



GFR07129121
ESS

Generální finanční ředitelství

Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

Sekce metodiky a výkonu daní

Č. j. 70709/21/7100-20116-050822

Informace GFŘ k vyúčtování elektřiny a plynu v souvislosti s prominutím DPH

V období ode dne 1. 11. 2021 do dne 31. 12. 2021 promíjí ministryně financí daň z přidané hodnoty za dodání elektřiny nebo plynu. Příslušné rozhodnutí o prominutí daně z přidané hodnoty z důvodu mimořádné události (dále jen „Rozhodnutí“) je zveřejněno ve [Finančním zpravodaji 34/2021](#) ze dne 20. října 2021.

Z tohoto důvodu se tak při dodání elektřiny a plynu uplatní prominutí DPH ve všech příslušných případech vzniku povinnosti přiznat daň od 1. 11. 2021 do 31. 12. 2021.

1. K předmětu prominutí

Ke skutečnosti, že ministryně financí přistoupila k využití institutu prominutí daně, bylo možné přikročit na základě mimořádné události v podobě skokového a šokového nárůstu cen energií.

Vzhledem k tomu, že domácnosti a podnikatelské subjekty mohou využívat k zajištění svých energetických potřeb různé druhy plynů, je v Rozhodnutí pracováno s pojmem „plyn“, avšak v kontextu celého Rozhodnutí je zřejmé, že se jedná o jakýkoliv plyn, který je:

- a) určený k použití nebo nabízený k prodeji pro pohon motorů, nebo
- b) určený k použití nebo nabízený k prodeji pro výrobu tepla bez ohledu na způsob spotřeby tepla.

Z tohoto důvodu se tak prominutí daně vztahuje mimo jiné na plyn dodaný pro výrobu tepla v domácnostech a v domovních kotelnách (tj. pro vaření nebo k vytápění), k výrobě elektřiny nebo pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla v generátorech, k pohonu motorů jako je LPG či CNG, i plyn používaný v metalurgických postupech. Tento plyn tak může být dodáván nejen distribuční soustavou, ale také příkladně v cisternách, v tlakových láhvích (typicky propan butanová láhev) aj. Z uvedeného vyplývá, že příkladně kyslík dodávaný v kyslíkové bombě, podobně hélium pro balónky či technické plyny (např. čepovací a potravinářské plyny, medicínální plyny) nesplní rozsah prominutí daně.

Elektrická energie z podstaty naplňuje předmět Rozhodnutí, tj. prominutí míří na dodávanou elektřinu bez ohledu na to, zda ji příkladně domácnost nebo podnikatelský subjekt využije k výrobě tepla nebo pro provoz přístrojů.

2. K datu uskutečnění zdanitelného plnění

Dodání elektřiny nebo plynu může probíhat na různých smluvních základech, kdy povinnost přiznat daň plně respektuje principy § 20a a § 21 zákona o DPH. Nelze tak omezovat den

uskutečnění zdanitelného plnění (dále také „DUZP“) jen na úpravu dle § 21 odst. 4 písm. b) zákona o DPH (i když bude v praxi nejčtenější), ale příkladně u dodání plynové tlakové láhve se standardně postupuje dle § 21 odst. 1 písm. a) zákona o DPH.

Institut prominutí daně nemůže jakkoliv měnit či upravovat povinnosti (s výjimkou samotné daně) a práva vyplývající z daňového zákona, tj. není možné určit jiný způsob stanovení DUZP, než obsahuje aktuálně platná a účinná zákonná úprava.

Rozhodnutí také jakkoliv nezasahuje do smluvního ujednání mezi dodavatelem energie a zákazníkem ohledně stanovení dne spotřeby, výše zaplacených záloh, povinnosti vrátit přeplatek ze zálohy apod., rovněž neukládá dodavatelům energií povinnost provádět odečet k počátku listopadu 2021 či prosinci 2021.

K výkladu § 21 odst. 4 písm. b) zákona o DPH považujeme za vhodné upozornit, že zdanitelné plnění se považuje za uskutečněné primárně ke dni odečtu z měřicího zařízení (vyplývá ze smyslu textu zákona).

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

Ke zdanění uvádíme, že obecné pravidlo pro vznik povinnosti přiznat daň při dodání zboží a poskytnutí služby je vymezeno v § 20a zákona o DPH. Je-li před uskutečněním zdanitelného plnění přijata úplata, vzniká povinnost přiznat daň z přijaté částky ke dni přijetí úplaty (zálohy). To znamená, že Rozhodnutí dopadá pouze na zálohy realizované v měsíci listopad a prosinec 2021.

3. Stanovení základu daně a vypořádání záloh

Samotné prominutí daně se projeví u poskytovatele zdanitelného plnění pouze za situace, pokud v předmětném období přijme zdanitelnou zálohu nebo nastane den uskutečnění zdanitelného plnění stanovený v souladu se zákonem o DPH (souvisí standardně s vypořádáním záloh, pokud byly placeny).

Pravidla pro určení základu daně a výše daně v případě vypořádání záloh za zdanitelná plnění řeší ustanovení § 37a odst. 1 až 3 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 odběrateli vzniká nedoplatek) se uplatní sazba daně platná ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Pokud tedy tento den nastane v období listopad nebo prosinec 2021, pak tento kladný rozdíl je celý prominut od daně, a to bez ohledu na to, že spotřeba nastala před tímto obdobím.

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 zaplacená 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 převyší 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. Prominutí daně je v kontextu tohoto ustanovení nutné chápat jako změnu sazby daně.

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:

Příklad 1

Distributor elektřiny – plátce DPH dodává pro svého klienta elektřinu. Přijímá zálohové platby. Během roku 2021 přijme 10 zálohových plateb, přičemž jednotlivé zálohy jsou ve výši 12 100 (základ daně 10 000 + 21% DPH 2 100). V listopadu 2021 provede vyúčtování dodané elektřiny s DUZP v 11/2021, přičemž není vyčíslen ani **NEDOPLATEK ani PŘEPLATEK**, spotřeba elektřiny byla celkem za 100 000 bez daně a odpovídala přesně zaplaceným zálohám (bez daně). Jaký je postup zúčtování DPH?

- leden 2021 záloha 12 100 (základ daně 10 000, DPH 2 100)
- únor 2021 záloha 12 100 (základ daně 10 000, DPH 2 100)
- březen 2021 záloha 12 100 (základ daně 10 000, DPH 2 100)
- duben 2021 záloha 12 100 (základ daně 10 000, DPH 2 100)
- květen 2021 záloha 12 100 (základ daně 10 000, DPH 2 100)
- červen 2021 záloha 12 100 (základ daně 10 000, DPH 2 100)
- červenec 2021 záloha 12 100 (základ daně 10 000, DPH 2 100)
- srpen 2021 záloha 12 100 (základ daně 10 000, DPH 2 100)
- září 2021 záloha 12 100 (základ daně 10 000, DPH 2 100)
- říjen 2021 záloha 12 100 (základ daně 10 000, DPH 2 100)
- listopad 2021 DUZP + vyúčtování

celkem zaplacené na zálohách	10 x 12 100 = 121 000
skutečná spotřeba bez DPH	100 000
zaplacené na zálohách bez DPH	100 000
rozdíl	0

DPH ze záloh se nevrací, neboť nevznikl přeplatek (postup vychází z výše popsané aplikace § 37a ZDPH, kde je rozhodující rozdíl mezi skutečnou spotřebou a úplatou

bez DPH. V případě rozdílu ve výši nula pak k vrácení dojít nemůže. Daň je možno vrátit pouze při přeplatku - viz příklad č. 3.

Příklad 2

Distributor elektřiny – plátce DPH dodává pro svého klienta elektřinu. Přijímá zálohové platby. Během roku 2021 přijme 10 zálohových plateb, přičemž jednotlivé zálohy jsou ve výši 12 100 (základ daně 10 000 + 21% DPH 2 100). V listopadu 2021 provede vyúčtování dodané elektřiny s DUZP v 11/2021, přičemž je vyčíslen **NEDOPLATEK**, spotřeba elektřiny byla celkem za 120 000 bez DPH. Jaký je postup zúčtování DPH?

- leden 2021 záloha 12 100 (základ daně 10 000, DPH 2 100)
- únor 2021 záloha 12 100 (základ daně 10 000, DPH 2 100)
- březen 2021 záloha 12 100 (základ daně 10 000, DPH 2 100)
- duben 2021 záloha 12 100 (základ daně 10 000, DPH 2 100)
- květen 2021 záloha 12 100 (základ daně 10 000, DPH 2 100)
- červen 2021 záloha 12 100 (základ daně 10 000, DPH 2 100)
- červenec 2021 záloha 12 100 (základ daně 10 000, DPH 2 100)
- srpen 2021 záloha 12 100 (základ daně 10 000, DPH 2 100)
- září 2021 záloha 12 100 (základ daně 10 000, DPH 2 100)
- říjen 2021 záloha 12 100 (základ daně 10 000, DPH 2 100)
- listopad 2021 DUZP + vyúčtování

celkem zapláceno na zálohách	10 x 12 100 = 121 000
skutečná spotřeba bez DPH	120 000
zapláceno bez DPH	100 000
rozdíl	20 000
nedoplatek k úhradě	20 000 (základ daně 20 000, DPH 0), DPH prominuta

Příklad 3

Distributor elektřiny – plátce DPH dodává pro svého klienta elektřinu. Přijímá zálohové platby. Během roku 2021 přijme 10 zálohových plateb, přičemž jednotlivé zálohy jsou ve výši 12 100 (základ daně 10 000 + 21% DPH 2 100). V listopadu 2021 provede vyúčtování dodané elektřiny s DUZP v 11/2021, přičemž je vyčíslen **PŘEPLATEK**, spotřeba elektřiny byla celkem za 80 000. Jaký je postup zúčtování DPH?

- leden 2021 záloha 12 100 (základ daně 10 000, DPH 2 100)
- únor 2021 záloha 12 100 (základ daně 10 000, DPH 2 100)
- březen 2021 záloha 12 100 (základ daně 10 000, DPH 2 100)
- duben 2021 záloha 12 100 (základ daně 10 000, DPH 2 100)
- květen 2021 záloha 12 100 (základ daně 10 000, DPH 2 100)
- červen 2021 záloha 12 100 (základ daně 10 000, DPH 2 100)
- červenec 2021 záloha 12 100 (základ daně 10 000, DPH 2 100)
- srpen 2021 záloha 12 100 (základ daně 10 000, DPH 2 100)
- září 2021 záloha 12 100 (základ daně 10 000, DPH 2 100)
- říjen 2021 záloha 12 100 (základ daně 10 000, DPH 2 100)
- listopad 2021 DUZP + vyúčtování

celkem zapláceno na zálohách	10 x 12 100 = 121 000
skutečná spotřeba bez DPH	80 000
zapláceno bez DPH	100 000
rozdíl	-20 000
přeplatek k vrácení	24 200 (základ daně 20 000, DPH 4 200), tj. jsou vráceny dvě poslední zálohy

Příklad 4

Distributor plynu – plátce DPH dodává pro svého klienta plyn. Přijímá zálohové platby. Dne 15. 11. 2021 přijme od klienta zálohu 1 ve výši 100.000 + 0 % DPH, dne 15. 12. 2021 přijme zálohu 2 ve výši 100.000 + 0 % DPH. V lednu 2022 provede vyúčtování dodaného plynu s DUZP v 12/2021, přičemž je vyčíslen **NEDOPLATEK** ve výši 20.000 bez DPH. Jaká sazba daně se uplatní na nedoplatek?

- listopad 2021 – záloha 100 000 (základ daně 100 000, DPH 0).
- prosinec 2021 – záloha 100 000 (základ daně 100 000, DPH 0). Současně je v prosinci 2021 stanoveno DUZP odečtem z měřícího zařízení.
- leden 2022 - odečet dodaného plynu v prosinci 2021, přičemž nedoplatek je ve výši 20.000,- Kč bez daně. Z nedoplatku vyúčtovaného odběrateli k měsíci odečtu 12/2021 plátce uplatní DPH ve výši sazby platné k DUZP (prosinec 2021) = tj. dochází k prominutí daně. **Viz § 37a odst. 2 písm. a) zákona o DPH.**

Příklad 5

Distributor plynu – plátce DPH dodává pro svého klienta plyn. Přijímá zálohové platby. Dne 15. 11. 2021 přijme od klienta zálohu 1 ve výši 100 000 + 0 % DPH, dne 15. 12. 2021 přijme zálohu 2 ve výši 100 000 + 0 % DPH. V lednu 2022 provede vyúčtování dodaného plynu s DUZP v 12/2021, přičemž je vyčíslen **PŘEPLATEK** ve výši 20 000 bez DPH. Jaká sazba daně se uplatní na přeplatek?

- listopad 2021 – záloha 100 000 (základ daně 100 000, DPH 0).
- prosinec 2021 – záloha 100 000 (základ daně 100 000, DPH 0). Současně je v prosinci 2021 stanoveno DUZP odečtem z měřícího zařízení.
- leden 2022 - odečet dodaného plynu v prosinci 2021, přičemž přeplatek je ve výši 20 000 bez daně. Na přeplatek vyúčtovaný odběrateli k měsíci odečtu 12/2021 plátce uplatní DPH ve výši sazby platné při přiznání daně ze záloh = tj. zde se aplikuje prominutí daně. **Viz § 37a odst. 2 písm. b) zákona o DPH.**

Příklad 6

Distributor plynu – plátce DPH dodává pro svého klienta plyn. Přijímá zálohové platby. Dne 15. 10. 2021 přijme od klienta zálohu 1 ve výši 100 000 + 21 % DPH, dne 15. 11. 2021 přijme zálohu 2 ve výši 121 000 + 0 % DPH, dne 15. 12. 2021 přijme zálohu 3 ve výši 121 000 + 0 % DPH. V lednu 2022 provede vyúčtování dodaného plynu s DUZP v 12/2021, přičemž je vyčíslen **NEDOPLATEK** ve výši 150 000 bez DPH. Jaká sazba daně se uplatní na nedoplatek?

- říjen 2021 – záloha 121 000 (základ daně 100 000, DPH 21 000).
- listopad 2021 – záloha 121 000 (základ daně 121 000, DPH 0).
- prosinec 2021 – záloha 121 000 (základ daně 121 000, DPH 0). Současně je v prosinci 2021 stanoveno DUZP odečtem z měřícího zařízení.
- leden 2022 - odečet dodaného plynu v prosinci 2021, přičemž nedoplatek je ve výši 150 000 bez daně. Z nedoplatku vyúčtovaného odběrateli s DUZP v 12/2021 plátce uplatní DPH ve výši sazby platné k DUZP (prosinec 2021) = dochází k prominutí daně. **Viz § 37a odst. 2 písm. a) zákona o DPH.**

Příklad 7

Distributor elektřiny – plátce DPH dodává pro svého klienta elektřinu. Přijímá zálohové platby. Dne 15. 9. 2021 přijme od klienta zálohu 1 ve výši 100 000 + 21 % DPH, dne 15. 10. 2021 přijme od klienta zálohu 2 ve výši 100 000 + 21 % DPH, dne 15. 11. 2021 přijme zálohu 3 ve výši 121 000 + 0 % DPH, dne 15. 12. 2021 přijme zálohu 4 ve výši 121 000 + 0 % DPH. V lednu 2022 provede vyúčtování dodané elektřiny s DUZP v 12/2021, přičemž je vyčíslen **PŘEPLATEK** ve výši 300 000 bez DPH. Jaká sazba daně se uplatní na přeplatek?

- září 2021 – záloha 121 000 (základ daně 100 000, DPH 21 000).
- říjen 2021 – záloha 121 000 (základ daně 100 000, DPH 21 000).
- listopad 2021 – záloha 121 000 (základ daně 121 000, DPH 0).
- prosinec 2021 – záloha 121 000 (základ daně 121 000, DPH 0)
- leden 2022 - odečet dodané elektřiny v prosinci 2021, přičemž přeplatek je ve výši 300 000 bez daně. Na přeplatek vyúčtovaný odběrateli s DUZP v 12/2021 plátce uplatní DPH následovně:

242 000	-	0 %, tj. 0 (zúčtování záloh za 11/21 – 12/21)
58 000	-	21 %, tj. 12 180 (zúčtování části zálohy za 10/21)

Celkem bude tedy vráceno $300\,000 + 0 + 12\,180 = 312\,180$

Viz § 37a odst. 3 zákona o DPH.

V souladu s principy DPH se promíjí daň vypočtená ze základu daně dle § 36, § 36a nebo § 37a zákona o DPH, tj. včetně vedlejších výdajů spojených s dodáním zboží, které se zahrnují do základu daně (např. služby spojené s distribucí zemního plynu nebo elektřiny). Pokud by případně přijaté zálohy zahrnovaly společně kromě příslušné komodity další plnění, na které prominutí nelze uplatnit (např. revize plynových kotlů, pronájmy technických zařízení apod.), je nezbytné zálohu rozdělit na část spadající na příslušnou komoditu (kde se prominutí uplatní) a ostatní. Lze připustit i formu kvalifikovaného odhadu.

4. Daňové přiznání a kontrolní hlášení

Plnění, které splňuje podmínky pro prominutí dle Rozhodnutí, bude vykázáno na řádku 26 daňového přiznání a to v hodnotě základu daně dle zákona o DPH.

Toto platí i pro příjemce plnění v případě aplikace režimu přenesení daňové povinnosti, poskytovatel plnění jej uvádí nadále na řádku 25 daňového přiznání.

V kontrolním hlášení se údaje o dodáních, u kterých dojde k prominutí daně, neuvádí, a to ani v případech režimu přenesení daňové povinnosti.

5. Daňové doklady

Pravidla pro vystavování daňových dokladů platí i v případě, kdy plnění nebo záloha je prominuta od daně. Tj. plátce nemá nadále povinnost vystavit daňový doklad ve smyslu § 26 zákona o DPH, pokud je plnění realizováno pro osobu nepovinnou k dani (občana). Pokud dodavateli energie vzniká povinnost vystavit daňový doklad, pak tak učiní způsobem uvedeným v [Informaci GFŘ k PROMÍJENÍ daně z přidané hodnoty při dodání elektřiny nebo plynu \(z důvodu mimořádné události\)](#).

Ing. Bc. Lenka Opluštilová
ředitelka sekce