



Zvláštní režimy jednoho správního místa

PŘI POSKYTNUTÍ SLUŽEB
A DODÁNÍ ZBOŽÍ NA DÁLKU
PO NOVELE ZÁKONA
O DPH Č. 355/2021 SB.

Ing. Jana Ledvinková



Zvláštní režim jednoho správního místa

Ing. Jana Ledvinková



I. Úvod

Zvláštní režim jednoho správního místa byl zaveden do zákona o DPH od 1. 1. 2015 v návaznosti na stanovení místa plnění u telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytovaných služeb, jsou-li poskytovány osobě nepovinné k dani (označováno jako B2C). V ustanovení § 10i bylo zavedeno pravidlo, podle něhož se určí místo plnění podle místa příjemce služby. Pravidlo bylo zavedeno podle prováděcího nařízení č. 282/2011 ke směrnici Rady o DPH 2006/112/ES.

Plátci vzniká proto povinnost přiznat daň v členském státě příjemce služby, což znamená registraci k DPH v každém státě EU, kam bude osobě nepovinné k dani služba poskytnuta, nebo přizná daň prostřednictvím zvláštního režimu jednoho správního místa.

Do konce roku 2018 se tato pravidla aplikovala okamžitě při poskytnutí první digitální služby, a to bez ohledu na její hodnotu. Na základě změny směrnice o DPH se od ledna 2019 tento přístup změnil. V zákoně o DPH se tato pravidla promítla až s daňovým balíčkem s účinností od 27. 3. 2019. Novela zákona o DPH zavedla pro stanovení místa plnění limit 10 000 EUR. Ekvivalentem je směnný kurz zveřejněný Evropskou centrální bankou pro den 5. prosince 2017. Pokud celková hodnota digitálních služeb poskytnutých do všech členských států v součtu nepřekročí limit 10 000 EUR nebo ekvivalent této částky, stanoví se místo plnění podle základního pravidla v § 9 odst. 2 zákona o DPH, tj. podle sídla či umístění provozovny poskytovatele služby. Plátce, který má sídlo pouze v jednom členském státě a nemá sídlo ani provozovnu v jiném členském státě, zatíží poskytnutou službu tuzemskou daní.

V případě, kdy plátce poskytnutými službami osobě, pro kterou není přijetí takových služeb předmětem daně, překročí limit 10 000 EUR, místo plnění se stanoví podle ustanovení § 10i odst. 1 v místě spotřeby, tedy v místě příjemce služby v jiném členském státě. Zákon o DPH umožňuje plátcům i v případě, kdy nepřekročí limit 10 000 EUR, stanovit, že místo plnění je ve státě příjemce služby. Pak by musel takto postupovat podle pravidel platných do 30. 9. 2021 do konce kalendářního roku bezprostředně následujícího po kalendářním roce, ve kterém se takto rozhodl.

V případě překročení limitu 10 000 EUR by se musel plátce registrovat v každém členském státě, kam výše uvedené služby poskytl osobě nepovinné k dani a zde přiznat a zaplatit daň.

V návaznosti na stanovení místa plnění při poskytování telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytovaných služeb (označovaných jako TBE služby) osobě nepovinné k dani usazené v jiném členském státě, byl **od ledna 2015 zaveden zvláštní režim jednoho správního místa, označován jako MOSS – „Mini One Stop Shop“**. Umožňuje osobě povinné k dani registrovat se do tohoto režimu a odvádět daň pouze v jednom členském státě za všechna plnění ve státech EU, namísto registrace ve všech státech EU, kam byla plnění poskytnuta. Pravidla pro tento zvláštní režim byla upravena v § 110a až § 110zf zákona o DPH s platností do 30. 9. 2021. Tento režim mohou použít všechny osoby povinné k dani poskytující uvedené služby přeshraničně osobám nepovinným k dani bez ohledu na to, zda jsou poskytovatelé těchto služeb z Evropské unie nebo ze třetích zemí mimo Evropskou unii.

Novela zákona o DPH č. 355/2021 Sb. nabyla účinnosti 1. 10. 2021 a zapracovala nové směrnice EU, které nabyly účinnosti již 1. 7. 2021. Je označovaná jako implementační novela. Zákon č. 355/2021 značně rozšířil ustanovení týkající se zvláštních režimů jednoho správního místa, zavedl nový zvláštní režim při dovozu zboží nízké hodnoty v § 109c (do 150 EUR), zrušil osvobození dovozu zboží do hodnoty 22 EUR, změnil definici dodání zboží na dálku, zavedl nové ustanovení o dodání dovezeného zboží na dálku a zavedl nové ustanovení § 13a, Dodání zboží usnadněné provozovatelem elektronického rozhraní a další spíše technické úpravy zákona.

Novela zákona o DPH č. 355/2021 Sb. je v souladu se změnami ve směrnici Rady 2006/112/ ES a novelami Nařízení Rady 282/2011. V reakci na pandemii COVID-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.

K celé problematice vydala Evropská komise **Vysvětlivky k pravidlům pro DPH v oblasti elektronického obchodování** s cílem umožnit lepší pochopení určitých částí právních předpisů EU v oblasti DPH. Nejsou sice právně závazné, ale mohou napomoci praxi, díky řadě praktických příkladů a odpovědí na konkrétní otázky k dané problematice.

Rovněž Evropská komise vydala „**Příručku k jednomu správnímu místu pro DPH**“, která je použitelná od 1. 7. 2021.

Protože novela zákona o DPH měla značnou legislativní prodlevu, vydalo GFŘ v průběhu

června a července informace k postupu plátců v mezidobí účinnosti evropských směrnic a období, než nabude účinnosti novela zákona o DPH. Bylo sděleno, že plátcí mohou dle vlastního rozhodnutí postupovat již od 1. 7. 2021 podle přímého účinku evropských směrnic, ale musí plnit veškeré související povinnosti vyplývající z nařízení Rady (EU) č. 282/2011 a jeho novelizace.

Dále bylo sděleno, že do účinnosti novely zákona o DPH lze postupovat tak zvaně „po staru“ s tím, že bude muset plátce dodržovat část pravidel, která již v celé EU platí a náš stát je nezpracoval. To se týkalo především prahové hodnoty pro „zasílání zboží“, nově „dodání zboží na dálku“, kdy se sjednotila prahová hodnota jak pro dodání zboží na dálku, tak pro poskytování služeb TBE (služby uvedené v § 10i zákona o DPH), a to za všechny státy EU v součtu na hodnotu 10 000 EUR. Přestaly počínaje 1. 7. 2021 v EU, ale i pro ČR, platit prahové hodnoty 35 000 EUR a 100 000 EUR podle jednotlivých členských států.

Finanční správa k jednotlivým režimům jednoho správního místa vydala informace GFŘ, dále vydala příručku, jak vyplnit registraci do rozšířeného zvláštního režimu jednoho správního místa, a také jak v tomto režimu podat daňové přiznání přes správce daně, kterým je pro OSS Finanční úřad pro Jihomoravský kraj – ÚzP Brno I.

Co je jedno správní místo (OSS)?

Zjednodušené jedno správní místo (původně MOSS) je elektronický systém, který osobám povinným k dani, jež poskytují telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytované služby spotřebitelům v EU, ostatní služby a dodání zboží na dálku umožňuje v jediném členském státě identifikace přiznat a zaplatit DPH splatnou ve všech členských státech EU. Od 1. července 2021 se systém MOSS v rámci EU rozšířil na všechny služby B2C uskutečněné v členských státech, kde není poskytovatel usazen, na prodej zboží na dálku uvnitř Společenství a na určitá domácí dodání zboží, a stává se tak jedním správním místem, nově označovaným OSS – One Stop Shop.

Je vytvořen nový systém pro přiznání a zaplacení DPH z prodeje zboží na dálku u zboží nízké hodnoty dovezeného ze třetích zemí nebo třetích území jako jedno správní místo pro dovoz označovaný (IOSS) Import One Stop Shop.

Jedno správní místo s rozšířenou působností zahrnuje podle § 110a zákona č. 355/2021 Sb. tři zvláštní režimy:

- režim mimo Unii,
- režim Unie a
- dovozní režim.

Oblast působnosti již existujícího režimu mimo Unii a režimu Unie byla rozšířena, a to režim Unie o dodání zboží na dálku, zatímco dovozní režim byl zaveden nově. Tyto zvláštní režimy umožňují osobám povinným k dani přiznávat a odvádět DPH splatnou v členských státech prostřednictvím internetového portálu v členském státě, v němž jsou identifikovány (členský

stát identifikace je obvykle sídlo nebo provozovna plátce). Tyto režimy jsou nepovinné.

V praxi osoba povinná k dani, která je zaregistrovaná k používání režimu jednoho správního místa v členském státě (členský stát identifikace), podá elektronicky přiznání k dani v rámci jednoho správního místa, v němž uvede dodání zboží nebo poskytování služeb, které lze přiznat v rámci příslušného režimu jednoho správního místa, spolu s DPH, jež má být odvedena.

Přiznání k dani se předkládá **v režimu mimo EU a v režimu EU čtvrtletně a v dovozním režimu měsíčně**.

Rozhodne-li se osoba povinná k dani využít některý z režimů, musí přiznat všechna dodání zboží nebo poskytnutí služeb, jež spadají do tohoto konkrétního režimu, prostřednictvím přiznání k dani v příslušném režimu jednoho správního místa. Tato přiznání k dani v rámci jednoho správního místa spolu s odvedenou DPH poté členský stát identifikace zasílá prostřednictvím zabezpečené komunikační sítě příslušným členským státům spotřeby. Přiznání k dani v rámci jednoho správního místa jsou doplňková a nenahrazují přiznání k DPH, které osoba příslušná k dani předkládá svému členskému státu v rámci svých domácích povinností v oblasti DPH

Co je cílem režimu OSS a jaké má výhody?

Cílem uvedeného režimu je snížit administrativní zátěž dodavatelů, daňové správy a spotřebitelů.

Jedno správní místo zjednodušuje povinnosti týkající se DPH pro podniky prodávající zboží a poskytující služby konečným spotřebitelům v celé EU, neboť jim umožňuje:

- a) elektronicky se zaregistrovat k DPH v jediném členském státě pro veškerý způsobilý prodej zboží a poskytnutí služeb konečným příjemcům ve všech ostatních 26 členských státech,
- b) přiznat daň jediným elektronickým přiznáním k DPH v systému OSS a provést jednu platbu splatné DPH ze všech těchto prodejů zboží a poskytnutí služeb,
- c) pracovat s daňovou správou členského státu, ve kterém jsou podniky registrovány k používání OSS, a to v jednom jazyce, přestože uskutečňují prodej zboží či poskytování služeb v celé EU.

Režimy jednoho správního místa jsou pro osoby povinné k dani dobrovolné. Pokud se však osoba povinná k dani rozhodne některý z režimů jednoho správního místa využívat, musí jej uplatnit na všechna dodání zboží nebo poskytnutí služeb spadající do tohoto režimu ve všech příslušných členských státech. Osoba povinná k dani se tedy nemůže rozhodnout, že využije režim jednoho správního místa pouze pro dodání zboží nebo poskytnutí služeb v některých členských státech, a pro dodání zboží nebo poskytnutí služeb v jiných členských státech nikoli. Jakmile se rozhodne pro určitý režim, použije se tento režim na všechna

dodání zboží nebo poskytnutí služeb určená spotřebitelům ve všech členských státech, to je ve státech spotřeby.

Při výkladu zvláštních režimů se budeme setkávat s řadou nových pojmů. Některé si zde uvedeme.

Pojem prodeje zboží na dálku

Prodej zboží na dálku uvnitř Společenství představuje dodání zboží, které je odesláno nebo přepraveno z jednoho členského státu do jiného členského státu dodavatelem nebo na účet dodavatele (osoby povinné k dani, která toto zboží prodává), osobě nepovinné k dani nebo osobě, která je považována za osobu nepovinnou k dani. Za osobu nepovinnou k dani se považují osoby, které zpravidla nevykonávají ekonomickou činnost, například občané, zaměstnanci, ale také osoby povinné k dani a právnické osoby nepovinné k dani, jejichž pořízení zboží uvnitř Společenství není předmětem DPH podle čl. 3 odst. 1 směrnice o DPH 2006/112/ES.

Z definice prodeje zboží na dálku jsou vyloučeny nové dopravní prostředky a zboží dodávané po montáži nebo instalaci, a nemohou proto být předmětem prodeje na dálku uvnitř Společenství. Zboží podléhající spotřební dani však do této definice spadá.

Prodejem na dálku u zboží dovezeného ze třetích území nebo třetích zemí

Rozumí se tím dodání zboží ze třetího území nebo třetí země uskutečněná dodavatelem nebo na účet dodavatele (osoby povinné k dani, která toto zboží prodává) osobě nepovinné k dani nebo osobě, která je za takovou považována. Upozorňujeme, že aby mohlo zboží spadat do této definice, musí být odesláno/přepraveno ze třetího území / třetí země. Zboží již uskladněné ve skladu v EU do definice zahrnuto není a nejedná se o prodej dovezeného zboží na dálku. Z této definice jsou vyloučeny nové dopravní prostředky a zboží dodávané po montáži nebo instalaci, které proto nemohou být předmětem takového prodeje na dálku. Upozorňujeme, že zboží podléhající spotřební dani může být předmětem prodeje na dálku u zboží dovezeného ze třetích území nebo třetích zemí, ale nelze ho přiznávat v dovozním režimu.

Pojem členského státu identifikace

Členským státem identifikace je členský stát, v němž je osoba povinná k dani registrována k používání režimu jednoho správního místa a v němž přiznává a odvádí daň splatnou ve členském státě spotřeby.

Osoba povinná k dani se může k využívání zvláštního režimu zaregistrovat pouze v jednom členském státě. Osoba povinná k dani si obvykle nemůže zvolit, který členský stát bude jejím členským státem identifikace. Musí se řídit příslušnými právními předpisy. Pro tuzemského plátce se sídlem v ČR, který nemá provozovnu v jiném členském státě, je stát identifikace Česká republika.

Pojem členského státu spotřeby

Členský stát spotřeby je členský stát, ve kterém osoba povinná k dani dodává zboží nebo poskytuje služby osobám nepovinným k dani, tj. ve kterém se uskutečňuje dodání zboží nebo poskytování služeb a kde je splatná DPH.

V režimu mimo Unii může osoba povinná k dani neusazená v EU přiznávat poskytování služeb osobám nepovinným k dani, které se uskutečňuje v kterémkoli členském státě EU, včetně členského státu identifikace. Členským státem spotřeby proto může být kterýkoli členský stát.

V rámci režimu Unie **může osoba povinná k dani přiznávat přeshraniční poskytování služeb** osobám nepovinným k dani, které se uskutečňuje v členském státě, ve kterém tato osoba povinná k dani není usazena, tj. ve kterém nemá sídlo ekonomické činnosti ani stálou provozovnu. Služby poskytnuté osobám nepovinným k dani uskutečněné v členském státě, ve kterém má poskytovatel provozovnu, nelze přiznávat v režimu Unie, ale musí být přiznány ve vnitrostátním přiznání k DPH příslušného členského státu.

Osoba povinná k dani může rovněž přiznávat v režimu Unie **prodej zboží na dálku uvnitř Společenství**, a to bez ohledu na to, ve kterém členském státě přeprava končí. Proto v tomto případě může být členským státem spotřeby kterýkoli členský stát, včetně členského státu identifikace, za podmínky, že přeprava zboží začíná v jiném členském státě.

Domnělý dodavatel

Domnělý dodavatel je osoba povinná k dani, která není skutečným dodavatelem určitého zboží, ale usnadňuje dodání a je s ní proto pro účely DPH zacházeno jako s dodavatelem (fiktivní subjekt pro účely DPH). Domnělý dodavatel je osoba povinná k dani, která usnadňuje dodání zboží na základě dohody mezi dodavatelem (původní dodavatel) a zákazníkem prostřednictvím elektronického rozhraní (např. tržiště, platformy, portálu atd.).

V rámci režimu Unie je domnělým dodavatelem osoba povinná k dani – usazená v EU nebo mimo EU, která usnadňuje dodání zboží:

- prostřednictvím elektronického rozhraní,
- které se uskutečňuje v EU (tj. prodej zboží na dálku uvnitř Společenství a také domácí dodání zboží),
- osobě nepovinné k dani,
- je-li původní dodavatel usazen mimo EU.

V dovozním režimu je domnělým dodavatelem osoba povinná k dani – usazená v EU nebo mimo EU, která usnadňuje dodání zboží:

- dovezeného ze třetího území nebo třetí země,
- v zásilce s hodnotou nepřesahující 150 EUR,

- osobě nepovinné k dani,
- prostřednictvím elektronického rozhraní.

Domnělý dodavatel může navíc přiznávat domácí dodání zboží (tj. dodání, kdy přeprava/odeslání zboží začíná a končí v témž členském státě), a to bez ohledu na to, zda v tomto členském státě je, nebo není usazen. Členským státem spotřeby proto v tomto případě může být kterýkoli členský stát. V rámci dovozního režimu může osoba povinná k dani přiznávat prodej na dálku u zboží dovezeného ze třetího území nebo třetí země zákazníkům, který se uskutečňuje v EU. Týká se to pouze zboží nízké hodnoty, tj. zboží v zásilkách s vlastní hodnotou nepřesahující 150 EUR, a nevztahuje se na zboží podléhající spotřební dani. Členským státem spotřeby proto v tomto případě může být kterýkoli členský stát, včetně členského státu identifikace.

I Registrace do režimu jednoho správního místa

Podmínkou registrace do zvláštního režimu jednoho správního místa je registrace k DPH jako plátce nebo identifikovaná osoba.

Aby mohl nový uživatel používat zvláštní režim jednoho správního místa (OSS), musí vyplnit žádost o registraci pro konkrétní režim. Tato žádost musí být autentizována na daňovém portálu a následně odeslána. Současně může být odeslána žádost o přístup do aplikace OS pro konkrétní režim uvedený v žádosti o registraci. Veškerá následná podání v rámci OSS lze činit jen elektronicky. Osoby již registrované v režimu MOOS nemusí žádat o registraci, budou převedeny do režimu OSS automaticky. Stejně tak osoby registrované v rámci režimu mimo unii dle dosavadní právní úpravy (MOOS) budou automaticky převedeny do režimu OSS.

Správce daně pro režim OSS je FÚ pro Jihomoravský kraj – ÚzP Brno I.

Účinnost registrace: Účinnost registrace do režimu OSS je od 1. dne následujícího kalendářního čtvrtletí po podání žádosti. Pokud plátce vybraná plnění uskutečnil dříve před registrací, použije se zvláštní režim ode dne tohoto prvního uskutečněného plnění, ovšem za podmínky, je-li to oznámeno na ÚzP Brno I. nejpozději 10. den v měsíci následujícím po tomto uskutečnění.

Příklad: Plátce uskutečnil dodání zboží na dálku do Polska dne 29. 10. 2021. Pokud oznámí tuto skutečnost do 10. 11. 2021, použije režim OSS již za poslední čtvrtletí roku 2021 a daňové přiznání v tomto režimu podá do konce ledna 2022.

Osoba povinná k dani, která se rozhodne používat některý z režimů jednoho správního místa, se musí zaregistrovat jen v jednom členském státě, a to ve členském státě identifikace.

I Který členský stát je členským státem identifikace?

- 1. V případě režimu mimo Unii** si osoba povinná k dani (která nemá v EU sídlo ekonomické činnosti ani stálou provozovnu) může jako členský stát identifikace zvolit kterýkoli členský stát. Tento členský stát přidělí osobě povinné k dani individuální identifikační číslo pro DPH (ve formátu EUxxxxxyyyz). Toto identifikační číslo pro DPH lze používat pouze k přiznávání dodání spadajících do režimu mimo Unii.
- 2. V případě režimu Unie** je členským státem identifikace členský stát, v němž má osoba povinná k dani své sídlo ekonomické činnosti. Nemá-li osoba povinná k dani sídlo ekonomické činnosti v EU, ale má v EU stálou provozovnu, je členským státem identifikace členský stát, v němž má tuto stálou provozovnu. Má-li osoba povinná k dani v EU stálé provozovny v různých státech EU, má právo si za členský stát identifikace zvolit jeden z těchto členských států. V tomto případě je osoba povinná k dani tímto rozhodnutím vázána pro kalendářní rok, ve kterém toto rozhodnutí učinila, plus pro dva následující kalendářní roky a nemůže členský stát identifikace změnit, pokud stálá provozovna v jejím stávajícím členském státě identifikace není zrušena nebo přemístěna do jiné země.

V rámci režimu Unie bude osoba povinná k dani pro účely jednoho správního místa identifikována pomocí stejného individuálního identifikačního čísla pro DPH, pomocí něhož je identifikována pro účely svých vnitrostátních daňových povinností.

V případě, že osoba povinná k dani není usazena v EU, bude jí číslo pro DPH přiděleno členským státem identifikace před zaregistrováním k používání tohoto režimu.

- 3. V případě dovozního režimu** je členským státem identifikace členský stát, v němž má osoba povinná k dani své sídlo ekonomické činnosti. Jestliže však osoba povinná k dani nemá sídlo ekonomické činnosti v EU, je členským státem identifikace členský stát, v němž má osoba povinná k dani stálou provozovnu. Má-li osoba povinná k dani více než jednu stálou provozovnu, může si tato osoba za členský stát identifikace zvolit kterýkoli členský stát, v němž má stálou provozovnu. V tomto případě je osoba povinná k dani tímto rozhodnutím vázána pro stávající kalendářní rok a pro dva následující kalendářní roky, pokud stálá provozovna v jejím stávajícím členském státě identifikace není zrušena nebo přemístěna do jiné země.

Je-li osoba povinná k dani usazena mimo EU, ve třetí zemi, s níž Unie uzavřela dohodu o vzájemné pomoci při vymáhání DPH (Norsko), a provádí prodej na dálku u zboží dovezeného z této třetí země, může si za členský stát identifikace zvolit kterýkoli členský stát. V tomto případě není třeba jmenovat zprostředkovatele pro používání dovozního režimu. Jestliže však taková osoba provádí prodej na dálku u zboží dovezeného z jiných třetích zemí, musí zprostředkovatele za účelem používání dovozního režimu jmenovat.

Například norský dodavatel provádí prodej dovezeného zboží na dálku v zásilkách s hodnotou do 150 EUR zákazníkům, který se uskutečňuje v EU. S Norskem byla uzavřena dohoda o vzájemné pomoci při vymáhání DPH.

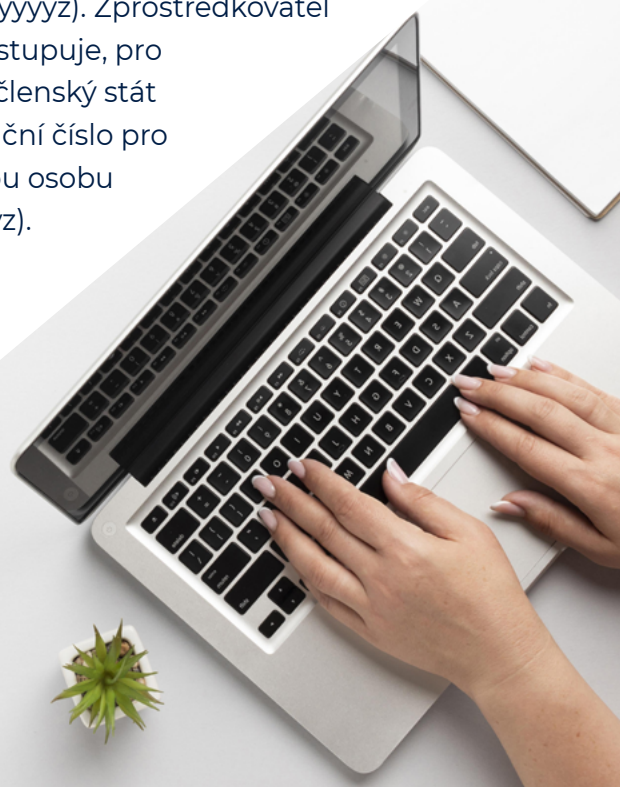
- a) Pokud takový prodej se uskutečňuje a zboží je odesíláno pouze z Norska, pak není třeba jmenovat zprostředkovatele.
- b) Pokud takový prodej se uskutečňuje a zboží je odesíláno pouze z Číny, pak je třeba jmenovat zprostředkovatele.
- c) Pokud takový prodej se uskutečňuje a zboží je odesíláno z Norska a také z Číny, pak je třeba jmenovat zprostředkovatele.

Příslušný členský stát identifikace přidělí osobě povinné k dani individuální identifikační číslo pro DPH v rámci jednoho správního místa pro dovoz (ve formátu IMxxxxxyyyzz). **Je-li osoba povinná k dani usazená mimo EU, musí jmenovat zprostředkovatele**, aby mohla dovozní režim používat. Zprostředkovatelem musí být osoba povinná k dani usazená v EU. Členské státy mohou zavést na vnitrostátní úrovni další podmínky pro to, aby osoba povinná k dani mohla jednat jako zprostředkovatel (např. požadavek záruk). Členským státem identifikace osoby povinné k dani pro dovozní režim je členský stát, v němž se zprostředkovatel zaregistruje jakožto zprostředkovatel. Členským státem identifikace zprostředkovatele je členský stát, v němž má zprostředkovatel sídlo ekonomické činnosti, tj. v němž se nachází jeho místo podnikání. Jestliže zprostředkovatel nemá sídlo ekonomické činnosti v EU, je členským státem identifikace členský stát, v němž má zprostředkovatel stálou provozovnu. Má-li zprostředkovatel více než jednu stálou provozovnu, může si za členský stát identifikace zvolit kterýkoli členský stát, v němž má stálou provozovnu. V tomto případě je zprostředkovatel tímto rozhodnutím vázán pro stávající kalendářní rok a pro dva následující kalendářní roky, pokud stálá provozovna v jeho stávajícím členském státě identifikace není zrušena nebo přemístěna do jiné země.

Aby mohl jednat jako zprostředkovatel, zaregistruje se zprostředkovatel nejprve v členském státě, v němž je usazen (členském státě identifikace). Tento členský stát identifikace přidělí zprostředkovateli individuální identifikační (evidenční) číslo, které není číslem pro DPH, aby mohl jednat jako zprostředkovatel (ve formátu INxxxxxyyyzz). Zprostředkovatel poté zaregistruje osobu (osoby) povinnou k dani, kterou zastupuje, pro používání dovozního režimu v témž členském státě. Tento členský stát identifikace přidělí zprostředkovateli individuální identifikační číslo pro DPH v rámci jednoho správního místa pro dovoz pro každou osobu povinnou k dani, kterou zastupuje (ve formátu IMxxxxxyyyzz).

Osoba povinná k dani může mít pouze jeden členský stát identifikace pro každý režim. Upozorňujeme, že podle výše uvedených pravidel by se členský stát

identifikace mohl lišit podle režimu, který osoba povinná k dani používá.



II. Režim mimo Unii

I Obecná úprava

Režim mimo Unii vychází z ustanovení článků 358a – 369 Směrnice o DPH a z článků 57a – 63c Nařízení Rady 282/2011.

Tento režim je podle nových pravidel rozšířen na všechny služby poskytované osobám nepovinným k dani, které se uskutečňují v členském státě v souladu s pravidly místa poskytnutí služby. Novela zákona o DPH přináší možnost všem podnikům, které nejsou usazeny v EU a poskytují služby osobám nepovinným k dani v EU, aby se nemusely registrovat k DPH v každém členském státě, ve kterém se jejich poskytování služeb uskutečňuje. Daň může být splatná, přiznána a zaplácena v jediném členském státě, tzv. státě identifikace, prostřednictvím jednoho správního místa (OSS, režim mimo Unii). S novými pravidly nedochází ke změně místa plnění, ale umožňuje použít výše uvedený zjednodušený postup. Například osoba povinná k dani se sídlem v USA bude poskytovat služby do států EU osobám nepovinným k dani a jako stát identifikace si vybere Česko. Všechny poskytnuté služby do všech států EU bude přiznávat přes OSS v Česku.

I Kdo může využívat režim mimo Unii?

Režim mimo Unii mohou využívat výhradně **osoby povinné k dani** (poskytovatelé), **které nejsou usazeny v EU**. Znamená to osobu povinnou k dani, která nemá sídlo ekonomické činnosti ani stálou provozovnu v EU. I když je tato osoba povinná k dani zaregistrována nebo povinna se zaregistrovat pro účely DPH v jednom z členských států pro jiná dodání než služby B2C, může přesto pro dodání B2C používat režim mimo Unii. Tato osoba může například pořizovat zboží v tuzemsku a tuzemskému plátcí takové zboží dodávat, nebo dodávat zboží z tuzemska osobě registrované k dani do jiného členského státu. Potom je povinna dle § 6c odst. 3 k registraci k DPH v tuzemsku a není tato registrace na překážku pro užití režimu OSS pro poskytování služeb osobě nepovinné k dani ve státech EU.

Od 1. července 2021 se režim mimo Unii vztahuje dle evropských směrnic na **veškerá dodání služeb** (včetně telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání nebo elektronicky poskytovaných služeb) s místem poskytnutí v EU, která výše vymezené osoby povinné k dani poskytují osobám nepovinným k dani (spotřebitelům). Pokud se poskytovatel rozhodne použít režim mimo Unii, musí tento režim použít k přiznání a placení DPH za všechna tato poskytnutí služeb B2C v EU.

I Na jaké služby se režim mimo Unii ještě vztahuje?

Například jde o tato vybraná plnění:

- Přepravní služby
- Ubytovací služby
- Pořádání vystav a veletrhů
- Služby oceňování věci a práce na movitém hmotném majetku
- Vedlejší přepravní služby (nakládka, vykládka, manipulace)
- Nájem dopravních prostředků
- Restaurační a cateringové služby na palubě lodí, letadla nebo ve vlaku
- Služby související s nemovitostí

Pokud se osoba povinná k dani se sídlem mimo EU rozhodne používat v tuzemsku některý z režimů zvláštního režimu jednoho správního místa a splňuje v tuzemsku podmínky pro jeho použití, je povinna podat přihlášku k registraci podle ustanovení § 110p zákona o DPH.

Správce daně zaregistruje osobu uskutečňující poskytnutí služby osobě nepovinné k dani s místem plnění na území Evropské unie podle ustanovení § 110r zákona o DPH. Žadající osoba se sídlem mimo EU je registrovaná ve zvláštním režimu jednoho správního místa mimo Unii od prvního dne zdaňovacího období následujícího po podání přihlášky k registraci v režimu mimo EU, nebo ode dne uskutečnění vybraného plnění, který uvedla osoba v přihlášce k registraci.

Příklad:

Osoba povinná k dani se sídlem ve Švýcarsku požádá o registraci do režimu mimo Unii dne 20. 9. 2021 v ČR. Žadatel bude registrován k 1. říjnu (tj. první den zdaňovacího období následující po podání přihlášky k registraci) a tedy za 4. čtvrtletí 2021 bude podávat první přiznání k dani ve zvláštním režimu OSS, a to do konce ledna 2022.

Zahájení, ukončení a změny týkající se používání zvláštního režimu oznamuje poskytovatel elektronicky členskému státu identifikace.

V rozhodnutí o registraci správce daně přidělí namísto daňového identifikačního čísla daňové evidenční číslo pro účely režimu mimo EU (OSS).

Zdaňovacím obdobím je pro účely zvláštního režimu jednoho správního místa v případě režimu mimo EU kalendářní čtvrtletí podle ustanovení § 110zb zákona o DPH.

Daňové přiznání podle § 110zc podá poskytovatel služeb do konce kalendářního měsíce

následujícího po skončení zdaňovacího období, a to i v případě, že za příslušné zdaňovací období neuskutečnil vybrané plnění. Daň je vyčíslena v eurech s přesností na 2 desetinná místa bez zaokrouhlování.

Daňové přiznání se podává elektronicky místně příslušnému Finančnímu úřadu pro Jiho­moravský kraj. Podle § 110h se daň platí na příslušný účet správce daně vedený v eurech bezhotovostním převodem. Osoba uskutečňující vybraná plnění je povinna uvést na kterou daň je platba určena, tudíž rozdělení podle sazeb daně jednotlivých členských států a označit platbu přiděleným referenčním číslem příslušného daňového přiznání.

Poskytovatel vybraných plnění může také pro účely poskytování služeb spadající do zvláštního režimu nakupovat různá zdanitelná plnění v členských státech. Ovšem přes zvláštní režim není povoleno tuto daň na vstupu odpočítat. Poskytovatel může požádat o DPH v každém členském státě přes institut vrácení daně.

Evidence pro účely zvláštního režimu jednoho správního místa

Osoba uskutečňující vybraná plnění je povinna vést evidenci obsahující údaje, které jsou stanoveny v přímo použitelném předpisu Evropské unie, a to v Nařízení Rady 282/2011 podle článku 63c. Evidence služeb musí být na žádost přístupná členskému státu identifikace elektronicky.

Záznamy se uchovávají po dobu 10 let od 31. prosince roku, ve kterém byla služba poskytnuta.

Příklad

Osoba povinná k dani se sídlem ve Švýcarsku poskytuje příjemcům v České republice, v Německu, Maďarsku a Francii služby aktualizace programového vybavení, opravy výpočetní techniky. Současně je dodavatel registrován k DPH v České republice, protože dodává zboží z tuzemska do Německa osobám registrovaným k dani. Tato dodání zboží přizná v tuzemském přiznání k DPH. Může také uplatnit daň na vstupu z přijatých zdanitelných plnění souvisejících s uskutečněným zdanitelným plněním.

Ovšem pro poskytování výše uvedených služeb se dodavatel rozhodl vstoupit do režimu jednoho správního místa režimu mimo Unii v Německu, který bude státem identifikace. Důvodem může být blízkost stejného jazyka. Musí tedy přiznat a zaplatit DPH ze všech poskytnutých služeb spadajících do zvláštního režimu prostřednictvím OSS v Německu.

Dodavatel může, ale není povinen pověřit pro režim mimo Unii k naplnění daňových povinností daňového zástupce.

Opravy v režimu jednoho správního místa (pro režim mimo EU i režim Unie jsou stejná pravidla)

Opravy před lhůtou pro podání daňového přiznání

Pro provedení opravy lze do konce kalendářního měsíce následujícího po konci zdaňovacího období (tzn. ve lhůtě pro podání daňového přiznání) podat více daňových přiznání za předchozí zdaňovací období. Později podané daňové přiznání zcela nahradí předchozí daňové přiznání. Do jiného členského státu se posílají údaje z posledního podaného daňového přiznání, které je podáno ve lhůtě, tzn. do konce měsíce následujícího po konci zdaňovacího období.

Příklad:

Osoba podá daňové přiznání za 3. kalendářní čtvrtletí dne 5. října. Dne 12. října zjistí chybu v daňovém přiznání a podá nové daňové přiznání, které zcela nahrazuje daňové přiznání podané 5. října. Dne 25. října zjistí další chybu a podá nové daňové přiznání, které zcela nahrazuje daňové přiznání podané 12. října. Pokud do 31. října není podáno další daňové přiznání, za platné se považuje daňové přiznání podané 25. října, které se pošle do jiných členských států.

Po 31. říjnu je možná oprava daňového přiznání za 3. kalendářní čtvrtletí až v daňovém přiznání za 4. kalendářní čtvrtletí – které lze podat v období mezi 1. a 31. lednem.

Opravy po lhůtě pro podání daňového přiznání

Po konci lhůty pro podání daňového přiznání za příslušné čtvrtletí (tj. po konci kalendářního měsíce následujícího po čtvrtletí) lze provést opravu daně za ukončené čtvrtletí (rozdílem plus nebo minus) až v daňovém přiznání za probíhající zdaňovací období. Toto daňové přiznání lze podat až po skončení probíhajícího zdaňovacího období. V daňovém přiznání se uvádí údaje o opravě a zdaňovacím období, které se týká opravy. Zvýšení i snížení daňové povinnosti za předcházející zdaňovací období se uvádí rozdílem, tzn. zvýšením nebo snížením daňové povinnosti. Snížení daňové povinnosti lze započíst vůči aktuální daňové povinnosti.

To znamená, že opravy nejsou prováděny v rámci samostatného přiznání za období, ke kterému se vztahují, ale jsou vždy zahrnuty v rámci aktuálně probíhajícího zdaňovacího období, kdy byla chyba zjištěna. Nepodává se dodatečné daňové přiznání.

Příklad:

Pokud tedy osoba objeví dne 1. 11. 2021 chybu v daňovém přiznání za 3. kalendářní čtvrtletí 2021, může ji opravit nejdříve v daňovém přiznání za 4. kalendářní čtvrtletí, tzn. nejdříve 1. 1. 2022. Pokud osoba zjistí, že daň za 3. kalendářní čtvrtletí 2021 do





Německa měla být o 100 EUR vyšší, zahrne tuto daň do daně za 4. kalendářní čtvrtletí a odvede DPH za 4. kalendářní čtvrtletí společně s touto daní za 3. kalendářní čtvrtletí, tzn., zaplatí o těchto 100 EUR vyšší daň. Pokud osoba zjistí, že daň má být nižší ve 3. kalendářním čtvrtletí, postupuje obdobným způsobem s tím rozdílem, že sníží daň v daňovém přiznání za 4. kalendářní čtvrtletí.

Evidence pro účely zvláštního režimu jednoho správního místa

Osoba uskutečňující vybraná plnění je povinna vést evidenci obsahující údaje, které jsou stanoveny v přímo použitelném předpisu Evropské unie, a to v Nařízení Rady 282/2011 podle článku 63c. Evidence služeb musí být na žádost přístupná členskému státu identifikace elektronicky.

Záznamy se uchovávají po dobu 10 let od 31. prosince roku, ve kterém byla služba poskytnuta.

Příklad:

Osoba povinná k dani se sídlem ve Švýcarsku, poskytuje příjemcům v České republice, v Německu, Maďarsku a Francii služby aktualizace programového vybavení, opravy výpočetní techniky. Současně je dodavatel registrován k DPH v České republice, protože dodává zboží z tuzemska do Německa osobám registrovaným k dani. Tato dodání zboží přízná v tuzemském přiznání k DPH. Může také uplatnit daň na vstupu z přijatých zdanitelných plnění souvisejících s uskutečněným zdanitelným plněním. O tom vede řádnou evidenci pro účely DPH podle právních předpisů ČR.

Ovšem pro poskytování výše uvedených služeb se dodavatel rozhodl vstoupit do režimu jednoho správního místa režimu mimo Unii v Německu, který bude státem identifikace. Důvodem může být blízkost stejného jazyka. Musí tedy přiznat a zaplatit DPH ze všech poskytnutých služeb spadajících do zvláštního režimu prostřednictvím OSS v Německu. Evidenci povede podle ustanovení prováděcího Nařízení 282/2011/EU.

Dodavatel může, ale není povinen pověřit pro režim mimo Unii k naplnění daňových povinností daňového zástupce.



III. REŽIM UNIE

I Obecná úprava

Tento režim vychází z příslušných ustanovení Směrnice o DPH 206/112/ES článků 14, 14a, 59c, 369a–369k a prováděcího nařízení 282/211 článků 57a–63c.

Režim Unie je od 1. 7. 2021 dle evropských směrnic a od 1. 10. 2021 dle zákona o DPH č. 355/2021 Sb. rozšířen. Vedle přeshraničních poskytnutí telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání nebo elektronicky poskytovaných služeb osobám nepovinným k dani v EU může poskytovatel rovněž přiznávat všechna další přeshraniční poskytnutí služeb osobám nepovinným k dani, která se uskutečňují v EU.

Režim Unie zahrnuje i dodání zboží na dálku uvnitř EU (dosud pojem „zasílání“) osobě nepovinné k dani.

Rozšiřuje se škála **dodání/poskytnutí**, která lze přiznat v režimu Unie, konkrétně:

- vedle přeshraničních poskytnutí telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání nebo elektronicky poskytovaných služeb osobám nepovinným k dani v EU může poskytovatel rovněž přiznávat všechna další přeshraniční poskytnutí služeb osobám nepovinným k dani, která se uskutečňují v EU,
(příklady služeb, které lze přiznat v režimu Unie, jsou uvedeny v předchozí kapitole č. II)
- poskytovatel může přiznat **veškerý prodej zboží** na dálku uvnitř Společenství,
- elektronická rozhraní, která se stanou domnělými dodavateli pro dodání zboží uvnitř EU, mohou v režimu Unie přiznávat prodej zboží na dálku uvnitř Společenství i určitá domácí dodání zboží.

Rozšiřuje se skupina **osob povinných k dani (dodavatelů/poskytovatelů)**, které mohou využívat režim Unie (označený jako OSS – One Stop Shop).

I Kdo může využívat režim Unie a pro jaká dodání?

Režim Unie může využít:

1. **osoba povinná k dani usazená v EU (která není domnělým dodavatelem)** k
 - poskytnutí služeb B2C v členském státě, ve kterém není usazena,
 - prodeji zboží na dálku uvnitř Společenství.

2. osoba povinná k dani neusazená v EU, která má v EU stálou provozovnu

Členským státem identifikace je stát EU, kde má tato osoba provozovnu.

Pokud osoba povinná k dani nemá sídlo ani stálou provozovnu v EU, je členským státem identifikace členský stát, ve kterém je zahájeno odeslání nebo přeprava zboží osobě nepovinné k dani.

Osoba povinná k dani neusazená v EU je povinná k přiznání a zaplacení DPH za

- prodej zboží na dálku uvnitř Společenství.

3. elektronické rozhraní (e-shop, platforma) usazené v EU nebo mimo EU usnadňující dodání zboží (domnělý dodavatel) pro:

- prodej zboží na dálku uvnitř Společenství,

- určitá domácí dodání zboží.

Domácí dodání zboží, tj. dodání, kdy se zboží nachází ve stejném členském státě jako příjemce, kterému je zasíláno, lze výjimečně vykázat v režimu Unie, ale pouze prostřednictvím elektronického rozhraní pro dodání, u nichž se rozhraní stane domnělým dodavatelem. Podrobně je popsán způsob dodání zboží usnadněné provozovatelem elektronického rozhraní v § 13a zákona o DPH, kde je uvedeno, že určitou fikcí se toto elektronické rozhraní (e-shop, platforma) stává odběratelem i dodavatelem. Odtud je tedy použit pojem „domnělý dodavatel“. Ale prodej zboží usnadněný elektronickými platformami je samostatné a velmi široké téma pro jiný odborný článek.

Osoba povinná k dani registrovaná do režimu Unie neobdrží další osobní identifikační číslo k DPH k tomuto režimu, ale členský stát identifikace použije osobní identifikační číslo pro DPH, které již bylo přiděleno pro účely plnění povinností stanovených tímto členským státem.

Pokud se dodavatel nebo domnělý dodavatel (platforma, e-shop) rozhodne zaregistrovat k režimu Unie, musí přiznat a zaplatit DPH za všechna dodání, která do režimu Unie spadají. Nemůže se rozhodnout je vykázat ve vnitrostátním přiznání k DPH.

Dodavatel, který se rozhodl zaregistrovat k používání OSS, by měl v OSS přiznávat všechna svá dodání spadající do režimu Unie. Nemůže se proto rozhodnout používat režim Unie pouze pro poskytování služeb. Jakmile se zaregistruje k režimu Unie, musí být prostřednictvím OSS přiznávána poskytnutí služby i prodej zboží na dálku. To se týká také provozovatele elektronického rozhraní (platformy), která usnadňuje dodání zboží na dálku.

Příklad

Elektronické rozhraní se sídlem v EU je domnělým dodavatelem pro prodej zboží na dálku uvnitř Společenství a domácí dodání zboží příjemcům v EU. Elektronické rozhraní také poskytuje přeshraniční elektronické služby B2C příjemcům v EU. Elektronické rozhraní by chtělo používat OSS pouze k přiznání a placení DPH z prodeje zboží na dálku. DPH z domácích dodání zboží, u nichž je rozhraní domnělým dodavatelem, a elektronických služeb by elektronické rozhraní přiznávalo a vyúčtovalo podle obecných pravidel pro DPH.

Řešení:

Dodavatel, který se rozhodne zaregistrovat k používání OSS, by měl v OSS přiznávat všechna svá dodání spadající do režimu Unie. Elektronické rozhraní se tudíž nemůže rozhodnout využívat OSS jen pro vybraná dodání. Po registraci v systému Unie musí být všechna jeho způsobilá dodání (prodej zboží na dálku, domácí dodání zboží v postavení domnělého dodavatele a poskytnutí služeb) přiznána v OSS.

Zdaňovacím obdobím pro účely zvláštního režimu jednoho správního místa v případě režimu Unie je kalendářní čtvrtletí podle ustanovení § 110zb zákona o DPH.

Osoba povinná k dani registrovaná do režimu Unie má **povinnost vést evidenci** o transakcích, které spadají do tohoto režimu podle přímo použitelného předpisu Evropské unie, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici o společném systému daně z přidané hodnoty (a také podle ustanovení § 110f zákona o DPH které odkazuje na předpisy EU).

Dalším zvláštním režimem jednoho správního místa je dle § 110a odst. 1 písm. c) dovozní režim.

Podmínky použití dovozního režimu v tuzemsku stanoví § 110m zákona o DPH.

Dovozní režim je řešen ve Směrnici Rady 262/2016/ES, články 369l, 369zc a v Nařízení Rady 282/2011, články 57a–63c.



IV. Dovození režim

I Obecná pravidla

Od 1. 10. 2021 je veškeré obchodní zboží dovezené do EU ze třetí země nebo třetího území povinno podléhat DPH bez ohledu na svou hodnotu. Zavádí se nový pojem prodeje na dálku u zboží dovezeného ze třetích území nebo třetích zemí.

Osvobození od cla u zboží dovezeného do EU, jehož vlastní hodnota nepřevyšuje částku 150 EUR, nadále platí. **To znamená, že není třeba platit clo za zboží v zásilce dovezené do EU, jehož vlastní hodnota nepřevyšuje částku 150 EUR** (vyjma alkoholických výrobků, parfémů, toaletních vod, tabáku a tabákových výrobků). Toto zboží je označeno jako „zboží nízké hodnoty“.

Od 1. 10. 2021 je DPH splatná u veškerého zboží nízké hodnoty dováženého do EU. Zároveň jsou zavedena následující zjednodušení pro výběr DPH:

- a) zvláštní režim pro prodej na dálku u zboží dovezeného ze třetích území nebo třetích zemí – dovozní režim (**podle § 110 m zákona o DPH** se jedná o jedno správní místo pro dovoz, Import One Stop Shop neboli IOSS),
- b) zvláštní režim pro přiznání a odvod DPH při dovozu (**v zákoně o DPH dle § 109c**).

V praxi lze od 1. 10. 2021 odvádět DPH za zboží nízké hodnoty takto:

- a) platba v rámci kupní ceny dodavateli / elektronickému rozhraní **prostřednictvím IOSS**, přičemž dovoz souvisejícího zboží je osvobozen od DPH, (§ 71 odst. 8 ZDPH),
- b) platba při dovozu do EU, pokud dodavatel / elektronické rozhraní nepoužívá IOSS: a to
 1. osobě předkládající zboží k proclení (tj. podávající celní prohlášení k propuštění do volného oběhu), pokud se tato osoba rozhodne použít zvláštní režim, nebo
 2. pomocí základního mechanismu výběru DPH.

Bez ohledu na použití dovozního režimu nebo zvláštních režimů pro přiznání a platbu DPH při dovozu musí být u zboží nízké hodnoty dováženého do EU splněny celní formality.

Důležitým faktorem pro použití režimu dovozu je skutečná hodnota zboží do 150 EUR bez vedlejších nákladů. Tyto zásilky nepodléhají clu.

Na jaká dodání zboží se dovozní režim vztahuje?

Dovozní režim se na dodání zboží vztahuje v případě, že:

- a) zboží je v okamžiku dodání odesláno/přepraveno ze třetího území nebo třetí země a
- b) toto zboží je odesláno v zásilce o vlastní hodnotě nepřesahující 150 EUR a
- c) zboží je přepravováno nebo odesíláno dodavatelem nebo na jeho účet, včetně případů, kdy dodavatel nepřímou zasahuje do odeslání nebo přepravy zboží ze třetí země nebo třetího území, pořizovateli nebo jiné způsobilé osobě v členském státě, a
- d) zboží nepodléhá harmonizovaným spotřebním daním v EU (například alkohol nebo tabákové výrobky podle čl. 2 odst. 3 směrnice o DPH).

Upozorňujeme, že IOSS nelze použít, pokud je zboží nízké hodnoty zakoupeno, anebo odesláno společně se zbožím podléhajícím spotřební dani, a to bez ohledu na to, zda hodnota zásilky přesahuje 150 EUR.

Důležité je také vymezení vlastní hodnoty zboží tak, aby splnila limit 150 EUR.

Vlastní hodnota je vymezena takto:

- a) **u obchodního zboží**: cena zboží samotného při jeho prodeji na vývoz na celní území Evropské unie, **s výjimkou nákladů na dopravu a pojištění**, pokud nejsou zahrnuty v ceně a jsou zvlášť uvedeny na faktuře, a veškerých dalších daní a poplatků, které mohou celní orgány zjistit z příslušného dokumentu či dokumentů;
- b) **u zboží neobchodní povahy**: cena, která by byla zaplácena za zboží samotné, kdyby bylo prodáno na vývoz na celní území Evropské unie.

Jakékoli jiné související náklady vedle dopravy a pojištění, které neodrážejí hodnotu samotného zboží, musí být z vlastní hodnoty také vyloučeny, pokud jsou samostatně a jasně uvedeny ve faktuře (např. náklady na nástroje, licenční poplatky, vývozní daň atd.). Toto je důležité pro dodržení limitu hodnoty zboží 150 EUR.

Výraz „další daně a poplatky“ označuje jakoukoli daň nebo poplatek vybíraný na základě hodnoty zboží nebo navíc k dani nebo poplatku uplatňovanému na takové zboží.

V praxi vidíme tyto podmínky jako poněkud problematické, protože například u prodeje dovezeného zboží na dálku přes provozovatele elektronického rozhraní bude mít provozovatel praktické problémy získat informace o ceně za zboží, které například dodávala osoba ze třetí země přímo spotřebiteli, a to za pomoci elektronického rozhraní.

Kdo může dovozní režim používat?

Úprava podle předpisů EU

Dovozní režim mohou používat tyto osoby povinné k dani:

- a) Dodavatelé usazení v EU, kteří prodávají zboží uvedené hodnoty pořizovateli v EU. Obecně jde o případy, kdy dodavatelé prodávají prostřednictvím svého vlastního on-line obchodu.
- b) Dodavatelé neusazení v EU, kteří prodávají uvedené zboží pořizovateli v EU. Obecně jde o případy, kdy dodavatelé prodávají prostřednictvím svého vlastního on-line obchodu.

Tito dodavatelé mohou režim používat následujícími způsoby:

1. Přímo (tj. bez povinnosti ustanovit zprostředkovatele), pokud jsou usazení ve třetí zemi, s níž EU uzavřela dohodu o vzájemné pomoci v oblasti DPH. Toto ustanovení lze použít pouze v rozsahu, v němž uskutečňují prodej zboží z této konkrétní třetí země. Jakmile uskuteční i dodání z jiných třetích zemí nebo území, nebudou již moci tento režim používat přímo, ale budou jej muset používat nepřímo.
2. Nepřímo – to znamená prostřednictvím zprostředkovatele usazeného v EU.
 - a) Elektronická rozhraní se sídlem v EU, která usnadňují prodej dovezeného zboží nízké hodnoty na dálku pro původní dodavatele (tzv. domnělí dodavatelé – platformy).
 - b) Elektronická rozhraní bez sídla v EU, která usnadňují prodej dovezeného zboží nízké hodnoty na dálku pro původní dodavatele (tzv. domnělí dodavatelé). Tato elektronická rozhraní mohou režim používat následujícími způsoby:
 1. Přímo (tj. bez povinnosti ustanovit zprostředkovatele), pokud mají sídlo ve třetí zemi, s níž EU uzavřela dohodu o vzájemné pomoci v oblasti DPH, pokud uskutečňují prodej zboží z této třetí země.
 2. Nepřímo prostřednictvím zprostředkovatele usazeného v EU.

Podmínky použití dovozního režimu v tuzemsku § 110m

(1) Dovozní režim může v tuzemsku použít osoba uskutečňující vybraná plnění,

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

2. **je plátcem** nebo identifikovanou osobou a

3. nepoužívá v jiném členském státě dovozní režim, nebo

- b) která nepoužívá v žádném členském státě dovozní režim a která pověřila zprostředkovatele, který je uživatelem, aby jejím jménem a na její účet plnil povinnosti vyplývající z použití dovozního režimu.

(2) Zprostředkovatelem v dovozním režimu v tuzemsku může být osoba povinná k dani, která

- a) má v **tuzemsku sídlo**, nebo provozovnu, nemá-li na území Evropské unie sídlo,
b) **je plátcem** nebo identifikovanou osobou a
c) nepoužívá v jiném členském státě jako zprostředkovatel dovozní režim.

(3) Pokud jsou odeslání nebo přeprava zboží zahájeny v Norském království, může dovozní režim v tuzemsku použít také osoba uskutečňující vybraná plnění, která

- a) má v Norském království sídlo, nebo provozovnu, nemá-li na území Evropské unie sídlo ani provozovnu,
b) je plátcem nebo identifikovanou osobou a
c) nepoužívá v žádném členském státě dovozní režim.

(4) **Dovozní režim se v tuzemsku použije na všechna vybraná plnění uskutečněná osobou, která používá tento režim.** V případě použití dovozního režimu podle odstavce 3 se dovozní režim v tuzemsku použije na všechna vybraná plnění, u kterých byly odeslání nebo přeprava zboží zahájeny v Norském království.

Evidenční číslo pro DPH v režimu IOSS (Import One Stop Shop)

Při registraci k IOSS vydá správce daně v členském státě identifikace dodavatelům nebo elektronickým rozhraním, která jsou domnělými dodavateli, zprostředkovatelům jednajícím na účet dodavatelů nebo elektronických rozhraní identifikační číslo pro DPH v IOSS.

Je třeba upozornit, že elektronické rozhraní bude mít jediné identifikační číslo pro DPH v IOSS bez ohledu na počet původních dodavatelů, pro které v EU usnadňuje prodej na dálku u dovezeného zboží nízké hodnoty, protože elektronické rozhraní je považováno za dodavatele pro všechny tyto prodeje.

Zprostředkovatelé však obdrží samostatné identifikační číslo pro DPH v IOSS pro každou osobu povinnou k dani, kterou zastupují.

Toto identifikační číslo pro DPH v IOSS lze použít pouze k deklarování prodeje na dálku u dovezeného zboží v rámci dovozního režimu, a nikoli u jiných dodání zboží nebo služeb, které může dodavatel nebo elektronické rozhraní uskutečňovat.

Upozorňujeme, že u dodání způsobilých pro režim Unie nebo režim mimo Unii jsou zapotřebí samostatné registrace. Dodavatel nebo elektronické rozhraní, který (které) se rozhodl (rozhodlo) používat dovozní režim, bude deklarovat veškerý takový prodej dovezeného zboží na dálku pořizovatelům v celé EU pomocí tohoto identifikačního čísla pro DPH v IOSS. Identifikační číslo pro DPH v IOSS bude celním orgánům sděleno v celním prohlášení za účelem propuštění zboží do volného oběhu v EU s osvobozením od DPH.

Je důležité, aby se dodavatel nebo elektronické rozhraní jako domnělý dodavatel ujistili, že identifikační číslo pro DPH v IOSS je prostřednictvím dodavatelského řetězce předáváno celním orgánům bezpečným způsobem.

Ochrana identifikačního čísla v IOSS

Sdělování identifikačního čísla pro DPH v IOSS by mělo být omezeno na nezbytné minimum, a proto by mělo být předáno pouze těm subjektům v dodavatelském řetězci, které je budou potřebovat pro propuštění zboží do volného oběhu v členském státě dovozu. Je třeba zabránit zneužití daného čísla IOSS. Zásilka ze třetí země již je provázena číslem IOSS.

Identifikační číslo IOSS se skládá z 12 alfanumerických znaků.

Zdaňovací období podle § 110zb je u dovozního režimu kalendářní měsíc.

Uskutečnění zdanitelné transakce a vznik daňové povinnosti

Zboží se považuje za dodané již v okamžiku přijetí platby za zboží. Pro upřesnění je stanoveno, že přijetí platby je okamžik, kdy osoba povinná k dani využívající dovozní režim obdržela potvrzení platby, zprávu o povolení platby nebo závazek příjemce týkající se platby. Podstatné je, jakou zprávu obdrží osoba využívající dovozní režim. Na stanovení daňové povinnosti nemá vliv skutečné vyplacení peněžních prostředků.

Výhoda dovozního režimu

Výhoda dovozního režimu spočívá v tom, že DPH je přiznána a odvedena přes dovozní režim elektronického portálu IOSS (Import One Stop Shop) prodejcem zboží. Dovozy zboží je tak osvobozen od DPH při vstupu zboží ze 3. země na území EU. Konečný zákazník obdrží zboží již celně odbavené a neprobíhá celní řízení ve kterém je vyměřeno DPH.

Osobou, která může využívat tyto režimy, je například Česká pošta, DHL, Amazon, Heureka a další.

Ke zvláštním režimům jednoho správního místa se váže řada ustanovení z oblasti správy daní, která zahrnuje ustanovení zrušení registrace na žádost z uvedených režimů, zrušení registrace z moci úřední, daňové přiznání a dodatečné daňové přiznání, postoupení daňového přiznání a platby, postup k odstranění pochybností, předepsání daně, oprava základu daně a výše daně, výzva k podání dodatečného daňového přiznání, vymáhání daně, příslušenství daně a násl.

Tato ustanovení jsou krátká a jednoznačná, netřeba k nim podrobný komentář.

Poslední novinku je zvláštní režim pro dovoz zboží nízké hodnoty, který není režimem jednoho správního místa, ale má své samostatné podmínky použití v praxi podle § 109c zákona o DPH

Zvláštní režim pro dovoz zboží nízké hodnoty (§ 109c ZDPH)

Tento režim může v tuzemsku použít osoba povinná k dani, která

- a) podává v tuzemsku na účet jiné osoby celní prohlášení ve věci propuštění zboží do celního režimu volného oběhu týkající se zboží
 1. které není předmětem spotřební daně,
 2. jehož vlastní hodnota **nepřesahuje 150 EUR** a
 3. jehož odeslání nebo přeprava je **ukončena v tuzemsku**, a
- b) je držitelem povolení k použití zvláštního režimu při dovozu zboží nízké hodnoty.

Povolení k použití zvláštního režimu pro dovoz zboží nízké hodnoty vydává Celní úřad pro Středočeský kraj (tento režim nelze použít, je-li dovoz osvobozen dle § 71/8 zákona o DPH).

Podmínka pro vydání povolení je zajištění daně poskytnutím jistoty podle právních předpisů upravujících správu cel (podle § 109d zákona o DPH).

Příklad

Plátce daně (Česká pošta) 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, kterou následně odvede.

Daň odvádí osoba, která používá zvláštní režim, tj. osoba, která podává v tuzemsku na účet jiné osoby celní prohlášení ve věci propuštění zboží do celního režimu volného oběhu.

Tato osoba je podle § 109e zákona o DPH **povinna vést evidenci** pro účely DPH.

Osoba povinná k dani, která používá zvláštní režim při dovozu zboží nízké hodnoty, je povinna **uchovávat údaje z evidence po dobu 3 let** od konce kalendářního roku, ve kterém bylo zdanitelné plnění uskutečněno. Tyto údaje je povinna na žádost správce daně poskytnout elektronicky.

Spotřebitel, osoba na jejíž účet je jednáno (občan, objednatel zboží), má povinnost zaplatit částku odpovídající dani za toto zboží osobě povinné k dani, která používá tento režim, jak stanoví § 109f zákona o DPH.

Zvláštní doplňkové celní prohlášení § 110 zákona o DPH

Novela zákona o DPH zavádí nově zvláštní doplňkové celní prohlášení, které se podává jednou za kalendářní měsíc, a to souhrnně za všechny osoby, které v daném řízení zastupoval. Často to budou přepravní, kurýrní, či poštovní společnosti.

Podle ustanovení § 110:

- 1) Osoba povinná k dani, která používá zvláštní režim při dovozu zboží nízké hodnoty, **je povinna podat nejpozději do 15 dnů** po skončení kalendářního měsíce zvláštní doplňkové celní prohlášení za tento kalendářní měsíc, a to souhrnně za všechny osoby, na jejichž účet jedná.
- 2) Zvláštní doplňkové celní prohlášení podle odstavce 1 se podává elektronicky datovou zprávou prostřednictvím systému automatizovaného zpracování dat podle prováděcího rozhodnutí Evropské komise.
- 3) **Daň je splatná šestnáctý den** po skončení kalendářního měsíce, za který se podává zvláštní doplňkové celní prohlášení.

Znázorníme si graficky provázanost řady ustanovení zákona o DPH na § 109c, která nesmí plátce opomenout.

§ 109 c Zvláštní režim při dovozu zboží nízké hodnoty

| | | |
|-----------------|------------|--|
| § 93/1 písm. c) | → | Správce je celní úřad |
| § 109 c/1 | písm. a) → | Použije OPD podávající v tuzemsku na účet jiné osoby celní prohlášení – VO v tuzemsku – do 150 EUR |
| | písm. b) → | OPD je držitel povolení |
| § 109 c/2 | → | Nelze použít na osvobozená plnění dle § 71/8 (tj. na ZRJSM) |
| § 109 c/3 | → | Zvláštní doplňkové celní prohlášení |
| § 109 d | → | Povolení – podmínka zajištění daně poskytnutím „jistoty“ |
| § 109 c) | → | Evidence – 3 roky – elektronicky |
| § 109 f | → | Povinnost vybrat daň a zaplatit, OPD zaplatí daň vybranou od spotřebitele |
| § 109 f | → | <ul style="list-style-type: none"> - zvláštní doplňkové celní prohlášení - podat do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce - zaplatit 16. den po skončení kalendářního měsíce |

VYSVĚTLIVKY:

OPD – osoba povinná k dani
VO – volný oběh
ZRJM – zvláštní režim jednoho správního místa



V. Závěr

V článku, který se týká určitého přehledu a povinností vyplývajících s využitím zvláštního režimu jednoho správního místa (§ 110a zákona o DPH) a zvláštního režimu při dovozu zboží nízké hodnoty (§ 109c zákona o DPH), byla použita řada termínů a označení osob, se kterými se v této oblasti zvláštních režimů pracuje.

Jedná se zejména o pojmy „provozovatel elektronického rozhraní“, prodej zboží na dálku, prodej dovezeného zboží na dálku a další. Tato plnění, která mají zvláštní úpravu, je třeba vysvětlit v samostatném článku nebo sérii článků.