výši**.

### Ostatní změny platné od 1.1.2025

Z ostatních změn zákona o DPH, které platí od 1.1.2025, upozorňujeme na:

- změnu v oblasti identifikovaných osob u poskytnutí nebo přijetí služeb v rámci EU (§ 6h a § 6i) – identifikovanou osobou se stává dne poskytnutí nebo přijetí úplaty před uskutečněním zdanitelného plnění (doposud až dnem přijetí nebo uskutečnění zdanitelného plnění).
- upřesnění problematiky DPH u dodání nebo pořízení nových dopravních prostředků v ustanoveních § 19 až § 19d novelizovaného zákona o DPH
- změnu (snížení) sazby DPH u pulzních oxymetrů a tlakoměrů na 12% (snížená sazba) – viz příloha č. 3 zákona,
- zrušení vratek DPH pro osoby se zdravotním postižením při nákupu motorového vozidla (je částečně kompenzováno zvýšením příspěvku na pořízení vozidla),
- zvýšení částky obratu za předchozí kalendářní rok pro změnu měsíčního období na čtvrtletní období na 15 mil. Kč (doposud 10 mil. Kč),
- **prodloužení lhůty pro opravy základu daně na 7 kalendářních let po roce, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního plnění (doposud jen 3 roky),**
- **změnu lhůty pro uplatnění nároku** na odpočet DPH dle § 73/3 do konce druhého kalendářního roku bezprostředně následujícího po roce, ve kterém nárok na odpočet vznikl (doposud do 3 let od uskutečnění plnění). ***Příklad:** nárok na odpočet DPH vzniklý v 02/2025 nebo 11/2025 bude možno uplatnit jen do 31.12.2027, tj. v přiznání DPH za 11/2027),*
- **původní navrhované časové omezení odpočtu DPH u vybraných osobních automobilů (cena nad 2 mil. Kč bez DPH) na dobu 3 let od jejich zavedení není v konečném znění změn zákona o DPH uvedeno,**
- možnost uplatnění odpočtu **DPH bez omezení** od 1.1.2025 **u sportovních vozidel** dle zákona upravujícího podmínky provozu na pozemních komunikacích,
- změnu v uplatnění odpočtu DPH při **pořizování dlouhodobého majetku vlastní činností**, který bude používán ke smíšeným účelům (plnění zdaňované i osvobozené bez nároku na odpočet DPH),
- změnu v oblasti **ručení za neodvedenou DPH** posílením pravomocí správce daně, kdy správce daně nebude prokazovat zavinění příjemce přímo, ale bude prokazovat **pouze skutečnosti zakládající uplatnění právní domněnky** zavinění,

## **Změny DPH u nemovitých věcí od 1.7.2025**

Problematika uplatnění DPH u převodu pozemků se vyčleňuje z dosavadního § 56 do nového samostatného ustanovení § 55a zákona. Současně novela upravuje definici stavebního pozemku pro účely DPH.

Pouze **první dodání dokončené vybrané nemovité věci bude podléhat zdanění DPH** na výstupu za předpokladu, že toto první dodání se uskuteční do konce 23. kalendářního měsíce po měsíci, ve kterém se vybraná nemovitá věc stala dokončenou.

Všechna **další dodání** vybrané nemovité věci nebo **první dodání uskutečněné po uplynutí 23. kalendářního** měsíce již budou posuzována jako **plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet DPH**.

Stejně jako doposud **budou podléhat DPH veškerá dodání dosud nedokončené vybrané nemovité věci**.

## **Změna sazeb DPH na Slovensku**

Závěrem upozorňujeme na změny sazeb DPH od 1.1.2025 **na Slovensku**. Dosavadní základní sazba 20% se **zvyšuje na 23%**

**První snížená sazba 19%** se uplatní jen na potraviny (mimo potravin se sazbou 5%), elektrickou energii a restaurační služby spojené s podáváním nealkoholických nápojů.

**Druhá snížená sazba 5%** se uplatní na vybrané potraviny, léky a zdravotnické pomůcky, knihy, ubytovací a vybrané restaurační služby a na vstup na sportovní akce, do fitness a další vyjmenované služby dle slovenského zákona o DPH.

Ing. Vladimír Šretr – daňový poradce

V Ústí nad Labem dne 10.1.2025