Připravovaná novela zákona o DPH pro rok 2021

Seyfor

eBook

Seyfor

Připravovaná novela zákona o DPH pro rok 2021

> ***Rok 2021 přinese poplatníkům řadu rozsáhlých a složitých změn v oblasti DPH. Úpravy se budou týkat zejména přeshraničního unijního styku a prodeje zboží na dálku, ale tak či onak se promítnou do účetnictví drtivé většiny plátců. Přestože jsou plánované změny i na samotném konci roku stále ještě předmětem sněmovní diskuse, je potřeba se na ně včas připravit, neboť v případě, kdy zákon o DPH novelizován nebude, nabude platnosti účinnost evropských směrnic. Doufám, že vám následující přehled alespoň trochu pomůže s orientací v této složité problematice.***
>
> Ing. Jana Ledvinková, daňová poradkyně

Úvod

V poslanecké sněmovně je k projednání připravena novela zákona o DPH jako sněmovní tisk č. 867/0. Jedná se o vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů. Projednávání tisku bylo navrženo na pořad 72. schůze (probíhá od 1. prosince 2020).

Důvodem pro zpracování předloženého návrhu zákona je zajištění povinné transpozice nových směrnic Evropské unie týkající se především přeshraničního elektronického obchodování (tzv. e-komerce) v oblasti daně z přidané hodnoty do národního práva.

V celním zákoně č. 242/2004 Sb. v platném znění je promítnuta dílčí změna související s celními formalitami navazujícími na změny v uplatňování zákona o DPH při dovozu zboží nízké hodnoty. Je zaveden nový typ celního prohlášení v rámci zvláštního režimu při

dovozu zboží nízké hodnoty, **zvláštní doplňkové celní prohlášení**, a je vloženo zmocňovací ustanovení, které umožní Ministerstvu financí stanovit jeho náležitosti a jeho vzor.

S účinností od 1. ledna 2021 mělo dojít v Evropské unii k zásadním změnám při uplatňování daně z přidané hodnoty u přeshraničních obchodů pro osoby nepovinné k dani. Změny se dotknou zejména pravidel pro **prodej zboží na dálku** mezi jednotlivými členskými státy a pro **dovoz zboží nízké hodnoty**. Klíčovou součástí je soubor nových pravidel a povinností při obchodech se zbožím za **použití elektronických rozhraní** a dále **rozšíření dosavadního režimu jednoho správního místa**. V návaznosti na nová harmonizovaná pravidla se v zákoně o dani z přidané hodnoty promítají určitá terminologická zpřesnění, jejichž cílem je jasnější a přehlednější legislativní úprava daně z přidané hodnoty v oblasti přeshraničních obchodů v Evropské unii.

Účinnost

Předpokládala se účinnost od 1. 1. 2021 jak u evropských směrnic, tak u novely zákona o DPH. V reakci na pandemii covidu-19 již v červenci rozhodla v Bruselu Rada EU svým rozhodnutím č. 2020/1109 (EU) o **posunutí účinnosti až na 1. 7. 2021**. Byla tedy posunuta účinnost směrnice (EU) 2017/2455 a (EU) 2019/1995, které mění **směrnici Rady 2006/112/ES**, a nařízení Rady (EU) 2019/2026 jež mění **nařízení Rady č. 282/2011.**

Navazující ustanovení zákona o DPH na nová základní pravidla

Na nová pravidla **navazují změny u souvisejících ustanovení** zákona o DPH, zejména datum uskutečnění zdanitelného plnění, den povinnosti přiznat daň, pravidla pro vystavování daňových dokladů, plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně, registrační povinnosti, evidence pro účely DPH vedená provozovatelem elektronického rozhraní, ručení osoby povinné k dani, která dodala zboží provozovateli elektronického rozhraní, dovoz zboží nízké hodnoty, zvláštní režim jednoho správního místa.

Navržená novela zákona o DPH obsahuje celkem 83 bodů změn.

Upozornění

V tomto článku bych ráda uvedla jen rámcový přehled chystaných změn zákona o DPH, které vycházejí z evropských směrnic. Pokud by účinnost těchto směrnic zůstala na datu 1. 7. 2021 a naši zákonodárci by nestihli do této doby odhlasovat novelu DPH pro Českou republiku, **nastoupil by přímý účinek** novelované Směrnice Rady 2006/112/ES a Nařízení Rady 282/2011, které jsem uvedla výše, a plátce by tedy mohl postupovat podle těchto směrnic. Tuto situaci jsme již zažili u novely DPH, která nabyla účinnosti od 1. 9. 2020 a také vycházela převážně ze změny evropských směrnic.

Z přechodného ustanovení

Pokud by zákon nabyl účinnosti od 1. 7. 2021, musí být umožněno osobám, které chtějí použít zvláštní režim při dovozu zboží nízké hodnoty nebo zvláštní režim jednoho správního místa na základě nových podmínek, aby se k režimům měly možnost včas registrovat. **Těmto osobám bude umožněna registrace 3 měsíce před účinností novely zákona o DPH, tedy v tomto případě k 1. 4. 2021.**

Proto chci poněkud s předstihem upozornit podnikatele na nová ustanovení, aby se včas připravili na jejich uvedení do praxe jak po stránce znalosti novely zákona o DPH, tak ale i znalosti evropských předpisů, bez kterých se nebudou moci obejít. Rovněž bude nutno myslet na úpravy příslušných účetních a ERP programů.

Upozornění

V následujícím textu uvádím svůj výklad nových ustanovení připravované novely, která jsou mnohdy uvedena velmi komplikovaně, a očekávám po nabytí účinnosti této novely, že finanční správa vydá výklad k některým problematickým ustanovením pro jejich srozumitelné uvedení do praxe. Stejně tak očekávám i diskusi nad jednotlivými ustanoveními odbornou veřejností.

Oblasti, na které se zaměřuje předkládaná novela zákona o DPH

1. **Prodej zboží na dálku – základní pojmy**
2. **Místo plnění při prodeji zboží na dálku**
3. **Místo plnění při prodeji dovezeného zboží na dálku**
4. **Dovoz zboží nízké hodnoty**
5. **Dodání zboží usnadněné provozovatelem elektronického rozhraní**
6. **Zvláštní režim jednoho správního místa**
7. **Vracení nadměrného odpočtu od 1. 1. 2021 ve vazbě na novelu daňového řádu**

1. Prodej zboží na dálku – definice doplněna do § 4 zákona o DPH

Dosavadní pojem „zasílání zboží“ se nahrazuje pojmem **„prodej zboží na dálku“** pro případy, kdy se odeslání nebo přeprava daného zboží uskutečňuje mezi členskými státy a příjemcem je osoba nepovinná k dani nebo jiná osoba, pro kterou toto pořízení není předmětem daně.

S ohledem na odlišná unijní pravidla se nově zavádí specifický pojem **„prodej dovezeného zboží na dálku“** pro případy, kdy odeslání nebo přeprava daného zboží začíná mimo Evropskou unii.

Do základních pojmů pro účely zákona o DPH se v § 4 doplňují nové odstavce 9 a 10, které definují prodej zboží na dálku a prodej dovezeného zboží na dálku.

Prodej zboží na dálku – § 4 odst. 9

Prodejem zboží na dálku se pro účely tohoto zákona podle § 4 odst. 9 rozumí dodání zboží, pokud:

a) je zboží odesláno nebo přepraveno z členského státu odlišného od členského státu ukončení jeho odeslání nebo přepravy

   1. osobou povinnou k dani, která zboží dodává, nebo
   2. třetí osobou, zasahuje-li do tohoto odeslání nebo přepravy podle přímo použitelného předpisu Evropské unie (kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici o společném systému daně z přidané hodnoty[7e]) osoba povinná k dani, která zboží dodává,

b) zboží je dodáno osobě, pro kterou pořízení zboží není v členském státě ukončení jeho odeslání nebo přepravy předmětem daně,

c) nejde o dodání nového dopravního prostředku ani o dodání zboží s instalací nebo montáží.

Prakticky to znamená situaci, kdy například český plátce dodá a přepraví sám nebo objednaným přepravcem zboží osobě nepovinné k dani na Slovensko, například občanovi, který si objednal od českého dodavatele mobilní telefon.

Ustanovení vychází z těchto hlavních zásad:

- Zboží dodává v rámci EU osoba povinná k dani osobě nepovinné k dani.
- Přepravu zboží zajišťuje zásadně dodavatel nebo třetí osoba, kterou však pověřila přepravou osoba dodavatele.

Určení místa plnění a tím i členského státu zdanění se při prodeji zboží na dálku řídí specifickými pravidly, jak si uvedeme dále.

Prodej dovezeného zboží na dálku – § 4 odst. 10

Prodejem dovezeného zboží na dálku se pro účely tohoto zákona rozumí prodej zboží na dálku s tím, že je zboží odesláno nebo přepraveno ze třetí země na území Evropské unie.

V podstatě se jedná o dodání dovezeného zboží ze třetí země dodavatelem přímo osobě pořizovatele na území EU, přičemž dopravu tohoto zboží dodavatel zajišťuje nebo do ní přímo či nepřímo zasahuje.

Provozovatel elektronického rozhraní

Další nový základní pojem, se kterým budeme následně pracovat, je uveden v ustanovení **§ 4 odst. 1 písm. n)** a jedná se o definici „provozovatele elektronického rozhraní“.

Provozovatelem elektronického rozhraní je osoba povinná k dani, která za použití elektronického rozhraní, zejména elektronického tržiště, platformy, portálu nebo obdobného prostředku, **usnadňuje dodání zboží nebo poskytnutí služby** podle přímo použitelného předpisu Evropské unie, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici o společném systému daně z přidané hodnoty.

2. Místo plnění při prodeji zboží na dálku – § 8 ZDPH

Toto ustanovení v podstatě vychází z dosud známého způsobu stanovení místa plnění při zasílání zboží osobou povinnou k dani osobě nepovinné k dani. Navržená novela zavádí nový pojem pro formulační soulad s předpisy EU, a to „prodej zboží na dálku“.

Změny v pravidlech pro stanovení místa plnění při prodeji zboží na dálku jsou zaměřené na **malé a začínající podniky**, které jsou usazené pouze v jednom členském státě.

Principy a záměr tohoto pravidla jsou obdobné jako v případě výjimky u dosavadních pravidel pro přeshraničně poskytované digitální služby (telekomunikační služby, služby vysílání a elektronicky poskytované služby), jak známe z § 10i zákona o dani z přidané hodnoty. To znamená že hodnota poskytovaného plnění ovlivní stanovení místa plnění, a tedy i místa, kde má být odvedena daň.

Podle základního pravidla uvedeného v § 8 odst. 1 je místo plnění v místě, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy, tedy v místě, kde je usazen zákazník.

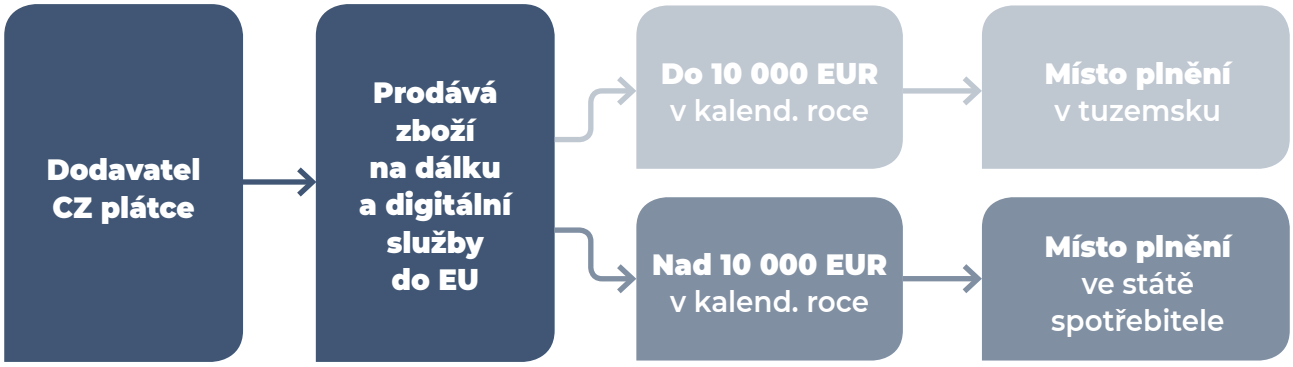
Místo plnění bude ovšem ovlivněno hodnotou poskytovaných plnění do jiného členského státu osobě nepovinné k dani.

Toto pravidlo se vztahuje na osoby prodávající zboží na dálku, které jsou usazeny (mají sídlo nebo provozovnu) pouze v jednom členském státě a **hodnota jimi poskytovaných příslušných plnění přesáhne stanovenou roční prahovou hodnotu**, a to v daném a předcházejícím kalendářním roce. Pak je místo plnění v zemi zákazníka, kde skončila přeprava a dodání zboží.

Pro stanovení místa plnění se pro tyto podniky nastavuje **jednotná roční prahová hodnota ve výši 10 000 eur** nebo ekvivalent v národní měně, **která je společná pro přeshraničně poskytované digitální služby a prodej zboží na dálku** do všech ostatních členských států. Tato prahová hodnota je stanovená v úrovni bez daně a při přepočtu na českou měnu podle směnného kurzu zveřejněného Evropskou centrální bankou v den přijetí dané směrnice je ve výši **256 530 Kč**.

Pokud plátce v daném roce dodá zboží na dálku v hodnotě **do 10 000 eur** (včetně poskytnutých digitálních služeb podle § 10i), je místem plnění místo (členský stát) zahájení odeslání nebo přepravy daného zboží.

Pokud tedy český plátce splní prahovou hodnotu poskytnutých plnění do 10 000 eur, místo plnění se stanoví v tuzemsku a plátce vystavuje daňové doklady s českou daní. Tato plnění uvede na ř. 1 (příp. 2) daňového přiznání a současně do kontrolního hlášení v oddílu A4 (A5).



Pokud se týká poskytování digitálních služeb, započítávajících se do celkové prahové hodnoty 10 000 eur včetně zboží, novela zákona o DPH upravuje pro tyto účely také ustanovení § 10i v odst. 4, kde stanoví: „Místem plnění při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani, kterou celková hodnota příslušných plnění bez daně **překročila částku** nebo její ekvivalent podle § 8 odst. 2 písm. c), tedy 10 000 eur, je místo plnění podle odstavce 1, to znamená v místě spotřeby."

Půjde tedy o součet hodnot všech uvedených plnění ve všech členských státech celkem.

Pokud hodnota poskytnutých služeb nepřekročí prahovou hodnotu 10 000 eur, stanoví se místo plnění v zemi poskytovatele těchto služeb.

Nadále již pro účely stanovení místa plnění **nebude nutné sledovat obraty** prodeje zboží na dálku či poskytování digitálních služeb **odděleně do každého členského státu**, ale v součtu za všechna dodání do EU.

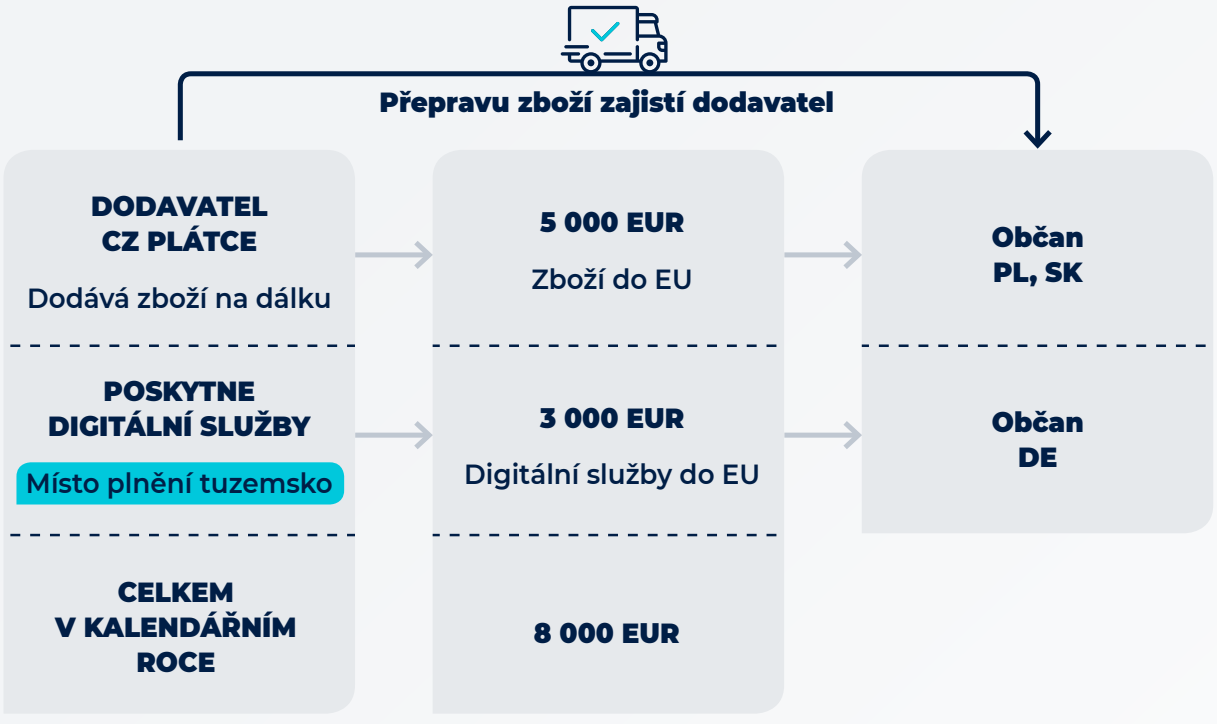
Příklad 1

Plátce daně prodává počítače občanům do Polska, Maďarska a na Slovensko. Za období od ledna do prosince prodal tyto výrobky celkem v hodnotě 5 000 eur. Daňové doklady vystavoval s českou daní, základní sazbou daně 21 %. Plnění uváděl do ř. 1 daňového přiznání a do kontrolního hlášení v oddílu A5. Dopravu zboží zajistil vlastním automobilem.

V některých případech objednal jako subdodavatele přepravy dopravní firmu, které za přepravní služby zaplatil na základě přijatého daňového dokladu.

Za stejné období poskytl digitální služby do Německa v celkové hodnotě 3 000 eur. Daňové doklady vystavoval s českou daní, základní sazbou 21 %. Plnění uváděl na ř. 1 daňového přiznání a do kontrolního hlášení v oddílu A5.

V uvedeném období se stanoví pro obě plnění tuzemské místo plnění v sídle poskytovatele obou druhů plnění (5 000 + 3 000 = 8 000).



Překročení prahové hodnoty a zvolení způsobu místa zdanění

V případě, kdy by při prodeji zboží na dálku celková hodnota příslušných plnění bez daně **překročila v kalendářním roce částku 10 000 eur** nebo její ekvivalent, **je místo** plnění podle § 8 odstavce 1, tj. **kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy**. Tedy v tom členském státě, kde je místo usazení příjemce objednaného zboží, pro kterého toto pořízení zboží (případně služby) není předmětem daně. Ekvivalentem této částky v národní měně při použití směnného kurzu je kurz zveřejněný Evropskou centrální bankou pro 5. prosinec 2017; celkovou hodnotou příslušných plnění se pro účely určení místa plnění rozumí hodnota zboží a služeb v tomto režimu.

V takovém případě **nastávají dvě možnosti**:

- Dodavatel se registruje ve všech státech ukončení dodání zboží a zde si plní daňové povinnosti.
- Dodavatel se registruje do zvláštního režimu jednoho správního místa (což pro praxi bude samozřejmě jednodušší).

Osoba, která prodává zboží na dálku, se může rozhodnout **i v případě, kdy nepřekročí limit** 10 000 eur, že za místo plnění určí stát EU, v němž je ukončena přeprava zboží nebo kam poskytuje digitální služby. Důvodem může být nižší sazba DPH, než jaká se uplatňuje v tuzemsku, a tím větší konkurenceschopnost. V takovém případě je však povinna postupovat stejně alespoň do konce druhého kalendářního roku následujícího po kalendářním roce, ve kterém se takto rozhodla, a to u obou plnění současně.

Upozornění na přechodná ustanovení

Státní správa umožní plátci, aby se **přihlásil do zvláštního režimu** jednoho správního místa pro rok 2021 **již od 1. 4. 2021** (tj. 3 měsíce před účinností zákona).

Příklad 2

Plátce daně prodává počítače občanům do Polska, Maďarska a na Slovensko. Za období od ledna do září prodal tyto výrobky celkem v hodnotě 6 000 eur. Daňové doklady vystavoval s českou daní, základní sazbou daně 21 %. Plnění uváděl do ř. 1 daňového přiznání a do kontrolního hlášení v oddílu A5. Dopravu zboží zajistil vlastním nákladním automobilem.

V některých případech objednal jako subdodavatele přepravy dopravní firmu, které za přepravní služby zaplatil na základě přijatého daňového dokladu.

V období od ledna do září poskytl digitální služby do Rakouska a Německa v celkové hodnotě 3 000 eur a v říjnu pak elektronicky poskytované služby v hodnotě 2 000 eur, čímž překročil hranici 10 000 eur (celkem tedy 6 000 + 3 000 + 2 000 = 11 000).

Místo plnění se tak stanoví ve státě příjemce plnění.

Plátce se nechce registrovat k dani ve všech státech EU, do kterých poskytuje plnění, a proto se rozhodl pro registraci do zvláštního režimu jednoho správního místa na portálu české daňové správy, jejímž prostřednictvím v příslušných státech EU zaplatí v eurech daň v sazbě daně příslušné pro daný stát.

3. Místo plnění při prodeji dovezeného zboží na dálku (§ 8a)

Místem plnění při prodeji dovezeného zboží na dálku je místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy, pokud je

a) zboží odesláno nebo přepraveno do členského státu odlišného od členského státu dovozu nebo

b) je na tento prodej použit dovozní režim zvláštního režimu jednoho správního místa.

Prodejem dovezeného zboží na dálku se pro účely tohoto zákona rozumí prodej zboží na dálku s tím, že je zboží odesláno nebo přepraveno ze třetí země. Konečným příjemcem je osoba usazená v EU, pro kterou nevzniká daňová povinnost z pořízeného zboží, tedy zákazník.

Právní úprava tohoto ustanovení vychází z vymezení pojmu „prodej dovezeného zboží na dálku“ v § 4 odst. 10 zákona o DPH. Pravidlo se vztahuje na specifická přeshraniční dodání zboží v Evropské unii, **kdy přepravu daného zboží buď zajišťuje, nebo do ní zasahuje dodavatel (prodávající), nikoli však příjemce, kdy příjemci nevznikne daňová povinnost z titulu pořízení zboží**, a kdy odeslání nebo přeprava daného zboží začíná mimo Evropskou unii.

Pravidlo pokrývá situace, kdy je prodáváno zboží z členského státu dovozu do odlišného členského státu (podle písm. a/ tohoto ustanovení), nebo kdy jde o vybrané plnění, na které byl uplatněn dovozní režim zvláštního režimu jednoho správního místa (podle písm. b/). V obou těchto situacích je místem plnění místo (členský stát) ukončení odeslání nebo přepravy daného zboží.

Prakticky může jít o situaci, kdy tuzemský plátce na základě požadavku osoby nepovinné k dani usazené v jiném členském státě objedná zboží ze třetí země a zajistí dodání tohoto zboží konečnému zákazníkovi. Daňové povinnosti budou záležet na tom, v jakém režimu je zboží plátcem dovezeno.

Navrhovaná novela zákona o DPH také ve vazbě na dovoz zboží na dálku zavádí do ustanovení § 71, kde se stanoví **podmínky osvobození od daně** při dovozu zboží novým odst. 8.

Podle tohoto odstavce je od daně osvobozen dovoz zboží, pokud je

a) daň při prodeji dovezeného zboží na dálku přiznána v dovozním režimu zvláštního režimu jednoho správního místa a

b) v celním prohlášení ve věci propuštění zboží do celního režimu volného oběhu uvedeno daňové evidenční číslo pro účely dovozního režimu zvláštního režimu jednoho správního místa.

Zde se jedná o dodání zboží jakékoliv hodnoty plátcem, který se přihlásil do zvláštního režimu jednoho správního místa. Daň je odvedena přes portál daňové správy ve státě ukončení přepravy a dodání dovezeného zboží.

4. Dovoz zboží nízké hodnoty

Podle současné právní úpravy v ustanovení § 71 odst. 3 písm. a) se od daně osvobozuje dovoz zboží do tuzemska, jehož úhrnná hodnota nepřesahuje 22 eur. Jedná se o neobchodní dovozy zboží nízké hodnoty.

Pro uplatňování daně z přidané hodnoty při dovozu zásilek nízké hodnoty do členských států Evropské unie budou od 1. ledna 2021 (resp. od 1. července 2021) platit **nová harmonizovaná pravidla**. Hlavním záměrem těchto nových pravidel je odstranit dosavadní nestejné daňové zacházení s prodejem zboží na dálku v Evropské unii ve srovnání s dovozem ze třetích zemí, a tím nevýhodné podmínky pro dodavatele zboží v Evropské unii. Rovněž je cílem zabránit záměrnému podhodnocování hodnoty dovezeného zboží.

Podstatnou změnou je zrušení dosavadního osvobození od daně při dovozu zboží s hodnotou nepřesahující 22 eur a jeho **nahrazení hodnotou 150 eur**.

Pro výběr daně u dovezeného zboží s hodnotou nižší nebo rovnou 150 eurům budou zavedeny dva volitelné zjednodušené zvláštní režimy:

1. Nový dovozní režim v rámci zvláštního režimu jednoho správního místa.
2. Zcela nový zvláštní režim při dovozu zboží nízké hodnoty.

V případě, že **osoba povinná k dani bude registrována v dovozním režimu zvláštního režimu jednoho správního místa**, při dovozu zboží se uplatní osvobození od daně a daň při prodeji tohoto dovezeného zboží na dálku bude přiznána v rámci daného zvláštního režimu přes portál příslušné daňové správy.

Oprávnění použít **nový zvláštní režim při dovozu zboží nízké hodnoty** se omezuje pouze na osoby, které jsou **držitelem zvláštního povolení pro tyto účely**.

Zjednodušením je **odvod daně v rámci zvláštního doplňkového celního prohlášení** za kalendářní měsíc, a to souhrnně za všechny případy dovozu a všechny osoby, na jejichž účet držitel daného povolení jednal. Daň tudíž bude plátcem zaplacena, ale zvýší se o ni cena pro zákazníka.

K dovozu zboží nízké hodnoty se váže ustanovení § 109c, kde se uvádí, která osoba povinná k dani v tuzemsku může použít zvláštní režim při dovozu zboží nízké hodnoty. Jedná se o osobu, která podává na účet jiné osoby celní prohlášení ve věci propuštění zboží do celního režimu volného oběhu, týkající se zboží:

1. jež není předmětem spotřební daně,
2. jehož vlastní hodnota nepřesahuje 150 eur a
3. jehož odeslání nebo přeprava je ukončena v tuzemsku.

Podstatné je, že tato osoba musí být držitelem povolení k použití zvláštního režimu při dovozu zboží nízké hodnoty.

Zvláštní režim při dovozu zboží nízké hodnoty **nelze použít**, je-li dovoz tohoto zboží osvobozen od daně podle § 71 odst. 8 ZDPH (tj. v režimu jednoho správního místa).

Povolení k použití zvláštního režimu pro dovoz zboží nízké hodnoty vydává Celní úřad pro Středočeský kraj. Podmínkou pro vydání povolení k použití zvláštního režimu při dovozu zboží nízké hodnoty je podle nového § 109d zákona zajištění daně poskytnutím jistoty podle právních předpisů upravujících správu cel.

> ***Příklad 3***
>
> *Plátce daně získal povolení k použití zvláštního režimu při dovozu zboží nízké hodnoty a zajistil za měsíc říjen 2021 dovoz zboží nízké hodnoty pro dva zájemce, občany s bydlištěm v České republice. Jejich jménem a na jejich účet podával celní prohlášení ve věci propuštění zboží do celního režimu volného oběhu, týkající se objednaného zboží ze třetí země. Za měsíc říjen podá doplňkové celní prohlášení a zaplatí příslušnou daň. Zákazníkům vystaví daňový doklad včetně daně.*

Zákon také zavádí zvláštní ustanovení o evidenci pro účely daně z přidané hodnoty **v § 109e pro osoby, které používají zvláštní režim při dovozu zboží nízké hodnoty**.

Osoba povinná k dani, která používá zvláštní režim při dovozu zboží nízké hodnoty, je povinna vést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty údaje vztahující se ke zdanitelným plněním, na něž tento režim použila. Dále je tato osoba povinna uchovávat údaje po dobu 3 let od konce kalendářního roku, ve kterém bylo zdanitelné plnění uskutečněno, a na žádost správce daně je poskytnout elektronicky.

Podle § 108 odst. 4 písm. d) je osoba povinná k dani, která používá zvláštní režim při dovozu zboží nízké hodnoty, povinna přiznat daň, pokud je na zboží použit tento režim, a to ve zvláštním **doplňkovém celním prohlášení**.

5. Obchodování se zbožím za použití elektronického rozhraní (§ 13a)

Připravovaná novela zákona o DPH zavádí **nové ustanovení § 13a s názvem „Dodání zboží usnadněné provozovatelem elektronického rozhraní“**. Toto ustanovení i veškerá navazující ustanovení vycházejí z **evropských směrnic**, které musí všechny státy zavést do své právní **úpravy zákona o DPH, aby tento celý systém byl v rámci EU harmonizován**. Plátce tedy bude muset postupovat především podle níže uvedených směrnic a před zahájením těchto obchodů se s jejich dikcí seznámit. Připravovaný zákon o DPH v řadě ustanovení uvádí odvolání na předpisy EU, kde je postup pro aplikaci do praxe uveden podrobněji.

Cílem zavedení nových pravidel při elektronickém obchodování se zbožím přicházejícím z Evropské unie, je omezit prostor pro daňové podvody. Pro určité případy obchodů se zbožím za použití elektronického rozhraní se zavádí nová harmonizovaná pravidla a postupy standardizované v rámci EU. Historie se ostatně opakuje, obdobně byla zdůvodněna i novela zákona o DPH s účinností od 1. 9. 2020.

V dané souvislosti se normují další pravidla a povinnosti pro provozovatele elektronického rozhraní, včetně povinnosti vést záznamy o veškerých plněních, která usnadňují. Současně se zavádí některé zjednodušené postupy, například možnost odvádět daň prostřednictvím zvláštního režimu jednoho správního místa.

V zákoně o dani z přidané hodnoty se tato nová pravidla promítají do příslušných ustanovení, která se týkají vymezení základních pojmů, dodání zboží, uskutečnění plnění a povinnosti přiznat daň, registrační povinnosti, osvobození od daně, evidence pro účely daně z přidané hodnoty a zvláštního režimu jednoho správního místa.

Nejprve si zopakujeme definici provozovatele elektronického rozhraní

Tento pojem se zavádí nově do § 4 odst. 1 písm. n): **„Provozovatelem elektronického rozhraní je osoba povinná k dani**, která za použití elektronického rozhraní, zejména elektronického tržiště, platformy, portálu nebo obdobného prostředku, **usnadňuje dodání zboží nebo poskytnutí služby** podle přímo použitelného předpisu Evropské unie, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici o společném systému daně z přidané hodnoty."

Tato definice promítá do zákona o dani z přidané hodnoty některé podmínky a vymezení, která obsahují čl. 14a) a 242a) směrnice o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném od 1. ledna 2021, resp. od 1. července 2021.

Základním znakem provozovatele elektronického rozhraní je, že **usnadňuje** dodání zboží nebo poskytnutí služby, ke kterým dochází za použití elektronického rozhraní (elektronického tržiště, platformy, portálu nebo obdobného prostředku). Obsahové vymezení pojmu „usnadňuje" v dané souvislosti je plně harmonizované a vyplývá z přímo použitelného unijního práva. Tudíž tento pojem opět hledejme v Nařízení Rady 282/2011 EU.

Zde **pojem „usnadňuje" vymezuje** formou prováděcích opatření **přímo použitelné prováděcí nařízení č. 282/2011** (ve znění prováděcího nařízení Rady (EU) 2019/2026) ***v čl. 5b a 54b.*** Přímo použitelné znamená, že má toto ustanovení přednost před vnitrostátní úpravou, pokud by tato úprava byla v rozporu s evropským právem, nebo nebyla do zákona vůbec zapracována.

Ve smyslu těchto prováděcích opatření se pojmem „**usnadňuje**" rozumí takové použití elektronického rozhraní, aby mohli příjemce a poskytovatel nebo dodavatel nabízející služby nebo zboží k prodeji prostřednictvím elektronického rozhraní navázat kontakt vedoucí k dodání zboží nebo poskytnutí služeb prostřednictvím tohoto rozhraní.

Tudíž zájemce o určité zboží učiní objednávku takového zboží u „platformy", která zajistí od přímého dodavatele či výrobce dodání požadovaného zboží.

Může se jednat o dodání zboží od firmy Amazon, o poskytnutí taxislužeb platformou Uber nebo ubytovacích služeb platformou Airbnb.

Dále tyto články stanoví situace a okolnosti, za kterých daná osoba povinná k dani dodání zboží či poskytnutí služeb **naopak neusnadňuje**. To znamená, že se na ni nebudou vztahovat výše uvedená ustanovení. Půjde o platformy, které jen zajišťují zpracování plateb v souvislosti s prodejem zboží nebo poskytnutím služeb, pořízení soupisu či inzerování nabízeného zboží či služeb a pouhé přesměrování příjemců na jiná elektronická rozhraní. Sama platforma zboží nezajišťuje podle výše uvedených podmínek.

Praktický komentář k § 13a

Předpisy EU

Do nového § 13a zákona o dani z přidané hodnoty se promítají výchozí harmonizovaná pravidla a zásady pro vymezené případy dodání zboží v oblasti elektronického obchodování, které zavádí směrnice o dani z přidané hodnoty (ve znění směrnice Rady (EU) 2017/2455 a směrnice Rady (EU) 2019/1995) s účinností od 1. ledna 2021, resp. od 1. července 2021. Tyto směrnice novelují základní směrnici Rady 2006/112/ES a nařízení Rady 282/2011, které budeme muset důkladně prostudovat. Jejich záměrem je nastavit povinnost uplatnit daň v určitých přesně vymezených případech dodání zboží, k nimž dochází za použití elektronického rozhraní, pro provozovatele tohoto rozhraní.

Zásadní podmínky fungování „platforem“

Na online platformy se od 1. ledna 2021, resp. od 1. července 2021 budou vztahovat nové povinnosti, které se týkají dvou zásadních oblastí:

a) Právní fikce, na jejímž základě se online platformy stávají pro účely zákona o DPH dodavateli zboží.

b) Povinnost vést záznamy o veškerých obchodnících a obchodech, které se uskutečňují prostřednictvím online platforem.

ad a) V důsledků **právní fikce** se dodání zboží mezi dodavatelem prodávajícím zboží prostřednictvím online platformy a konečným spotřebitelem rozdělí na dvě plnění a to:

- dodání zboží tímto původním dodavatelem provozovateli elektronického rozhraní a
- dodání zboží provozovatelem elektronického rozhraní spotřebiteli (skutečnému příjemci).

Pro stanovení místa plnění pro zjednodušení aplikace v praxi se zavádí další dodatečná pravidla. Směrnice stanoví, že první dodání online platformě je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně a že odeslání a přeprava daného zboží se připíše až ke druhému dodání, tj. dodání platformou spotřebiteli.

Zavádí se dále vyvratitelná domněnka, že dodavatel prodávající zboží prostřednictvím platformy je osobou povinnou k dani a spotřebitel osobou nepovinnou k dani. Proto se první dodání zboží platformě považuje za transakci mezi osobami povinnými k dani (B2B transakci), zatímco druhé dodání od platformy spotřebiteli je transakce pro osobu B2C – tedy například občanovi, osobě, která nemá povinnost přiznat daň.

V návaznosti na čl. 14a směrnice o dani z přidané hodnoty se v § 13a tohoto zákona zavádí tato pravidla pro specifické případy dodání zboží prostřednictvím platforem a to konkrétně:

- pro prodeje dovezeného zboží na dálku v hodnotě nepřesahující 150 eur (jak uvádí § 13a odst. 1) a
- dodání zboží zahraniční osobou osobě nepovinné k dani na území Evropské unie (podle § 13a v odstavci 2), tj. bez omezení hodnoty.

Dále se do § 13a tohoto zákona promítá zásada vyplývající z čl. 36b směrnice o dani z přidané hodnoty, že v rámci těchto dvou fiktivních plnění **se odeslání či přeprava zboží přiřazuje ke**

druhému plnění, tj. plnění od provozovatele elektronického rozhraní skutečnému příjemci plnění. Tento aspekt přiřazení odeslání či přepravy zboží má zásadní význam pro určení místa plnění, a tím členského státu zdanění v případě přeshraničních transakcí.

Pokud zboží po odeslání a přepravě bylo dodáno tuzemské osobě nepovinné k dani s místem předání v České republice, pak je místem plnění tuzemsko a toto dodání podléhá české dani.

Podle § 13a odst. 1 jde pro původního dodavatele o dodání zboží bez odeslání či přepravy a provozovatel elektronického rozhraní tedy uplatní daň podle pravidel, která se vztahují na prodej dovezeného zboží na dálku.

V odstavci 2 ustanovení § 13a se stanoví pravidlo pro případy dodání zboží, kdy původním dodavatelem je zahraniční osoba povinná k dani, která nemá v Evropské unii sídlo ani provozovnu, a konečným příjemcem osoba nepovinná k dani. Na rozdíl od případů prodeje zboží podle odstavce 1 tohoto paragrafu se u těchto dodání či prodejů zboží neuplatňuje žádné omezení ohledně hodnoty daného zboží.

Pro původního dodavatele (zahraniční osobu) jde o dodání zboží bez odeslání či přepravy, které je plněním osvobozeným od daně s nárokem na odpočet daně (podle § 71h tohoto zákona).

Pokud osoba povinná k dani (provozovatel platformy) není plátcem, a to dobrovolně nebo na základě povinnosti z jiného titulu, vznikne jí registrační povinnost nejpozději při uskutečnění tohoto plnění (podle § 6fa odst. 2 tohoto zákona). Uskutečnění plnění se určí ve vazbě na den přijetí úplaty.

Provozovatel elektronického rozhraní uplatní daň podle charakteru plnění, které poskytuje. Může jít buď o dodání zboží s odesláním nebo přepravou (například při přepravě zboží v rámci tuzemska), nebo o prodej zboží na dálku (odeslání nebo přeprava daného zboží se uskutečňuje mezi členskými státy a jsou naplněny ostatní podmínky prodeje zboží na dálku uvedené v § 4 odst. 9 tohoto zákona – dříve zasílání zboží osobě nepovinné k dani).

U dovozu zboží malé hodnoty do 150 eur se zavádí nová pravidla výběru daně při využití zvláštního režimu jednoho správního místa při dovozu tzv. import-one-stop-shop (IOSS). Tento režim mohou využít všechny online platformy, které uskutečňují zasílání dovezeného zboží. Podmínkou osvobození pro online platformu je povinnost registrace do režimu IOSS a při předložení celního prohlášení sdělení specifického daňového identifikačního čísla přiděleného pro tyto účely (DIS IOSS).

> ***Příklad 4***
>
> *Občan ČR objedná ze třetí země zboží v hodnotě 100 eur od dodavatele z Číny, a to prostřednictvím platformy se sídlem v Irsku. Zboží je dovezeno z Číny přímo do ČR, kde je propuštěno do volného oběhu. Pokud je irská platforma registrována v IOSS a uvede platné DIČ IOSS na celním prohlášení zaslaném elektronicky, je zboží osvobozeno při dovozu do ČR. To znamená, že první dodání čínským dodavatelem irské platformě není předmětem daně v EU, místo plnění zůstává v Číně. Druhé plnění, mezi platformou a spotřebitelem, podléhá zdanění v ČR českou DPH, protože místo plnění je v ČR, kde končí přeprava zboží – viz. čl. 33 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES. Pokud by online platforma nebyla registrována v režimu IOSS, dovoz zboží by podléhal zdanění v ČR podle obecných ustanovení zákona o DPH. Tato osoba by byla povinna se registrovat k dani v ČR jako plátce.*

Příklad 5

Osoba povinná k dani, český plátce na pozici provozovatele elektronického rozhraní (PER), zprostředkovává dodání zboží z Číny občanovi s bydlištěm na Slovensku.

PER se sídlem v ČR se může před uskutečněním obchodu rozhodnout, že se bude registrovat v režimu jednoho správního místa. Pak se nemusí registrovat k dani na Slovensku, ale daň bude placena přes portál české daňové správy na Slovensku. Plnění tedy není předmětem české daně.

V opačném případě bude plátce (PER) povinen k registraci na Slovensku a podle tamního zákona musí vystavit daňový doklad kupujícímu a podat příslušné daňové přiznání též na Slovensku.

Povinnost online platformy vést záznamy pro účely DPH v roce 2021

Plátce čeká od účinnosti unijních předpisů týkajících se online platforem řada nových administrativních povinností, které se odvíjejí od článku 242a směrnice Rady 2006/112/ES.

Poskytovatelé platebních služeb budou povinni vést za každé zdaňovací období podrobné záznamy o příjemcích a o platbách v souvislosti s přeshraničními platebními službami, které poskytují.

Zákon zavádí zvláštní ustanovení o evidenci pro účely daně z přidané hodnoty provozovatele elektronického rozhraní v novém § 100b zákona o DPH.

Provozovatel elektronického rozhraní je podle § 100b odst.1 povinen vést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty **údaje podle přímo použitelného předpisu Evropské unie**, jímž se stanoví prováděcí opatření ke směrnici o společném systému daně z přidané hodnoty 7e), vztahující se k dodání zboží nebo poskytnutí služby, která usnadňuje.

Zde zákonodárce odkazuje na předpisy EU, aniž by uvedl náležitosti požadované evidence v tuzemském zákoně. Podrobně jsou tyto náležitosti rozvedeny v čl. 63c novelizovaného nařízení Rady č. 282/2011.

Tato evidence rozhodně nebude jednoduchá pro zavedení do praxe.

Informace v evidenci zaznamenává zprostředkovatel tak, aby mohly být zpřístupněny elektronickými prostředky bez prodlení a za jednotlivé dodané zboží nebo poskytnuté služby. Záznamy musejí být podle čl. 242a směrnice elektronicky zpřístupněny příslušnému správci daně na vyžádání. Lhůta pro uchovávání záznamů je jednotná pro všechny státy EU 10 let.

Povinnost přiznat daň provozovatelem elektronického rozhraní

V případě zdanitelných plnění podle § 13a nebo v případě prodeje dovezeného zboží na dálku, na něž je použit dovozní režim zvláštního režimu jednoho správního místa, vzniká povinnost přiznat daň ke dni jejich uskutečnění, kterým je u obou plnění podle specifického pravidla v § 21 odst. 4 písm. k) tohoto zákona **okamžik přijetí platby**.

Ustanovení se váže také na § 108, který určuje **osoby povinné přiznat nebo zaplatit daň**. Nový odst. 4 písm. d) stanoví, že přiznat daň musí osoba povinná k dani, která používá zvláštní režim při dovozu zboží nízké hodnoty, pokud je na zboží použit tento režim, a **to ve zvláštním doplňkovém celním prohlášení**.

Registrační povinnost provozovatele elektronického rozhraní podle § 6f zákona o DPH

Osoba povinná k dani se musí registrovat pro účely provozování elektronického rozhraní za plátce, pokud uskuteční některé ze zdanitelných plnění explicitně vymezených v § 13a tohoto zákona, jestliže jejich místo plnění připadá do tuzemska. Povinná registrace se zavádí od data uskutečnění příslušného fiktivního plnění podle § 13a zákona o DPH.

Nicméně tento provozovatel má možnost se stát plátcem také v předstihu, a to na základě dobrovolné registrace za plátce podle § 6f odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty.

Zahraniční osoba povinná k dani podle § 6f odst. 2, která uskutečňuje dodání zboží provozovateli elektronického rozhraní podle § 13a odst. 2 s místem plnění v tuzemsku, je plátcem ode dne dodání tohoto zboží.

V ustanovení § 6f se také zavádí **povinná registrace za plátce pro zahraniční osobu**, pokud dodává zboží osobě nepovinné k dani na území Evropské unie za použití elektronického rozhraní a je splněna podmínka, že provozovatel tohoto rozhraní dané dodání zboží usnadňuje. Ve smyslu nového § 13a odst. 2 tohoto zákona se toto dodání zboží rovněž fiktivně rozděluje na dvě samostatná plnění, přičemž:

- první z nich je dodání zboží zahraniční osobou provozovateli elektronického rozhraní a je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně podle nového § 71h tohoto zákona
- a druhé je dodání provozovatelem elektronického rozhraní pořizovateli, pro kterého není toto pořízení zboží předmětem daně.

Ačkoli v tomto případě jde o plnění osvobozené od daně, a tudíž zahraniční osobě nevznikne z titulu jeho uskutečnění v tuzemsku povinnost přiznat daň, podle příslušné unijní právní úpravy čl. 272 směrnice Rady 2006/112/ES se i přesto musí tato osoba registrovat jako plátce, a to od data uskutečnění tohoto fiktivního plnění.

Zahraniční osoba má v těchto případech možnost se stát plátcem také v předstihu, a to na základě dobrovolné registrace za plátce podle § 6f odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty.

Registrační povinnost podle § 6j – registrace identifikované osoby

Ustanovení § 6j řeší dobrovolnou registraci osoby povinné k dani.

Toto ustanovení řeší situaci, kdy osoba povinná k dani, která není plátcem, hodlá v budoucnu uskutečňovat vybraná plnění v rámci režimu Evropské unie nebo dovozního režimu zvláštního režimu jednoho správního místa. **Tato osoba povinná k dani se stává identifikovanou osobou ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí, kterým je tato osoba registrována, pokud**

a) má v tuzemsku sídlo nebo provozovnu, nemá-li na území Evropské unie sídlo,

b) je v tuzemsku zahájeno odeslání nebo přeprava zboží, které je vybraným plněním, nebo

c) má v Norském království sídlo nebo provozovnu, nemá-li na území Evropské unie sídlo ani provozovnu.

Úprava v § 6j, který se týká dobrovolné registrace osoby povinné k dani usazené v tuzemsku za osobu identifikovanou k dani, pokud bude uskutečňovat plnění, jež spadají do působnosti zvláštního režimu jednoho správního místa, souvisí s rozšířením tohoto zvláštního režimu. Plnění nově spadající do působnosti tohoto zvláštního režimu vymezuje § 110b tohoto zákona souhrnně jako „vybraná plnění, která jsme si již uvedli výše“.

Toto ustanovení souvisí s registrací do zvláštního režimu jednoho správního místa, neboť **podmínkou pro používání režimu Evropské unie a dovozního režimu tohoto volitelného zvláštního režimu je skutečnost, že osoba povinná k dani je plátcem nebo identifikovanou osobou.**

Bez přiděleného daňového identifikačního čísla se osoba povinná k dani nemůže přihlásit k používání tohoto zvláštního režimu, resp. zvolit si za stát identifikace tuzemsko. **Dobrovolná registrace** za identifikovanou osobu jí umožní používat zvláštní režim jednoho správního místa bez toho, aby přestala využívat osvobození pro malé podniky v případě tuzemských plnění. Tato identifikovaná osoba i nadále nemá nárok na odpočet z přijatých tuzemských zdanitelných plnění.

Správa daní – režim ručení za nezaplacenou daň

Také v oblasti správy daní přináší novela zákona o DPH řadu nových ustanovení. I pro nové režimy při obchodování se zbožím a poskytováním služeb se **zavádí „režim ručení“** za použití již dobře nám známého vědomostního testu **„osoba povinná k dani věděla, vědět měla a mohla“**!

Do této oblasti jsou zavedena dvě ustanovení § 109aa, § 109ab, která zamotají hlavu leckterému dodavateli zboží při využití dodání zboží prostřednictvím provozovatele elektronického rozhraní. Jak budou tato dvě ustanovení praktikována správcem daně si zatím nedokážu představit.

V § 109aa je definováno ručení osoby povinné k dani, která dodala zboží provozovateli elektronického rozhraní.

Toto ustanovení zavádí ručení dodavatele zboží provozovateli elektronického rozhraní za nezaplacenou daň ze zdanitelného plnění, které provozovatel elektronického rozhraní uskutečnil, pokud nejpozději ke dni uskutečnění zdanitelného plnění provozovatelem elektronického rozhraní dodavatel věděl nebo vědět měl a mohl, že daň nebude provozovatelem elektronického rozhraní zaplacena.

Dodavatel může ovšem využít zvláštní způsob zajištění daně; využije-li této možnosti, hledí se pro účely zvláštního způsobu zajištění daně na dodavatele jako na příjemce zdanitelného plnění a na provozovatele elektronického rozhraní jako na poskytovatele zdanitelného plnění.

V dalším novém ustanovení § 109ab je nastaven způsob přenesení odpovědnosti za nezaplacenou daň z osoby provozovatele elektronického rozhraní, který uskutečnil dodání zboží podle § 13a, na dodavatele, pokud prokáže v souladu s čl. 5c Nařízení Rady 282/211, že je závislý na informacích poskytnutých dodavatelem prodávajícím zboží prostřednictvím elektronického rozhraní, informace byly chybné, a osoba provozovatele elektronického rozhraní prokáže, že nevěděla ani nemohla vědět, že tyto informace nejsou správné.

Prakticky to znamená, že v případě, kdy dodavatel zboží poskytl provozovateli elektronického rozhraní chybnou informaci o množství a ceně zboží, dodávaného občanovi – konečnému zákazníkovi, a provozovatel elektronického rozhraní tuto skutečnost prokáže, institut ručení na něho nedopadne.

Daň je splatná v náhradní lhůtě do 30 dnů ode dne oznámení rozhodnutí o změně odpovědnosti za úhradu daně. K doměření daně z moci úřední provozovateli elektronického rozhraní může dojít také, zjistí-li správce daně na základě řízení o změně odpovědnosti za úhradu daně, že poslední známá daň není ve správné výši. **Obzvláště toto poslední citované ustanovení si v praxi dokážu jen těžko představit, zejména jak bude správce daně vymáhat daň na dodavatelích ze třetí země.**

Navrhovaná novela zákona o DPH zavádí také nová ustanovení v oblasti správy daní

Jedná se o:

- **§ 109c Zvláštní režim při dovozu zboží nízké hodnoty,**
- **§ 109d Povolení k použití zvláštního režimu při dovozu zboží nízké hodnoty,**
- **§ 109e Zvláštní ustanovení o evidenci pro účely daně z přidané hodnoty,**
- **§ 109f Povinnost vybrat a zaplatit daň,**
- **§ 110 Zvláštní doplňkové celní prohlášení.**

Tato ustanovení si podrobněji probereme v některém dalším článku týkajícím se novely zákona o DPH, možná již v době, kdy novela zákona projde dalším čtením v Poslanecké sněmovně.

6. Zvláštní režim jednoho správního místa

Poslední z hlavních změn je kompletní úprava zvláštního režimu jednoho správního místa, kterému se budeme též věnovat v samostatném článku, protože ustanovení je velmi rozsáhlé.

S účinností od 1. ledna 2021, resp. od 1. července 2021, se působnost zvláštního režimu jednoho správního místa výrazně rozšiřuje. Záměrem je posílit nástroje pro výběr daně z přidané hodnoty z přeshraničních plnění v Evropské unii a z dovozu zboží nízké hodnoty.

V současné době se zvláštní režim jednoho správního místa uplatňuje pouze pro poskytování vymezených digitálních služeb (telekomunikačních služeb, služeb vysílání a elektronicky poskytovaných služeb). V rámci zvláštního režimu jednoho správního místa se vymezují dva režimy. **Režim Evropské unie** mohou uplatňovat poskytovatelé se sídlem nebo provozovnou na území Evropské unie. **Režim mimo Evropskou unii** je určený pro poskytovatele se sídlem ve třetích zemích a bez provozovny na území Evropské unie. Režim bude zaveden i na dodání zboží.

7. Změny DPH uvedené v novele zákona č. 283/2020 Sb. – daňový řád

Změny dotýkající se zákona o DPH jsou obsaženy také v zákoně č. 283/2020 Sb., část třetí, kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Novela daňového řádu zavádí institut tzv. **zálohy na daňový odpočet** (§ 174a DŘ), na jehož základě bude správce oprávněn zadržet pouze tu část odpočtu, o které má pochybnosti a kterou hodlá prověřovat. Zbývající část odpočtu musí vrátit jako zálohu na daňový odpočet do 15 dnů od vydání rozhodnutí. Tímto způsobem může dojít k prodloužení dosavadní 30denní lhůty pro vracení nadměrného odpočtu.

Závěr

Navrhovaná novela zákona o DPH pro rok 2021 je velmi rozsáhlá a zavádí ustanovení, která budou pro plátce z počátku určitě složitá pro uvedení do praxe. Zajisté bude nutné, aby finanční správa vydala k novele zákona pro plátce patřičnou informaci, aby některá ustanovení pro uplatnění v praxi objasnila lépe než v důvodové zprávě k novele zákona.