



GFR00243024  
ESS

## Generální finanční ředitelství

Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

### Sekce metodiky daní

Č. j. 2404/24/7100-30116-050822

## Informace GFŘ ke stanovení základu daně při změně sazeb daně z přidané hodnoty

S účinností od 1. 1. 2024 dochází zákonem č. 349/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů, ke změnám sazeb daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Ruší se druhá snížená sazba daně ve výši 10 % a namísto první snížené sazby daně ve výši 15 % se zavádí pouze jedna **snížená sazba daně ve výši 12 %**. **Základní sazba DPH** zůstává i nadále ve **výši 21 %**.

Cílem této informace je, v návaznosti na dotazy veřejnosti, shrnutí základních pravidel a přístupů pro uplatnění DPH v případech, kdy byla přijata a zdaněna úplata před uskutečněním zdanitelného plnění (zálohová platba) a v období uskutečnění zdanitelného plnění dochází ke změně sazeb DPH.

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). Ke dni uskutečnění zdanitelného plnění pak dochází ke zdanění rozdílu mezi celkovou úplatou za plnění bez daně a součtem přijatých záloh (snížených o daň). Výsledek (základ daně) může být buď kladný (doplatek) nebo záporný (přeplatek) a měla by být u něho uplatněna (či vrácena) příslušná sazba DPH.

### **Pravidla pro určení základu daně a výše daně v případě vypořádání záloh za zdanitelná plnění upravuje 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 má plátce celkem obdržet za uskutečněné plnění, bez daně za toto plnění) a souhrnem základů daně podle § 36 odst. 2 (tedy součtem obdržovaných 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 povinnost uhradit doplatek) se uplatní sazba daně platná ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (dále jen „DUZP“).
- 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 daně 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 zdanitelného plnění přijato k tomuto plnění 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 plátcem 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 zákona o DPH, bude při výpočtu daně z celkového přeplatku zohledněna částka odpovídající rozdílu mezi kumulativním součtem záloh a celkovou 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.

Byly-li 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 poslední zaplacená záloha, případně dvě poslední atd. Jinými slovy, že se zálohy vrací „od konce“, tj. v čase poslední (nikoliv tedy první) zaplacené zálohy.

### **Ilustrativní příklady uplatnění sazeb DPH při zúčtování záloh**

(hodnoty jsou vyjádřeny v Kč)

#### **Příklad 1 – přijetí záloh a uskutečnění zdanitelného plnění ve stejném roce**

Penzion – plátcem DPH poskytuje ubytovací služby. V prosinci 2023 přijme zálohu ve výši 110 000 (základ daně 100 000, DPH 10 000) na vánoční pobyt v období od 25. 12. 2023 do 30. 12. 2023 (DUZP 30. 12. 2023). Celková hodnota pobytu je:

- a) 120 000 bez DPH

V daném případě je výsledkem doplatek ve výši 20 000 bez DPH, na který bude uplatněna DPH ve výši sazby platné k DUZP (tj. 30. 12. 2023) = 10 %, tj. 2 000. Celková výše doplatku je 22 000. Viz **§ 37a odst. 2 písm. a) zákona o DPH.**

- b) 80 000 bez DPH

V tomto případě je výsledkem přeplatek ve výši 20 000 bez DPH, na který bude uplatněna DPH ve výši sazby platné při přiznání ze zálohy (tj. prosinec 2023) = 10 %, tj. 2 000. Je vrácen přeplatek ve výši 20 000 + 2 000 DPH, celkem 22 000. Viz **§ 37a odst. 2 písm. b) zákona o DPH.**

### Příklad 2

Stavební firma – plátce DPH poskytuje klientovi opravu střechy rodinného domu (stavební práce podle § 48 zákona o DPH). V souladu se smlouvou přijme následující zálohové platby:

- listopad 2023 (15 % DPH): záloha 115 000 (základ daně 100 000, DPH 15 000)
- prosinec 2023 (15 % DPH): záloha 115 000 (základ daně 100 000, DPH 15 000)
- březen 2024 (12 % DPH): záloha 112 000 (základ daně 100 000, DPH 12 000)

Celkem byly uhrazeny zálohy ve výši 342 000 (základ daně 300 000, DPH 42 000). 20. května 2024 je ukončena oprava (DUZP), jejíž celková výše je 450 000 bez DPH. V tomto případě vzniká doplatek ve výši 150 000 (450 000 – 300 000), u kterého bude uplatněna sazba daně ve výši 12 % - tj. 18 000. **Viz § 37a odst. 2 písm. a) zákona o DPH.** Celkem tedy klient doplatí 168 000.

### Příklad 3

Teplárenská společnost – plátce DPH dodává pro svého klienta tepelnou energii. V souladu se smlouvou přijme následující zálohové platby:

- listopad 2023 (10 % DPH): záloha 220 000 (základ daně 200 000, DPH 20 000)
- prosinec 2023 (10 % DPH): záloha 110 000 (základ daně 100 000, DPH 10 000)
- leden 2024 (12 % DPH): záloha 112 000 (základ daně 100 000, DPH 12 000)

Celkem byly uhrazeny zálohy ve výši 442 000 (základ daně 400 000, DPH 42 000). V únoru 2024 bylo provedeno vyúčtování dodaného tepla ve výši 250 000 bez DPH a vystavení dokladu (DUZP), přičemž přeplatek je ve výši 150 000 (250 000 – 400 000) bez DPH. U přeplatku vyúčtovaného odběrateli v únoru 2024 bude příslušná výše DPH vypočtena následovně:

- záloha uhrazená v lednu 2024 (12 % DPH) základ daně 100 000, DPH 12 000
- část zálohy uhrazené v prosinci 2023 (10 % DPH) základ daně 50 000, DPH 5 000

Celkem bude tedy vráceno 167 000 (základ daně 150 000 + 17 000 DPH), tj. celá lednová záloha 112 000 (první od konce) a polovina prosincové zálohy 55 000. **Viz § 37a odst. 3 zákona o DPH.**

### Příklad 4 – dodání knih

V případě poskytnuté úplaty (zálohy) na dodání knih a poskytnutí obdobných služeb do 31. 12. 2023 a vyúčtování při uskutečnění zdanitelného plnění (dodání) po 1. 1. 2024 se v souladu s bodem 1 přechodných ustanovení zákona č. 349/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů, postupuje obdobně podle § 37a zákona o DPH.

Knižní velkoobchod – plátce DPH dodává knihy (od 1. 1. 2024 osvobozené dle § 71i zákona o DPH). V prosinci 2023 přijme zálohu ve výši 100 000 + 10 % DPH na dodání knih v období od 1. 1. 2024 do 31. 1. 2024 (DUZP 31. 1. 2024). Celková hodnota dodávky je:

- a) 120 000 bez DPH – osvobozeno od DPH dle § 71i zákona o DPH

V daném případě je výsledkem doplatek ve výši 20 000 bez DPH, který bude osvobozen od DPH. Celková výše doplatku je 20 000. Viz obdobně **§ 37a odst. 2 písm. a) zákona o DPH.**

b) 80 000 bez DPH – osvobozeno od DPH dle §71i zákona o DPH

V tomto případě je výsledkem přeplatek ve výši 20 000 bez DPH, na který bude uplatněna DPH ve výši sazby platné při přiznání ze zálohy (tj. prosinec 2023) = 10 %, tj. 2 000. Je vrácen přeplatek ve výši 20 000 + 2 000 DPH, celkem 22 000. Viz **§ 37a odst. 2 písm. b) zákona o DPH.**

Ing. Radek Novotný  
ředitel sekce