



GFR10061919
ESS

Generální finanční ředitelství
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

Sekce metodiky a výkonu daní

Č. j. 100087/19/7100-20116-050822

Informace GFR k uplatňování sazeb DPH u tepla a chladu od 1. 1. 2020

S účinností od 1. 1. 2020 je zákonem č. 80/2019 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), změněn text § 47 odst. 3 zákona o DPH ve smyslu přeřazení tepla a chladu do **druhé** snížené sazby DPH ve výši **10 %**.

Od 1. 1. 2020 tedy zní text § 47 odst. 3 zákona o DPH následovně:

(3) U zboží se uplatňuje základní sazba daně, pokud zákon nestanoví jinak. U zboží uvedeného v příloze č. 3 se uplatňuje první snížená sazba daně. U zboží uvedeného v příloze č. 3a, **tepla a chladu** se uplatňuje druhá snížená sazba daně.

Z tohoto důvodu se tak při dodání tepla a chladu použije druhá snížená sazba daně 10 % ve všech případech vzniku povinnosti přiznat daň po 1. 1. 2020.

K výkladu § 21 odst. 4 písm. b) zákona o DPH považujeme za vhodné upřesnit, že zdanitelné plnění se považuje za uskutečněné (dále také „DUZP“) primárně vždy ke dni odečtu z měřícího zařízení (vyplývá ze smyslu textu zákona).

Pouze v případech, kdy se skutečná spotřeba zjišťuje jinak než odečtem měřícího zařízení (typicky následný propočet spotřeby na jednotlivé byty či nebytové prostory, kde nejsou instalovány měřící zařízení, např. podle výměry podlahové plochy apod.) nebo za situací, kdy sice je nejprve prováděn odečet měřícího zařízení, ale je důvodné provádět další nezbytné propočty (zjišťování ztrát při distribuci apod.), lze vycházet ze dne zjištění skutečné spotřeby.

V případě **odečtu z měřícího zařízení** nelze tedy považovat zdanitelné plnění za uskutečněné až následně dodatečnými jednoduchými propočty ve smyslu pouhého porovnání naměřeného stavu s předchozím stavem apod.

Ke zdanění a vypořádání záloh uvádíme, že obecné pravidlo pro vznik povinnosti přiznat daň při dodání zboží a poskytnutí služby je vymezeno v § 20a zákona o DPH. Povinnost přiznat daň při dodání zboží nebo poskytnutí služby vzniká ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, přičemž je-li před uskutečněním zdanitelného plnění přijata úplata, vzniká povinnost přiznat daň z přijaté částky ke dni přijetí úplaty (zálohy).

Pravidla pro určení základu daně a výše daně v případě vypořádání záloh za zdanitelná plnění, kdy se v průběhu vypořádávaného období měnily sazby daně, řeší ustanovení § 37a zákona o DPH.

Odstavec 1 obsahuje pravidlo pro určení základu daně, kterým je v těchto případech rozdíl mezi základem daně podle § 36 odst. 1 (tedy úplatou, kterou plátce má obdržet celkem za uskutečněné plnění, bez daně za toto plnění) a souhrnem základů daně podle § 36 odst. 2 (tedy součtem obdržených záloh, snížených o daň z těchto záloh).

V **odstavci 2** jsou upravena základní pravidla pro určení sazby daně, která má být při vypořádání uplatněna. Uplatnění sazby daně se liší podle toho, zda je vypočtený základ daně kladný nebo záporný. V případě kladného základu daně (tedy případ, kdy odběratel doplácí dodavateli nedoplatek) se uplatní sazba daně platná ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. V případě záporného základu daně (tedy případ, kdy dodavatel vrací odběrateli přeplatek) se uplatní sazba daně, která byla uplatněna při přijetí úplaty přede dnem uskutečnění zdanitelného plnění, tedy sazba použitá při výpočtu daně u zálohy. Toto pravidlo však platí obecně pouze pro případy, kdy byla před uskutečněním plnění zaplácena pouze jediná záloha, nebo kdy byla u všech přijatých záloh uplatněna stejná sazba daně.

Odstavec 3 upravuje situace, kdy bylo před uskutečněním plnění přijato více záloh, přičemž souhrn záloh je vyšší než hodnota plnění a zároveň byly u těchto záloh uplatněny různé sazby daně. V těchto případech se při uskutečnění zdanitelného plnění uplatní sazby daně, které byly uplatněny při přijetí úplat, „a to pro tu část z každé přijaté úplaty, o kterou byl danou úplatou navýšen kladný rozdíl mezi souhrnem základů daně podle § 36 odst. 2 a základem daně podle § 36 odst. 1.“ „Navýšení kladného rozdílu“ v podstatě znamená, že by plátce měl u každé ze záloh postupně (od první zálohy chronologicky) zjišťovat, jaký je kumulativní součet všech záloh. U zálohy, u které tento kumulativní součet převýší hodnotu plnění podle § 36 odst. 1, bude při výpočtu daně z celkového přeplatku zohledněna částka odpovídající rozdílu mezi kumulativním součtem záloh a hodnotou plnění, a u všech následujících záloh bude zohledněna celá hodnota zálohy. Pro každou takto určenou část základu daně se uplatní sazby daně, které byly uplatněny při přijetí příslušných záloh. V praxi lze tedy říct, že se základ daně rozdělí na části připadající na částky, o které jedna nebo případně více posledních jednotlivých úplat „přeplatila“ hodnotu plnění, (jakou částí se každá záloha podílí na vytvořeném přeplatku) a u těchto jednotlivých částek se použije vždy sazba daně, která byla uplatněna u příslušné zálohy.

Byly-li tedy zálohy zdaněny několika různými sazbami, pak se při vypořádání přeplatku použije sazba té zálohy, která se (plně nebo částečně) vrací. Pro tyto účely platí fikce, že se vrací ta poslední, případně dvě poslední atd., jinými slovy, že se zálohy vrací „od konce“.

Příklady uplatnění sazeb DPH při zúčtování záloh (ve všech případech se předpokládá, že ke dni odečtu nastává DUZP dle § 21 odst. 4 písm. b) zákona o DPH):

Teplárenská firma – plátce DPH dodává pro svého klienta tepelnou energii. Přijímá zálohové platby. Dne 15. 11. 2019 přijme od klienta zálohu 1 ve výši 100.000 + 15 % DPH, dne 15. 12. 2019 přijme zálohu 2 ve výši 100.000 + 15 % DPH. V lednu 2020 provede vyúčtování dodaného tepla na základě odečtu v 12/2019, přičemž je vyčíslen NEDOPLATEK ve výši 20.000 bez DPH. Jaká sazba daně se uplatní na nedoplatek?

- listopad 2019 – záloha 115 000 (základ daně 100 000, DPH 15 000).
- prosinec 2019 – záloha 115 000 (základ daně 100 000, DPH 15 000). Současně je v prosinci 2019 proveden odečet měřícího zařízení (DUZP).
- leden 2020 - odečet dodaného tepla v prosinci 2019, přičemž nedoplatek je ve výši 20.000,- Kč bez daně. Z nedoplatku vyúčtovaného odběrateli k měsíci odečtu 12/2019 plátce uplatní DPH ve výši sazby platné k DUZP (tj. do 31. 12. 2019) = 15 %, tj. 3 000. **Viz § 37a odst. 2, písm. a)**

Teplárenská firma – plátce DPH dodává pro svého klienta tepelnou energii. Přijímá zálohové platby. Dne 15. 11. 2019 přijme od klienta zálohu 1 ve výši 100.000 + 15 % DPH, dne 15. 12. 2019 přijme zálohu 2 ve výši 100.000 + 15 % DPH. V lednu 2020 provede vyúčtování dodaného tepla na základě odečtu v 12/2019, přičemž je vyčíslen PŘEPLATEK ve výši 20.000 bez DPH. Jaká sazba daně se uplatní na přeplatek?

- listopad 2019 – záloha 115 000 (základ daně 100 000, DPH 15 000).
- prosinec 2019 – záloha 115 000 (základ daně 100 000, DPH 15 000). Současně je v prosinci 2019 proveden odečet měřicího zařízení.
- leden 2020 - odečet dodaného tepla v prosinci 2019, přičemž přeplatek je ve výši 20.000,- Kč bez daně. Na přeplatek vyúčtovaný odběrateli k měsíci odečtu 12/2019 plátce uplatní DPH ve výši sazby platné při priznání daně ze záloh = 15 %, tj. 3 000. **Viz § 37a odst. 2, písm. b)**

Teplárenská firma – plátce DPH dodává pro svého klienta tepelnou energii. Přijímá zálohové platby. Dne 15. 11. 2019 přijme od klienta zálohu 1 ve výši 100.000 + 15 % DPH, dne 15. 12. 2019 přijme zálohu 2 ve výši 100.000 + 15 % DPH, dne 15. 1. 2020 přijme zálohu 3 ve výši 100.000 + 10 % DPH. V únoru 2020 provede vyúčtování dodaného tepla na základě odečtu v 1/2020, přičemž je vyčíslen NEDOPLATEK ve výši 150.000 bez DPH. Jaká sazba daně se uplatní na nedoplatek?

- listopad 2019 – záloha 115 000 (základ daně 100 000, DPH 15 000).
- prosinec 2019 – záloha 115 000 (základ daně 100 000, DPH 15 000).
- leden 2020 – záloha 110 000 (základ daně 100 000, DPH 10 000). Současně je v lednu 2020 proveden odečet měřicího zařízení (DUZP).
- únor 2020 - odečet dodaného tepla v lednu 2020, přičemž nedoplatek je ve výši 150.000,- Kč bez daně. Z nedoplatku vyúčtovaného odběrateli k měsíci odečtu 1/2020 plátce uplatní DPH ve výši sazby platné k DUZP (tj. od 1. 1. 2020) = 10%, tj. 15 000. **Viz § 37a odst. 2, písm. a)**

Teplárenská firma – plátce DPH dodává pro svého klienta tepelnou energii. Přijímá zálohové platby. Dne 15. 11. 2019 přijme od klienta zálohu 1 ve výši 100.000 + 15 % DPH, dne 15. 12. 2019 přijme zálohu 2 ve výši 100.000 + 15 % DPH, dne 15. 1. 2020 přijme zálohu 3 ve výši 100.000 + 10 % DPH. V únoru 2020 provede vyúčtování dodaného tepla na základě odečtu v 1/2020, přičemž je vyčíslen PŘEPLATEK ve výši 150.000 bez DPH. Jaká sazba daně se uplatní na přeplatek?

- listopad 2019 – záloha 115 000 (základ daně 100 000, DPH 15 000).
- prosinec 2019 – záloha 115 000 (základ daně 100 000, DPH 15 000).
- leden 2020 – záloha 110 000 (základ daně 100 000, DPH 10 000), únor 2020 - odečet dodaného tepla v lednu 2020, přičemž přeplatek je ve výši 150.000 bez daně. Na přeplatek vyúčtovaný odběrateli k měsíci odečtu 1/2020 plátce uplatní DPH následovně:
100 000 - 10 %, tj. 10 000
50 000 – 15 %, tj. 7 500
Celkem bude tedy vráceno 150 000 + 10 000 + 7 500. **Viz § 37a odst. 3**

Sazba daně na dodání teplé vody

Sazba daně na dodání teplé vody od 1. 1. 2020 je nadále ve výši 15 %, neboť takové dodání je nutné posoudit jako jedno plnění, a to dodání teplé vody, která je zbožím zařazeným do číselného kódu 2201 nomenklatury Společného celního sazebníku Evropské unie a jedná se tedy o zboží uvedené v příloze č. 3 k zákonu o DPH.

Ing. Jiří Fojtík
ředitel sekce