



Generální finanční ředitelství

Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

Sekce metodiky a výkonu daní

Č. j.: 2375/16/7100-20118-012884

Informace GFŘ k aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti u dodání elektřiny, plynu a dodání certifikátů elektřiny

Nařízení vlády č. 11/2016, které nabývá účinnosti dne 1. 2. 2016, mění nařízení vlády č. 361/2014 Sb., o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti, ve znění nařízení vlády č. 155/2015 Sb. Změna příslušného nařízení vlády spočívá mimo jiné v zavedení režimu přenesení daňové povinnosti na dodání certifikátů elektřiny a dodání elektřiny a plynu soustavami nebo sítěmi obchodníkovi vymezenému v § 7a odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), za obchodníka se pro účely režimu přenesení daňové povinnosti považuje také osoba, jejímž předmětem podnikání je přenos elektřiny, distribuce elektřiny, obchod s elektřinou, činnost operátora trhu, přeprava plynu, distribuce plynu, uskladňování plynu a obchod s plynem za podmínek stanovených zákonem č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „energetický zákon“), v souladu s § 2 odst. 1 písm. c) nařízení vlády č. 11/2016.

1. Dodání plynu a elektřiny

Dodáním daného zboží **soustavami nebo sítěmi** se rozumí dodání elektřiny sítěmi a dodání plynu prostřednictvím přepravní nebo distribuční soustavy nacházející se na území EU anebo jakékoli sítě k takové soustavě připojené. Sem patří i dodání plynu, který se nachází v zásobnících pevně spojených s přepravní či distribuční soustavou. Předpokladem je, že daný zásobník je součástí této přepravní či distribuční soustavy. Je na plátcí, aby tuto skutečnost náležitě doložil.

Při **neoprávněném odběru** elektřiny či plynu obchodníkem se jedná o zdanitelné plnění - dodání zboží dle § 13 zákona o DPH. Také u tohoto plnění se při naplnění všech zákonných podmínek uplatní režim přenesení daňové povinnosti.

1.1 Vymezení osoby obchodníka

Režim přenesení daňové povinnosti se uplatní, pokud je plátcem dodávána elektřina nebo plyn obchodníkovi, který je plátcem a místo plnění je v tuzemsku (místem plnění při dodání plynu a elektřiny soustavami nebo sítěmi obchodníkovi je místo, kde má tento obchodník sídlo nebo kde má provozovnu, které je toto zboží dodáváno - § 7a odst. 1 zákona o DPH).

Obchodníkem je osoba povinná k dani, která nakupuje elektřinu či plyn zejména za účelem jejich dalšího prodeje a jejíž vlastní spotřeba tohoto zboží je zanedbatelná.

Za obchodníka je tedy nutno považovat subjekt, který je držitelem licence na obchod s elektřinou nebo obchod s plynem¹ udělené Energetickým regulačním úřadem na základě energetického zákona, a to bez ohledu na to, že elektřinu nebo plyn používá pro vlastní spotřebu.

Režim přenesení daňové povinnosti se uplatní i v situaci, kdy odběratel elektřiny bude mít od Energetického regulačního úřadu pouze licenci na obchod s plynem. Stejně tak se tento režim uplatní i v případě, že odběratel plynu bude mít od Energetického regulačního úřadu jen licenci na obchod s elektřinou. Pro účely uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti není tedy rozhodující, na jaké zboží (plyn nebo elektřina) byla licence vydána.

S ohledem na fungování trhu s plynem a elektřinou a v souladu s § 2 odst. 1 písm. c) příslušného nařízení vlády je nezbytné za obchodníka s plynem a elektřinou považovat nejen držitele licence na obchod s elektřinou nebo plynem, ale také subjekty, které se obchodování účastní jen za účelem zajištění samotného fungování trhu s elektřinou nebo plynem a jejichž činnost je ekonomicky a technicky s těmito trhy spojena. Jedná se o některé činnosti ve smyslu § 3 odst. 1 energetického zákona, a to přenos elektřiny, distribuci elektřiny, činnost operátora trhu, přepravu plynu, distribuci plynu a uskladňování plynu. Samotný trh by totiž bez těchto činností nemohl existovat, nehledě na to, že účtování těchto služeb je obvykle součástí ceny elektřiny nebo plynu.

Mezi obchodníky, na které se vztahuje režim přenesení daňové povinnosti, se tak řadí i subjekty, které mají od Energetického regulačního úřadu přidělenou licenci v oblasti konkrétního předmětu podnikání v energetických odvětvích (např. na distribuci elektřiny, distribuci plynu, přenos elektřiny, přepravu plynu, uskladňování plynu). Předmětem režimu přenesení daňové povinnosti budou pouze zdanitelná plnění poskytnutá těmito subjektům, která jsou spojena s dodáním elektřiny či plynu.

Mimo jiné se jedná i o společnosti, které mají výhradní postavení na trhu s elektřinou či plynem - OTE, a.s. (dále jen „operátor trhu“), ČEPS, a.s. (provozovatel přenosové soustavy) a NET4GAS, s.r.o. (provozovatel přepravní soustavy)².

Pro aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti je tedy zásadně rozhodující osoba odběratele - obchodníka. Účel využití předmětného zboží nebude mít žádný vliv na použití

¹ Samostatnou přílohou této Informace je pro účely usnadnění aplikace režimu přenesení daňové povinnosti tabulka Udělené licence, s údaji o držitelích licencí na obchod s elektřinou a plynem. Finanční správa bude v úvodní fázi zavedení režimu přenesení daňové povinnosti v pravidelných týdenních intervalech zveřejňovat aktualizaci těchto informací v závislosti na datech poskytnutých Energetickým regulačním úřadem.

Upozorňujeme, že všechny udělené licence ERÚ, včetně licencí v oblastech jako jsou např. distribuce elektřiny, distribuce plynu, přenos elektřiny, přeprava plynu, uskladňování plynu jsou rovněž zveřejněny na <http://www.eru.cz/cs/vyhledavac-licenci>.

² Licence na činnosti operátora trhu, licence na přenos elektřiny a licence na přepravu plynu, jsou vydávány Energetickým regulačním úřadem jako výlučné licence za podmínek stanovených energetickým zákonem.

daňového režimu. Jak je již výše zmíněno, režim přenesení daňové povinnosti bude aplikován také v situacích, kdy osoba splňující definici obchodníka nakoupí elektřinu nebo plyn pro vlastní spotřebu.

Finanční správa České republiky upozornila před zavedením režimu přenesení daňové povinnosti na dodání plynu a elektřiny na riziko podvodů na dani z přidané hodnoty při obchodování s tímto zbožím (podrobněji viz <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/novinky/2015/upozorneni-na-podvody-v-oblasti-dph-6848>). Plátce daně, který nakupuje a prodává předmětné zboží bez potřebné licence vydané nebo uznané Energetickým regulačním úřadem, naplňuje vědomostní test „věděl nebo mohl vědět“ o možném podvodu na dani z přidané hodnoty s možností neuznání nároku na odpočet daně při správě daně. Tento vědomostní test může naplnit i plátce, který nakupuje plyn nebo elektřinu od plátce nemajícího potřebnou licenci.

1.2 Stanovení základu daně

V režimu přenesení daňové povinnosti se **základ daně** stanoví dle obecných principů zákona o DPH. V souladu s ustanovením § 36 odst. 1 zákona o DPH je základem daně vše, co plátce jako úplatu obdržel nebo má obdržet za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně, od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění.

Základ daně dále zahrnuje i vedlejší výdaje, které jsou účtovány osobě, pro kterou je uskutečňováno zdanitelné plnění, při jeho uskutečnění (§ 36 odst. 3 písm. c) zákona o DPH). Za vedlejší výdaje lze při splnění zákonných podmínek pokládat např. náklady na distribuci elektřiny nebo plynu, systémové služby, činnost zúčtování operátorem trhu, atd.

Vedlejší výdaje, které jsou fakturovány společně v přímé souvislosti s uskutečněným zdanitelným plněním (dodání elektřiny nebo plynu), tedy vstupují do základu daně a na celé plnění se tak uplatní režim přenesení daňové povinnosti a to bez ohledu na výši úplaty za související plnění, která jsou považována za vedlejší plnění.

Co se týká **opravy základu daně** u zdanitelného plnění, které bylo uskutečněno před zavedením režimu přenesení daňové povinnosti, je třeba vycházet z obecné úpravy obsažené v § 42 zákona o DPH. V případě opravy základu daně a výše daně, která je považována za samostatné zdanitelné plnění, se uplatní režim zdanění platný ke dni povinnosti přiznat daň u původního zdanitelného plnění, tj. běžný režim zdanění.

1.3 Plnění nepodléhající režimu přenesení daňové povinnosti

U některých plnění mohou v praxi nastat situace, kdy se režim přenesení daňové povinnosti nebude na trhu s elektřinou či plynem aplikovat. Může se jednat o následující případy **dodání elektřiny či plynu**, např.:

- obchodníkovi, který není plátcem,

- plátci, který nenaplní definici obchodníka, včetně plátce, který dodává elektřinu nebo plyn v souvislosti s nájmem nemovitostí.

Stejně tak u plnění, která nemají charakter dodání zboží, nýbrž **poskytnutí služby** - např. likvidace elektřiny nebo plnění ve vazbě na mimotoleranční odchylku, nebude režim přenesení daňové povinnosti na trhu s elektřinou či plynem uplatněn³.

2. Dodání certifikátů elektřiny

2.1 Vymezení dodání certifikátů elektřiny

V obecné rovině lze konstatovat, že **certifikát elektřiny** je obchodovatelný a je určen např. k prokázání určitého množství či podílu elektřiny vyrobeného z obnovitelných zdrojů energie nebo k potvrzení nároků účastníků trhu s elektřinou na úspory energie v důsledku opatření ke zvýšení energetické účinnosti.

Dodáním certifikátů elektřiny se v současných podmínkách na trhu s elektřinou v ČR rozumí převod záruk původu elektřiny z obnovitelných zdrojů nebo záruk původu elektřiny z vysokoúčinné kombinované výroby elektřiny a tepla podle zákona č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o podporovaných zdrojích energie“)⁴. Záruka původu slouží k prokázání původu elektřiny vyrobené buď z obnovitelných zdrojů, nebo z vysokoúčinné kombinované výroby elektřiny a tepla. Hodnota záruky původu odpovídá množství takto vyrobené elektřiny, které bylo dodáno do elektrizační soustavy České republiky za období jednoho, dvou, tří, šesti nebo dvanácti kalendářních měsíců.

Na základě žádosti výrobce elektřiny z obnovitelných zdrojů nebo výrobce elektřiny z vysokoúčinné kombinované výroby elektřiny a tepla je záruka původu vydávána v elektronické podobě operátorem trhu na účet výrobce vedený v evidenci záruk původu. O vydání záruky původu lze požádat nejpozději do 12 kalendářních měsíců od uskutečnění výroby a dodávky elektřiny⁵.

Záruka původu může být vedena v evidenci záruk původu na účtu výrobce elektřiny z obnovitelných zdrojů, výrobce elektřiny z vysokoúčinné kombinované výroby elektřiny a tepla nebo obchodníka s elektřinou (dále jen „držitel účtu“).

Evidence záruk původu provozovaná operátorem trhu umožňuje elektronickým způsobem **převod záruky původu vedené na účtu držitele záruk původu mezi výrobcí elektřiny nebo obchodníky s elektřinou v rámci České republiky**. Převodce provede příkaz k převodu záruky původu, pokud ji příjemce nepřijme do 30 dnů, záruka původu zůstane na účtu převodce.

Evidence záruk původu také umožňuje elektronickým způsobem uplatnění záruky původu z obnovitelných zdrojů pro prokázání původu elektřiny vyrobené z obnovitelných zdrojů

³ V této souvislosti odkazujeme na závěry z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 14. 10. 2015 - příspěvek 460/16.09.15: Uplatnění daně z přidané hodnoty u odchylek elektřiny a plynu způsobených subjekty zúčtování - str. 14.

⁴ Pojem „záruka původu“ je třeba vykládat v duchu legislativní zkratky uvedené v § 45 odst. 1 zákona o podporovaných zdrojích energie. Úprava „převodu záruky původu“ je obsažena v § 45 odst. 4 písm. b) téhož zákona.

⁵ Podmínky pro vydávání záruk původu z obnovitelných zdrojů energie a elektřiny z vysokoúčinné kombinované výroby elektřiny a tepla upravuje vyhláška č. 403/2015 Sb., o zárukách původu elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a elektřiny z vysokoúčinné kombinované výroby elektřiny a tepla, ve znění pozdějších předpisů.

a dodané zákazníkovi v České republice. Uplatnění záruky původu se realizuje prostřednictvím evidence záruk původu tak, že se k příslušné záruce původu přiřadí zákazník, kterému byla elektřina, k níž se vztahuje záruka původu, dodána.

Převod záruky původu je považován za poskytnutí služby. V tomto směru je třeba upozornit na skutečnost, že režim přenesení daňové povinnosti se vztahuje pouze na převod záruky původu a nikoliv na její první vydání operátorem trhu.

3. Obecné povinnosti vztahující se k uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti

Pro plnění, u kterých se režim přenesení daňové povinnosti bude nově aplikovat, **platí obecně obdobná pravidla a povinnosti jako pro plnění, pro která byl již režim přenesení daňové povinnosti zaveden.**

Při **naplnění podmínek režimu přenesení daňové povinnosti** u dodání elektřiny nebo plynu obchodníkovi a dodání certifikátů elektřiny se na předmětná zdanitelná plnění vztahují zejména povinnosti uvedené v ustanoveních § 92a, § 108 odst. 1 písm. g), § 29 odst. 2 písm. c) zákona o DPH a také povinnosti v oblasti kontrolního hlášení definované v § 101c a násl. zákona o DPH.

V režimu přenesení daňové povinnosti je plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněno (příjemce plnění), povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (§ 92a odst. 1 zákona o DPH). K úplatám před uskutečněním zdanitelného plnění (**zálohovým platbám**) se nepřihlíží. Pokud byla přijata zálohová platba před uskutečněním zdanitelného plnění a zároveň před účinností režimu přenesení daňové povinnosti pro výše zmíněná plnění, režim přenesení daňové povinnosti se neaplikuje zpětně na již přiznanou daň z přijaté zálohové platby.

Při výpočtu hodnoty, na kterou se použije režim přenesení daňové povinnosti, se dle § 92a odst. 4 zákona o DPH vychází ze základu daně stanoveného podle obecného pravidla v § 37a odst. 1 zákona o DPH (zjednodušeně hodnota doplatku za výše zmíněné plnění po zavedení režimu přenesení daňové povinnosti pro toto plnění bude podléhat režimu přenesení daňové povinnosti).

V situaci, kdy základ daně ze zálohy přijaté před uskutečněním zdanitelného plnění (a před zavedením režimu přenesení daňové povinnosti) převyšší konečnou úplatu za dané plnění, vyúčtování přeplatku proběhne v běžném režimu, neboť fakticky dochází k vrácení části zálohy.

Podle § 92f odst. 2 zákona o DPH mají-li plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, a plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění uskutečněno, důvodně za to, že toto zdanitelné plnění podléhá režimu přenesení daňové povinnosti, a tento režim k tomuto plnění použijí, považuje se toto plnění za zdanitelné plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti. Bude-li v souvislosti se zavedením režimu přenesení daňové povinnosti na výše zmíněná plnění sporné jednoznačně stanovit, zda byly naplněny podmínky pro uplatnění tohoto režimu a obě strany (poskytovatel i příjemce plnění) uplatní tento režim v rozsahu všech zákonem definovaných povinností (nezbytné je zajistit splnění všech povinností nejen poskytovatelem

plnění, ale i příjemcem plnění), bude aplikována **právní fikce, že dané plnění režimu přenesení daňové povinnosti podléhá.**

V souvislosti s povinností podat **kontrolní hlášení** dle §101c zákona o DPH vykazuje plátce v příslušném oddílu kontrolního hlášení jako poskytovatel nebo příjemce plnění v režimu přenesení daňové povinnosti mj. kód předmětu plnění. Jednotlivá plnění spadající do tohoto režimu jsou v aplikaci elektronického podání Kontrolní hlášení na Daňovém portálu Finanční správy zadávána pod následujícími kódy: 18 - dodání certifikátů elektřiny, 19 - dodání elektřiny soustavami nebo sítěmi obchodníkovi, 20 - dodání plynu soustavami nebo sítěmi obchodníkovi.

Bližší informace o obecných pravidlech a povinnostech spojených s aplikací tohoto režimu jsou k dispozici na Internetu Finanční správy na následujícím odkazu: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/rezim-prenesení-danove-povinnosti>.

Ing. Jiří Fojtík
ředitel sekce, v. r.