

Informácia k zmenám súvisiacim s používaním osobitnej úpravy uplatňovania dane z pridanej hodnoty pre telekomunikačné služby, služby rozhlasového vysielania a televízneho vysielania a elektronické služby od 1.1.2019 (Osobitná úprava MOSS)

Na základe materiálov zverejnených na stránke EÚ v časti Taxation and Customs Union vypracovalo FR SR, odbor daňovej metodiky informáciu o zmenách v uplatňovaní miesta dodania telekomunikačných služieb, služieb rozhlasového vysielania a televízneho vysielania a elektronických služieb (ďalej „digitálne služby“) a o zmenách v uplatňovaní osobitnej úpravy uplatňovania dane pri digitálnych službách (ďalej „osobitná úprava MOSS“), ktoré nadobudnú účinnosť od 1. januára 2019.

Rada (EÚ) prijala dňa 5. decembra 2017 tzv. balík DPH pri elektronickom obchodovaní, ktorý obsahuje s účinnosťou od 1.1.2019 zmeny v pravidlách o určovaní miesta dodania digitálnych služieb a zmeny v používaní osobitnej úpravy MOSS. Účelom týchto zmien je znížiť zaťaženie pre mikropodniky usadené v jednom členskom štáte, ktoré poskytujú uvedené služby v iných členských štátoch a musia dodržiavať povinnosti týkajúce sa dane z pridanej hodnoty v iných členských štátoch. Zároveň sa umožní používanie osobitnej úpravy MOSS aj pre zdaniteľné osoby neusadené v Európskej únii aj v prípade, ak sú zaregistrované na účely DPH v niektorom z členských štátov, napríklad preto, že v tomto členskom štáte vykonávajú príležitostné transakcie podliehajúce DPH.

Zmeny platné od 1.1.2019 sú zahrnuté v článku 1 Smernice Rady (EÚ) 2017/2455, ktorou sa mení Smernica 2006/112/ES a smernica 2009/132/ES, pokiaľ ide o určité povinnosti týkajúce sa dane z pridanej hodnoty pri poskytovaní služieb a predaji tovaru na diaľku (ďalej „smernica o DPH“) a vo Vykonávacom nariadení Rady (EÚ) 2017/2459, ktorým sa mení Vykonávacie nariadenie (EÚ) 282/2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej „vykonávacie nariadenie o DPH“).

Zmeny uvedené v bodoch 1, 2 a 4 tejto informácie obsahuje aj vládny návrh zákona, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), ktorý bol predložený na schválenie Národnej rady SR. Dotknuté ustanovenia novely zákona o DPH by mali v súlade so smernicou o DPH nadobudnúť účinnosť od 1. januára 2019. Zmena uvedená pod bodom 3 nevyžaduje transpozíciu do vnútroštátneho právneho predpisu, keďže vykonávacie nariadenie o DPH je záväzný právny akt, ktorý je priamo uplatniteľný vo svojej celistvosti v celej EÚ.

1. Miesto dodania digitálnych služieb – limit 10 000 Eur

Podľa súčasných pravidiel platných do 31.12.2018 upravených v článku 58 smernice o DPH je miestom poskytovania digitálnych služieb nezdaniteľnej osobe vždy miesto, kde je táto osoba usadená, má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava (§ 16 ods. 14 zákona o DPH). Z toho vyplýva, že ak zdaniteľná osoba (poskytovateľ) poskytuje digitálne služby nezdaniteľnej osobe (zákazníkovi) usadenému v inom členskom štáte, ako je členský štát usadenia poskytovateľa, tento poskytovateľ je povinný uplatňovať sadzbu dane platnú v členskom štáte zákazníka. Na priznanie a platbu tejto DPH daňovým orgánom v členských štátoch, v ktorých je miesto dodania digitálnych služieb, sa poskytovateľ musí zaregistrovať v každom členskom štáte, v ktorom má zákazníka alebo môže využiť zjednodušenie a zaregistrovať sa pre uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS v členskom štáte, v ktorom je usadený.

S účinnosťou od 1.1.2019 sa pre poskytovateľov, ktorí sú usadení len v jednom členskom štáte, zavádza limit ročného obratu vo výške 10 000 Eur, do ktorého miesto dodania cezhranične poskytovaných digitálnych služieb zostáva v členskom štáte, v ktorom je poskytovateľ usadený, má trvalé bydlisko alebo sa obvykle zdržiava. Uplatnenie limitu podlieha nasledujúcim podmienkam, ktoré musia byť splnené kumulatívne:

- a) poskytovateľ je usadený, alebo ak sídlo neexistuje, má trvalé bydlisko alebo sa obvykle zdržiava len v jednom členskom štáte; a
- b) služby sa poskytujú nezdaniteľným osobám, ktoré sú usadené, majú trvalé bydlisko alebo sa obvykle zdržiavajú v ktoromkoľvek inom členskom štáte, ako je členský štát uvedený v písmene a); a

- c) celková hodnota poskytnutých služieb uvedeným v písmene b) bez DPH nepresiahne v bežnom kalendárnom roku sumu 10 000 Eur alebo jej ekvivalent v národnej mene, pričom túto sumu nepresiahla ani v priebehu predchádzajúceho kalendárneho roka.

Poskytovateľ digitálnych služieb, u ktorého sú splnené podmienky uvedené v predchádzajúcom odseku, sa však môže rozhodnúť, že bude uplatňovať všeobecné pravidlo miesta dodania digitálnych služieb a bude zdaňovať predmetné služby v členskom štáte zákazníka, t.j. v členskom štáte, v ktorom je zákazník (nezdaniteľná osoba) usadená, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava. Ak sa poskytovateľ digitálnych služieb rozhodne zdaňovať predmetné služby v členskom štáte zákazníka, je týmto rozhodnutím viazaný dva kalendárne roky.

Zdaniteľná osoba, ktorá uplatňuje osobitnú úpravu MOSS a ktorej celková hodnota digitálnych služieb poskytnutých v iných členských štátoch je nižšia alebo rovná limitu 10 000 Eur, môže od 1. januára 2019 dobrovoľne zrušiť registráciu pre osobitnú úpravu MOSS. V takom prípade sa podľa článku 57g nariadenia Rady (EÚ) č. 967/2012 uplatňuje karanténne obdobie dvoch kalendárnych štvrtrokov, počas ktorých sa poskytovateľ nebude môcť opätovne zaregistrovať pre uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS v žiadnom členskom štáte. Ak sa zdaniteľná osoba registrovaná pre osobitnú úpravu MOSS v Slovenskej republike rozhodne ukončiť jej uplatňovanie od 1.1.2019, má povinnosť oznámiť svoje rozhodnutie elektronicky prostredníctvom formulára Oznamovacia povinnosť/Žiadosť o zrušenie registrácie najneskôr do 16. decembra 2018.

Ak sa počas kalendárneho roka presiahne limit 10 000 Eur, od daného okamihu sa uplatňuje všeobecné pravidlo miesta dodania digitálnych služieb a poskytovateľ je povinný zdaňovať predmetné služby v členskom štáte zákazníka, t.j. v členskom štáte, v ktorom je zákazník (nezdaniteľná osoba) usadený, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.

2. Pravidlá fakturácie pre zdaniteľné osoby, ktoré uplatňujú osobitnú úpravu MOSS

Od 1. januára 2019 bude musieť zdaniteľná osoba, ktorá uplatňuje osobitnú úpravu MOSS, dodržiavať len pravidlá fakturácie členského štátu, v ktorom je táto osoba pre osobitnú úpravu MOSS registrovaná, bez ohľadu na členský štát zákazníka. Platitelia dane, ktorí sú registrovaní pre uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS v Slovenskej republike, budú uplatňovať pri fakturácii digitálnych služieb pravidlá upravené zákonom o DPH.

3. Zavedenie limitu 100 000 Eur pre zjednodušené preukazovanie miesta odberateľa (jeden dôkaz)

Vo vykonávacom nariadení o DPH sú uvedené podrobné ustanovenia týkajúce sa predpokladov o mieste odberateľa na určenie miesta poskytovania digitálnych služieb. Zdaniteľná osoba (poskytovateľ) usadená v jednom členskom štáte, ktorá poskytuje digitálne služby nezdaniteľnej osobe (zákazníkovi) v inom členskom štáte, musí vo väčšine prípadov uchovávať dva neprotichodné dôkazy na identifikáciu členského štátu zákazníka, v ktorom dodanie podlieha DPH (miesto dodania). Táto požiadavka je obzvlášť ťažká pre malé a stredné podniky, ktoré poskytujú digitálne služby zákazníkom v iných členských štátoch a pre ktoré je náročné získať za určitých okolností dva neprotichodné dôkazy o mieste, kde je zákazník usadený, má trvalé bydlisko alebo sa obvykle zdržiava.

S účinnosťou od 1. januára 2019 sa zavádza limit 100 000 EUR, do ktorého je na určenie miesta dodania postačujúci jeden dôkaz. Uplatnenie tohto limitu podlieha nasledujúcim podmienkam:

- 1) celková hodnota (bez DPH) digitálnych služieb, ktoré zdaniteľná osoba poskytuje zo sídla svojej ekonomickej činnosti alebo stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v členskom štáte zákazníkom, ktorí sú usadení, majú trvalé bydlisko alebo sa obvykle zdržiavajú v iných členských štátoch, nepresahuje 100 000 EUR v bežnom a v predchádzajúcom kalendárnom roku;
- 2) dôkaz poskytnutá iná osoba zúčastnená na poskytovaní služieb, než je poskytovateľ alebo zákazník;
- 3) dôkaz je uvedený v článku 24f písm. a) až e) vykonávacieho nariadenia o DPH.

Ak sa počas kalendárneho roka presiahne limit 100 000 Eur, uplatňujú sa bežné pravidlá, čo znamená, že sú opäť potrebné dva dôkazy.

4. Zmena v osobitnej úprave MOSS pre zdaniteľné osoby neusadené na území EÚ (Úprava mimo Únie)

Podľa právnej úpravy platnej do 31.12.2018 zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená na území EÚ, ale ktorá je zaregistrovaná pre účely DPH alebo je povinná zaregistrovať sa na účely DPH v jednom alebo vo viacerých členských štátoch, nemôže uplatňovať osobitnú úpravu MOSS (ani úpravu mimo Únie, ani úpravu pre Úniu). S účinnosťou od 1. januára 2019 bude môcť aj zdaniteľná osoba neusadená na území EÚ, ktorá je registrovaná pre DPH v členskom štáte EÚ, využívať na účely poskytovania digitálnych služieb osobitnú úpravu MOSS (úpravu mimo Únie).

*Vypracoval: Finančné riaditeľstvo SR, Banská Bystrica
Odbor daňovej metodiky
November 2018*