

Ing. Vladimír Šretr – daňový poradce

Uplatňování DPH při zúčtování záloh po změnách sazeb DPH v r. 2024

V návaznosti na změny sazeb DPH od 1.1.2024 (zrušení sazby 10 % a změna snížené sazby z 15 % na 12%), uvádíme v následující metodické informaci postupy 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.

Základní 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**.

V případě, že vznikla povinnost přiznat DPH z úplaty přijaté před uskutečněním zdanitelného plnění (zálohy), je základem DPH za uskutečněné plnění **rozdíl mezi celkovou úplatou**, kterou má plátcce celkem obdržet za uskutečněné plnění za toto plnění (bez DPH) **a souhrnem obdržených záloh**, snížených o daň z těchto záloh.

Tento postup vyplývá z ustanovení § 37a/1 zákona o DPH s přihlédnutím k ustanovení § 36/1 zákona o DPH.

Vlastní postupu vypořádání DPH pak vychází z toho, zda základ daně stanovený dle § 37a/1 zákona o DPH je kladný nebo záporný (zálohy byly vyšší než celková hodnota poskytnuté služby).

Příklad č. 1:

Na ubytovací službu v období 20.12.2023 – 26.12.2023 byla poskytnuta záloha 55 tis. Kč (základ DPH 50 tis. + DPH 5 tis Kč, sazba 10%). Celková hodnota ubytovací služby činila 60 tis. Kč. Základem daně za uskutečněné plnění je 10 tis. Kč + 1 tis. Kč DPH (sazba 10%). Doplatek služby tedy činí 11 tis.Kč. Vše bylo řádně zdaněno sazbou platnou ještě v r. 2023.

Příklad č. 2:

Stavební firma – plátcce DPH provádí opravu rodinného domu (sazba dle § 48 zákona o DPH). Objednatelem prací byly zaplacený dvě zálohy:

- listopad 2023 (15 % DPH): záloha 115 000 (základ daně 100 000, DPH 15 000)
- prosinec 2023 (15 % DPH): záloha 230 000 (základ daně 200 000, DPH 30 000)

Celkem byly uhrazeny zálohy ve výši 345 000 (základ daně 300 000, DPH 45 000).

V lednu 2024 byla oprava dokončena, její celková výše je 380 000 bez DPH. V tomto případě vzniká doplatek-základ DPH ve výši 80 000 (380 000 – 300 000), u kterého bude uplatněna sazba daně ve výši 12 % - tj. 9 600.

Doplatek tak bude činit 89 600,- Kč.

V obou uvedených případech byl **základ daně** (rozdíl celkové hodnoty služby a hodnoty zaplacených záloh) **kladný** a proto bylo v příkladu č. 2 postupováno dle ustanovení **§ 37a odst. 2 písm. a) zákona o DPH**, s tím, že pro zdanění základu DPH dle § 37a/1 zákona o DPH byla uplatněna sazba DPH platná v době uskutečnění zdanitelného plnění, tj. po 1.1.2024.

Avšak v případě, že by **rozdíl** celkové hodnoty služby a hodnoty zaplacených záloh byl **záporný**, musí být postupováno dle ustanovení § 37a odst. 2 písm. b) zákona o DPH a při vrácení přeplatku bude uplatněna sazba DPH platná při přiznání DPH z úplaty (zálohy) přijaté před uskutečněním zdanitelného plnění

Příklad č. 3:

Dne 28.12.2023 zaplacená záloha na dodání potravinářského zboží v celkové výši 34 500,- Kč (základ daně 30 tis. Kč a DPH 4 500,- Kč – sazba 15%).

Potravinářské zboží bylo dodáno 3. ledna 2024 v celkové ceně 28 000,- Kč. Základ DPH při uskutečnění zdanitelného plnění je -2 000,- Kč, k tomu bude uplatněna sazba DPH 15%, tj. -300,- Kč. Celkový přeplatek ke vrácení tak činí 2 300,- Kč.

Postup dle příkladu č. 3 však platí pouze v případech, kdy v případě zaplacených záloh byla **uplatňována jedna stejná sazba DPH**. Stejný postup by byl uplatněn i v případě, že by v sazbě 15% bylo uhrazeno před dodání zboží i více záloh.

Pokud by však nastaly případy, kdy u zaplacených záloh byly uplatněny v době přijetí úplat **různé sazby DPH** a stanovený **základ DPH by byl opět záporný**, potom musí být postupováno podle ustanovení § 37a odst. 3 zákona o DPH. V tomto případě se uplatní při uskutečnění zdanitelného plnění tytéž sazby DPH pro tu část z přijaté úplaty, o kterou byl zvýšen kladný rozdíl mezi celkovou hodnotou plnění a přijatými zálohami.

Příklad č. 4:

Na ubytovací služby, které se uskuteční v únoru 2024, byly zaplacený tři zálohy:

- *prosinec 2023 celkem 165 000,- Kč (150 000,- záloha + 15 000,- Kč DPH) – sazba 10%*
- *leden 2024 celkem 56 000,- Kč (50 000,- záloha + 6 000,- Kč DPH) – sazba 12%*

Celkem uhrazeny zálohy 200 000,- Kč (bez DPH).

Konečná hodnota ubytovacích služeb však byla je 145 000,- Kč. Základ daně pro zúčtování DPH je tak přeplatek a bude činit -55 000,- Kč.

U přeplatku bude příslušná výše DPH vypočtena dále uvedeným způsobem:

- *záloha zaplacená v lednu 2024 (12% DPH) – základ DPH 50 000,- + 6 000,- DPH*
- *část zálohy zaplacená v prosinci 2023 (10 % DPH) – základ 5 000,- + 500,- DPH*

Celkem tedy bude vráceno 61 500,- Kč (základ daně 55 000,- Kč + DPH 6 500,- Kč).

Dodání knih a obdobných služeb v r. 2024

Vzhledem k tomu, že s účinností od 1.1.2024 je dodání knih a obdobných služeb osvobozeno od DPH dle nového ustanovení § 71i zákona o DPH, mohou nastat i při zúčtování zaplacených záloh na knihy případy, kdy skutečná hodnota zdanitelného plnění bude vyšší nebo i nižší v porovnání s přijatými zálohami (v ceně bez DPH).

V případě zaplacení zálohy na knihy v r. 2023 ve výši 55 000,- Kč (50 000,- + DPH 5 000,- Kč) – sazba 10%, kdy celková dodávka knih v hodnotě 60 000,- Kč byla uskutečněna v lednu 2024, potom jako plnění osvobozené od DPH v r. 2024 se uplatní pouze částka 10 000,- Kč, která je základem DPH v r. 2024 dle § 37a zákona o DPH.

Pokud by však skutečná hodnota knih dodaných v lednu 2024 byla nižší než zálohy zaplacené v r. 2023 (a zdaněné DPH), např. ve výši pouze 40 000,- Kč (cena bez DPH), potom by základem DPH v r. 2024 byl přeplatek ve výši -10 000,- Kč, ke kterému by byla uplatněna sazba DPH platná v době vypořádání DPH z přijaté zálohy, tj. 10%.

Celková hodnota vráceného přeplatku by tak činila 11 000,- Kč (10 000,- přeplatek + 1 000,- Kč DPH).

Uvedený postup vyplývá z ustanovení § 37a odst. 2 písm. b) zákona o DPH.

Ing. Vladimír Šretr – daňový poradce

V Ústí nad Labem dne 1.2.2024