

Metodický pokyn k osobitnej úprave Mini One Stop Shop – úprava pre Úniu – § 68, § 68b a § 68c zákona o DPH

Zákonom č. 369/2018 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „novela zákona o DPH“) bol s účinnosťou od 1.1.2019 transponovaný článok 1 smernice Rady (EÚ) 2017/2455 z 5. decembra 2017, 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. Transpozíciou predmetnej smernice došlo k zmene v určovaní miesta dodania pre telekomunikačné služby, služby rozhlasového vysielania a televízneho vysielania a elektronické služby (ďalej „digitálne služby“), ktoré poskytujú zdaniteľné osoby usadené v jednom členskom štáte nezdaniiteľným osobám v iných členských štátoch a zmeny v používaní osobitných úprav uplatňovania dane pre digitálne služby.

Keďže problematika osobitných úprav uplatňovania dane pre digitálne služby, pre ktoré sa používa spoločný názov „Mini One Stop Shop“ (ďalej „MOSS“), je v celku rozsiahla a je upravená nielen v zákone o DPH, ale aj v iných európskych legislatívnych aj nelegislatívnych aktoch, ktoré sú v celistvosti záväzné a priamo uplatniteľné, cieľom tohto metodického pokynu je poskytnutie potrebných informácií pre správne uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS v zmysle § 68, § 68b a § 68c zákona o DPH zdaniteľnými osobami, ktoré majú na území Slovenskej republiky sídlo alebo zdaniteľnými osobami, ktoré nemajú sídlo na území EÚ, ale majú na území Slovenskej republiky prevádzkareň.

Osobitné úpravy uplatňovania dane pre digitálne služby /tzv. úprava pre Úniu a úprava mimo Únie/ boli zavedené v súvislosti so zmenou miesta dodania digitálnych služieb poskytnutých nezdaniiteľným osobám. Od 1. januára 2015 je miestom ich dodania miesto, kde má nezdaniiteľná osoba, ktorej sú digitálne služby poskytnuté, sídlo, bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava. Výnimka z tohto pravidla bola zavedená s účinnosťou od 1. januára 2019, v zmysle ktorej sa miesto dodania digitálnych služieb určí podľa miesta, kde má dodávateľ služby sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň, a ak nemá sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň, miestom dodania služby je jeho bydlisko alebo miesto kde sa obvykle zdržiava, ak je dodávateľ usadený len v jednom členskom štáte a celková hodnota dodaných digitálnych služieb bez dane poskytnutých nezdaniiteľným osobám usadeným v iných členských štátoch nepresiahne v kalendárnom roku a súčasne v predchádzajúcom kalendárnom roku 10 000 eur (pozri 3. oddiel, bod 3.1 tohto metodického pokynu).

S účinnosťou od 1.1.2019 došlo v súvislosti s uplatňovaním osobitných úprav uplatňovania dane pre digitálne služby aj k zmene v pravidlách fakturácie. Zdaniteľná osoba, ktorá uplatňuje jednu z osobitných úprav uplatňovania dane pre digitálne služby, musí od tohto termínu dodržiavať pravidlá fakturácie členského štátu, v ktorom je táto osoba pre osobitnú úpravu registrovaná, bez ohľadu na členský štát zákazníka. Platiteľ dane, ktorý je registrovaný v Slovenskej republike pre jednu z osobitných úprav uplatňovania dane podľa § 68a alebo § 68b zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), je povinný vyhotoviť faktúru o dodaní digitálnych služieb s miestom dodania v inom členskom štáte právnickej osobe, ktorá nie je zdaniteľnou osobou a nie je identifikovaná pre DPH v inom členskom štáte, v súlade s § 72 až 76 zákona o DPH.

Osobitné úpravy uplatňovania dane pre digitálne služby boli zavedené s cieľom uľahčiť plnenie daňových povinností v prípadoch, keď sa tieto služby poskytujú nezdaniiteľným osobám v rôznych členských štátoch. Najväčšou výhodou využívania osobitných úprav je zbavenie sa administratívnej záťaže v podobe povinnosti zdaniteľnej osoby - poskytovateľa digitálnych služieb registrovať sa v každom členskom štáte spotreby. To znamená, že zdaniteľné osoby - poskytovatelia usadení na území Európskej únie, ktorí poskytujú digitálne služby zákazníkovi usadenému v Európskej únii, sa od 1. januára 2015 nemusia komplikovane registrovať pre daň z pridanej hodnoty vo všetkých členských štátoch EÚ, ak je miesto dodania týchto služieb v členskom štáte, kde sú usadení ich zákazníci. Svoju povinnosť priznať a uhradiť DPH, ktorá prislúcha členskému štátu spotreby, si plnia poskytovatelia využívajúci túto úpravu prostredníctvom osobitného jednotného daňového priznania podaného cez elektronický portál (ďalej len „daňové priznanie k DPH MOSS“) v členskom štáte, v ktorom sú identifikované pre využívanie tejto úpravy (tzv. členský štát identifikácie). Zároveň v členskom štáte identifikácie

uhradia príslušnú DPH. Zodpovednosťou členského štátu identifikácie je následne rozposlať príslušné časti daňových priznaní spolu s príslušnou výškou sumy dane do všetkých členských štátov spotreby v rámci Európskej únie. Obdobne môžu osobitnú úpravu uplatňovania dane pre digitálne služby používať aj zdaniteľné osoby neusadené na území EÚ, pričom členským štátom identifikácie môže byť ľubovoľný členský štát, v ktorom sa zdaniteľná osoba z tretieho štátu rozhodne registrovať pre jej uplatňovanie. Pre uplatňovanie osobitnej úpravy pre neusadené zdaniteľné osoby na území EÚ sa môže rozhodnúť každá zdaniteľná osoba, ktorá poskytuje na území EÚ digitálne služby nezdaniteľným osobám, ak nemá na území EÚ sídlo ani prevádzkareň. Podmienka, že táto zdaniteľná osoba z tretieho štátu nemôže byť identifikovaná pre daň na území EÚ, bola s účinnosťou od 1.1.2019 zrušená.

Predmetom tohto metodického pokynu je najmä osobitná úprava uplatňovania dane pre digitálne služby určená **pre zdaniteľné osoby usadené na území Európskej únie**, ale neusadené v členskom štáte spotreby (v ďalšej časti tohto metodického pokynu sa skratka „osobitná úprava MOSS“ používa len v súvislosti s osobitnou úpravou pre zdaniteľné osoby usadené na území EÚ, označovaná aj ako osobitná úprava pre Úniu, resp. EÚ schéma).

1. oddiel Zoznam právne záväzných aktov týkajúcich sa osobitnej úpravy MOSS

V metodickom pokyne sú použité informácie z nasledovných právne záväzných aktov ako aj jednotlivých odporúčaní Európskej komisie, ktoré nie sú právne záväzné:

- Smernica Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len smernica o DPH),
- Smernica Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb (ďalej len smernica 2008/8/ES),
- Smernica Rady (EÚ) 2017/2455 z 5. decembra 2017, 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 len smernica 2017/2455),
- Vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „nariadenie Rady 282/2011“),
- Nariadenie Rady (EÚ) č. 967/2012 z 9. októbra 2012, ktorým sa mení a dopĺňa vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011, pokiaľ ide o osobitné úpravy pre neusadené zdaniteľné osoby, ktoré poskytujú telekomunikačné služby, služby rozhlasového a televízneho vysielania alebo elektronické služby nezdaniteľným osobám (ďalej len „nariadenie Rady 967/2012“),
- Vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 1042/2013 zo 7. októbra 2013, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb (ďalej len „nariadenie Rady 1042/2013“),
- Vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 2017/2459 z 5. decembra, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „nariadenie Rady 2017/2459“),
- Nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (prepracované znenie) (ďalej len „nariadenie Rady 904/2010“),
- Vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) č. 815/2012 z 13. septembra 2012, ktorým sa ustanovujú podrobné pravidlá uplatňovania nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010, pokiaľ ide o osobitné úpravy pre neusadené zdaniteľné osoby, ktoré poskytujú telekomunikačné služby, služby rozhlasového a televízneho vysielania alebo elektronické služby nezdaniteľným osobám (ďalej len „nariadenie 815/2012“),

- Vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) 2018/980 z 11. júla 2018, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 815/2012, pokiaľ ide o informácie, ktoré si členské štáty vymieňajú na identifikáciu zdaniteľných osôb, ktoré využívajú úpravu mimo Únie (ďalej len „nariadenie 2018/980“),
- Príručka k zjednodušenému režimu jednotného kontaktného miesta pre DPH – REV 1 platná od 1. januára 2019 (ďalej len „príručka“),
- Vysvetlivky k zmenám DPH EÚ, pokiaľ ide o miesto poskytovania telekomunikačných služieb, služieb rozhlasového a televízneho vysielania a elektronických služieb, ktoré nadobudnú účinnosť v roku 2015 [Vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 1042/2013] (ďalej len „vysvetlivky“).

2. oddiel Definície základných pojmov

Smernica o DPH ako aj nariadenie Rady 967/2012 definovali niekoľko základných pojmov, ktoré sú využívané v spojitosti s aplikáciou osobitnej úpravy MOSS. Definície zo smernice o DPH boli transponované do zákona o DPH v ustanoveniach § 68 písm. d), § 68b ods. 1 písm. a) a b). Je veľmi dôležité porozumieť týmto základným pojmom a princípom fungovania osobitnej úpravy, a to najmä z dôvodu správneho uplatňovania režimu DPH na príslušné obchodné transakcie. Nižšie sú uvedené definície základných pojmov:

Osobitná úprava pre Úniu – EÚ schéma – je osobitná úprava pre telekomunikačné služby, služby rozhlasového vysielania a televízneho vysielania alebo elektronické služby, ktoré poskytujú zdaniteľné osoby usadené na území Európskej únie, ale neusadené v členskom štáte spotreby (§ 68b zákona o DPH, hlava XII kapitola 6 oddiel 3 smernice o DPH).

Neusadená zdaniteľná osoba – pod týmto pojmom sa rozumie zdaniteľná osoba, ktorá má na území Európskej únie sídlo alebo prevádzkareň a nemá sídlo ani prevádzkareň v členskom štáte spotreby (§ 68b ods. 1 písm. a) zákona o DPH, čl. 369a ods. 1 smernice o DPH).

Ak je členským štátom identifikácie Slovenská republika, ide v zásade o tuzemskú zdaniteľnú osobu (podnikateľa) identifikovanú pre daň podľa § 4, 4b, 7 alebo 7a zákona o DPH, ktorá poskytuje digitálne služby, respektíve aspoň jeden druh z dotknutých digitálnych služieb iným osobám ako zdaniteľným – zákaznikom, ktorí majú sídlo, bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiavajú, v inom členskom štáte EÚ (ďalej len „zákazníci“), v ktorom je podľa § 16 ods. 14 písm. a) zákona o DPH miesto dodania digitálnych služieb.

Osobitnú úpravu MOSS môže zdaniteľná osoba uplatňovať len na digitálne služby poskytnuté konečným zákaznikom s miestom dodania v členských štátoch, v ktorých nemá sídlo ani prevádzkareň.

Členský štát identifikácie – členským štátom identifikácie je členský štát, v ktorom má zdaniteľná osoba sídlo, a ak nemá sídlo na území Európskej únie, členský štát, v ktorom má prevádzkareň. Ak zdaniteľná osoba nemá sídlo na území Európskej únie a má na území Európskej únie viac ako jednu prevádzkareň, rozumie sa členským štátom identifikácie členský štát, v ktorom má prevádzkareň a ktorý si zvolí pre oznámenie, že bude uplatňovať osobitnú úpravu MOSS (§ 68b zákona o DPH, čl. 369a ods. 2 smernice o DPH).

Členský štát identifikácie je členský štát EÚ, v ktorom je zdaniteľná osoba identifikovaná pre používanie osobitnej úpravy MOSS a v ktorom podáva daňové priznanie k DPH MOSS a zároveň platí daň. V prípade, ak má zdaniteľná osoba na území EÚ zriadené svoje sídlo, a má v úmysle uplatňovať osobitnú úpravu MOSS, členským štátom identifikácie môže byť len členský štát EÚ, v ktorom má zriadené svoje sídlo. Zdaniteľná osoba, ktorá má sídlo na území Slovenskej republiky sa môže identifikovať pre uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS len v Slovenskej republike; uvedené platí aj v prípade, ak má táto zdaniteľná osoba okrem registrovaného sídla v Slovenskej republike zriadené aj prevádzkarne v iných členských štátoch.

Ak zdaniteľná osoba nemá zriadené svoje sídlo na území Európskej únie, členský štát identifikácie je členský štát, v ktorom má zdaniteľná osoba zriadenú prevádzkareň. Zdaniteľná osoba, ktorá má na území EÚ zriadených viac prevádzkarní, si môže vybrať za svoj členský štát identifikácie ktorýkoľvek členský štát EÚ, v ktorom má

zriadenú prevádzkareň. To znamená, že zdaniteľná osoba si môže zvoliť Slovenskú republiku ako členský štát identifikácie aj v prípade, ak nemá sídlo na území EÚ, ale má v Slovenskej republike zriadenú prevádzkareň.

Členský štát spotreby – členským štátom spotreby je členský štát, v ktorom je miesto dodania telekomunikačných služieb, služieb rozhlasového vysielania a televízneho vysielania alebo elektronických služieb podľa § 16 ods. 14 písm. a) zákona o DPH (§ 68 písm. d) zákona o DPH).

V nadväznosti na zavedenie výnimky v posudzovaní miesta dodania digitálnych služieb pre nezdaniteľné osoby došlo s účinnosťou od 1.1.2019 aj k spresneniu definície členského štátu spotreby v § 68 písm. d) zákona o DPH. Aj po 1.1.2019 naďalej platí, že osobitná úprava MOSS sa môže uplatniť len na dodanie digitálnych služieb, pri ktorých sa miesto dodania určí v závislosti od toho, kde má sídlo, trvalý pobyt alebo sa obvykle zdržiava zákazník, ktorý spotrebuje danú službu¹. V osobitnej úprave MOSS pre úniu nemôže mať zdaniteľná osoba však zriadené svoje sídlo ani prevádzkareň v členskom štáte spotreby. V praxi to znamená, že úprava pre Úniu sa nevzťahuje na digitálne služby poskytované konečným zákazníkom v členskom štáte, v ktorom má zdaniteľná osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo v ktorom má prevádzkareň. Poskytnutie týchto služieb sa uvádza v daňovom priznaní DPH príslušnom pre bežný režim, ktoré sa podáva v súlade s článkom 250 smernice o DPH (§ 78 ods. 1 zákona o DPH).

V súvislosti s uplatňovaním osobitnej úpravy MOSS sú v ďalšej časti metodického pokynu uvádzané aj nasledovné pojmy:

Prevádzkareň – prevádzkarňou sa pre účely osobitnej úpravy MOSS, tak ako pre bežný režim DPH, rozumie stále miesto podnikania, ktoré má personálne a materiálne vybavenie potrebné na výkon podnikania (§ 4 ods. 5 zákona o DPH).

Zahraničná osoba, ktorá nemá na území EÚ sídlo, môže využívať osobitnú úpravu MOSS pre Úniu v Slovenskej republike len v prípade, ak má v Slovenskej republike prevádzkareň, ktorá spĺňa kritériá uvedené v § 4 ods. 5 zákona o DPH. Problematika existencie prevádzkarne je riešená v samostatnom metodickom pokyne k posudzovaniu prevádzkarne na účely dane z pridanej hodnoty.

Daňové priznanie k DPH MOSS – daňové priznanie, ktoré obsahuje údaje o digitálnych službách, ktoré poskytla zdaniteľná osoba využívajúca osobitnú úpravu MOSS v členských štátoch spotreby zákazníkom.

Zdaniteľná osoba, ktorá je identifikovaná pre uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS, podáva osobitné daňové priznanie k DPH MOSS členskému štátu identifikácie. V daňovom priznaní k DPH MOSS zdaniteľná osoba uvádza údaje o digitálnych službách (základ dane, sadzbu dane a daň) poskytnutých v členských štátoch spotreby, v ktorých nemá sídlo alebo prevádzkareň v členení podľa jednotlivých členských štátov spotreby. Zdaniteľná osoba, ktorá je registrovaná pre uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS v Slovenskej republike je povinná podať daňové priznanie k DPH MOSS podľa § 68b zákona o DPH elektronicky za každý kalendárny štvrtrok v lehote do 20 dní po skončení kalendárneho štvrtroka a zároveň je povinná v tejto lehote priznanú daň zaplatiť. Slovenská republika v postavení členského štátu identifikácie zašle príslušné údaje z daňového priznania a platby dane jednotlivým členským štátom spotreby.

Nezdaniteľná osoba usadená v EÚ (v ČŠ) – osoba iná ako zdaniteľná osoba, ktorá má sídlo, bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava na území Európskej únie (na území členského štátu); v texte MP sa používa aj pojem „zákazník usadený v EÚ“.

¹ Keďže v prípade digitálnych služieb poskytovaných nezdaniteľnej osobe, ktorej miesto usadenia, trvalé bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava v niektorých prípadoch prakticky nie je možné určiť alebo sa nedá určiť s istotou, nariadením 1042/2013 boli zavedené tzv. vyrátateľné predpoklady o mieste odberateľa a dôkazy na určenie miesta odberateľa a vyvrátenie predpokladov. Pri určení miesta dodania digitálnych služieb je dodávateľ povinný aplikovať aj príslušné články tohto nariadenia.

Pod **usadením dodávateľa** služby sa rozumie miesto kde má dodávateľ služby sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň, a ak nemá sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň, bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava. **Tuzemská zdaniteľná osoba** je zdaniteľná osoba, ktorá má sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň v tuzemsku (v Slovenskej republike) a ak nemá takéto miesto, má bydlisko v tuzemsku alebo sa v tuzemsku obvykle zdržiava.

Vymedzenie digitálnych služieb pre účely dane z pridanej hodnoty podľa zákona o DPH, smernice o DPH a nariadenia 282/2011 sa nachádza v prílohe 1 tohto Metodického pokynu.

3. oddiel Mechanizmus uplatňovania osobitnej úpravy MOSS

Osobitná úprava MOSS je pre zdaniteľné osoby voliteľnou úpravou, to znamená, že žiadna zdaniteľná osoba nie je povinná registrovať sa pre uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS. Na druhej strane je potrebné zdôrazniť hlavné dôvody, prečo bola takáto úprava ustanovená v legislatíve Európskej únie a zároveň aj v legislatíve Slovenskej republiky. Primárny cieľ osobitnej úpravy je znížiť administratívnu záťaž pri dodávaní digitálnych služieb nezdaniteľným osobám, ktoré sú usadené v inom členskom štáte, ako je členský štát usadenia dodávateľa v prípade, ak je miestom dodania digitálnych služieb miesto, kde má nezdaniteľná osoba sídlo, bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava. Ak sa zdaniteľná osoba poskytujúca digitálne služby (napr. softvare, e-booky, aplikácie do smartfónov, atď...), pre konečných zákazníkov, ktorí majú napríklad trvalý pobyt v iných členských štátoch Európskej únie a miestom dodania týchto služieb je členský štát, v ktorom majú zákazníci trvalý pobyt, rozhodne nevyužívať osobitnú úpravu MOSS, bude sa musieť registrovať pre DPH vo všetkých členských štátoch spotreby Európskej únie a plniť všetky povinnosti týkajúce sa dane z pridanej hodnoty podľa legislatívy príslušných členských štátov spotreby.

Príklad č. 1

Platiteľ dane ABC s.r.o. so sídlom v Bratislave poskytuje nezdaniteľným osobám antivírusový software – elektronickú službu. Spoločnosť má zákazníkov, ktorí sú usadení vo všetkých členských štátoch Európskej únie a ktorí si pravidelne prostredníctvom internetu sťahujú konkrétny software do svojich počítačov, mobilov alebo tabletov. Miestom dodania poskytovaných elektronických služieb sú členské štáty, v ktorých sú usadení koneční zákazníci (u dodávateľa ABC s.r.o. nie sú splnené podmienky uvedené v § 16 ods. 14 písm. b) zákona o DPH alebo sa dodávateľ rozhodol napriek splneniu podmienok pre miesto dodania služieb podľa usadenia zákazníka – pozri časť 3.1 tohto Metodického pokynu).

Pre spoločnosť ABC s.r.o. existujú dve možnosti, ako si môže plniť daňové povinnosti v členských štátoch, v ktorých je povinná uplatňovať DPH voči svojim zákazníkom.

Prvá možnosť je, že sa zdaniteľná osoba rozhodne neregistrovať do osobitnej úpravy MOSS v SR. V takom prípade je takáto osoba povinná registrovať sa v každom členskom štáte Európskej únie, v ktorom má usadených svojich konečných zákazníkov. To znamená, že sa bude musieť registrovať pre daň z pridanej hodnoty vo všetkých členských štátoch spotreby. Následne si bude musieť plniť všetky daňové povinnosti (vrátane povinnosti podávať príslušné daňové priznania a platiť príslušnú výšku DPH) vyplývajúce jej z príslušných zákonov ostatných členských štátov.

Druhá možnosť je, že sa zdaniteľná osoba rozhodne registrovať do osobitnej úpravy MOSS v SR. V takom prípade elektronicky vyplní a odošle formulár – žiadosť o registráciu na webovom portáli Finančnej správy SR po prihlásení sa do svojej osobnej internetovej zóny (ďalej len „OIZ“), časť autorizované služby - MOSS. Následne si svoje povinnosti spojené s podaním daňového priznania a platbou dane bude plniť prostredníctvom Slovenskej republiky ako členského štátu identifikácie. Elektronicky podá špeciálne daňové priznanie k DPH MOSS a zaplatí daň v Slovenskej republike. Správca dane následne prepošle príslušné časti daňových priznaní a príslušné výšky dane do všetkých členských štátov spotreby a usadenia uvedených v daňovom priznaní k DPH MOSS. V členských štátoch spotreby táto zdaniteľná osoba nemá žiadne administratívne ani platobné povinnosti v súvislosti s poskytnutými digitálnymi službami.

Každá zdaniteľná osoba, ktorá sa rozhodne uplatňovať osobitnú úpravu MOSS, je povinná zaregistrovať sa pre jej uplatňovanie v členskom štáte identifikácie. Zdaniteľná osoba môže mať vždy len jeden členský štát identifikácie a všetky poskytnuté digitálne služby nezdaniteľným osobám v členskom štáte, v ktorom nie je

usadená, musia byť vykázané prostredníctvom osobitnej úpravy MOSS (§ 68b ods. 4 zákona o DPH a § 68b ods. 6 zákona o DPH).

V zmysle § 68b ods. 7 zákona o DPH, ak povolil daňový úrad uplatňovanie osobitnej úpravy zdaniteľnej osobe, ktorá nemá sídlo na území Európskej únie, ale má na území Európskej únie viac ako jednu prevádzkareň, je táto zdaniteľná osoba povinná uplatňovať osobitnú úpravu do konca druhého kalendárneho roka nasledujúceho po kalendárnom roku, v ktorom začala uplatňovať osobitnú úpravu.

Príklad č. 2

Zdaniteľná osoba – spoločnosť ABC s.r.o. so sídlom v Banskej Bystrici, ktorá dodáva elektronické služby nezdaniteľným osobám usadeným vo všetkých členských štátoch EÚ, sa vo februári 2019 rozhodla pre uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS. Spoločnosť si nemá právo vyberať členský štát identifikácie, pretože má na území SR zriadené svoje sídlo. To znamená, že členským štátom identifikácie spoločnosti bude Slovenská republika. Spoločnosť musí podať elektronickým spôsobom žiadosť o registráciu do osobitnej úpravy, ktorá je zverejnená na webovom portáli FS SR v OIZ príslušnej spoločnosti, v časti autorizované služby - MOSS.

Príklad č. 3

Zdaniteľná osoba - čínska telekomunikačná spoločnosť so sídlom v Pekingu sa rozhodla, že rozšíri svoje pôsobenie aj na trh Európskej únie, pričom si v EÚ založila tri prevádzkarene. Prvú prevádzkareň založila v Luxemburgu, druhú v Nemecku a tretiu na Slovensku. Čínska spoločnosť dodáva služby do viacerých členských štátov EÚ, a preto sa rozhodla pre uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS. Za členský štát identifikácie si vybrala Slovenskú republiku, ktorej dňa 6.1.2020 oznámila, že sa prihlasuje pre uplatňovanie osobitnej úpravy v SR. Dňa 6.1.2020 podala spoločnosť elektronickým spôsobom žiadosť o registráciu prostredníctvom webovej stránky FS SR. Dňa 15.1.2020 daňový úrad elektronickým spôsobom rozhodnutím oznámil tejto spoločnosti, že jej povoľuje uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS. V rozhodnutí je okrem iného uvedený aj dátum, od ktorého môže spoločnosť na dodania telekomunikačných služieb začať uplatňovať osobitnú úpravu MOSS, pričom tento dátum je 1.4.2020. Spoločnosť bude viazaná týmto rozhodnutím počas kalendárneho roka 2020 a počas nasledujúcich dvoch kalendárnych rokov 2021 a 2022. Zmeniť členský štát identifikácie bude môcť spoločnosť až v roku 2023.

3.1 Vplyv zmeny v posudzovaní miesta dodania digitálnych služieb od 1.1.2019 na uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS

V období od 1.1.2015 sa pri určení miesta dodania digitálnych služieb poskytnutých osobe inej ako zdaniteľnej osobe postupovalo podľa § 16 ods. 14 zákona o DPH platného do 31.12.2018, v zmysle ktorého miestom ich dodania bolo vždy miesto, kde mala nezdaniteľná osoba sídlo, bydlisko alebo miesto kde sa obvykle zdržiavala. Uvedené pravidlo pre určenie miesta dodania digitálnych služieb platí aj po 1.1.2019, okrem prípadu, kedy je za súčasného splnenia podmienok uvedených v § 16 ods. 14 písm. b) body 1. až 3. zákona o DPH miestom dodania digitálnych služieb dodaných nezdaniteľnej osobe miesto, kde má dodávateľ služby sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň, a ak nemá sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň, miestom dodania služby je jeho bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava. Od 1.1.2019 sa miesto dodania digitálnych služieb poskytnutých nezdaniteľnej osobe určí podľa miesta, kde je usadený dodávateľ služby, ak sú súčasne splnené nasledovné podmienky:

1. dodávateľ služby má sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň alebo bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava **len v jednom členskom štáte**,
2. osoba, ktorej sa tieto služby dodávajú, má sídlo, bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava, v inom členskom štáte ako je členský štát podľa bodu 1,
3. celková **hodnota dodaných služieb** bez dane podľa druhého bodu nepresiahne v kalendárnom roku **10 000 eur** a súčasne v predchádzajúcom kalendárnom roku celková hodnota dodaných služieb bez dane (ďalej aj „obrat“) podľa druhého bodu nepresiahla 10 000 eur.

Osobitná úprava MOSS **sa nevzťahuje** na digitálne služby, pri ktorých sa miesto dodania určí podľa § 16 ods. 14 písm. b) zákona o DPH /§ 68 písm. d) zákona o DPH/.

Príklad č.4:

Platiteľ dane ABC, s.r.o. so sídlom v Bratislave nemá zriadenú žiadnu prevádzkareň mimo územia SR. Platiteľ dane od roku 2018 dodáva elektronicky softvér a jeho aktualizácie (elektronická služba) zdaniteľným aj nezdaniteľným osobám usadeným v Slovenskej republike. V roku 2019 rozšíril poskytovanie elektronických služieb aj pre zákazníkov usadených v iných členských štátoch. Z elektronických služieb poskytnutých nezdaniteľným osobám usadeným v Slovenskej republike dosiahol v roku 2018 obrát 20 000 eur.

Miestom dodania digitálnych služieb poskytnutých nezdaniteľným osobám usadeným v iných členských štátoch je až do prekročenia obrátového limitu 10 000 eur Slovenská republika, v ktorej je usadený poskytovateľ služieb spoločnosť ABC, s.r.o.. Do obrátového limitu pre posúdenie miesta dodania digitálnych služieb zákazníkom z iných členských štátov sa nezapočíta hodnota digitálnych služieb poskytnutých v Slovenskej republike, kde má dodávateľ služieb sídlo. Platiteľ dane ABC, s.r.o. bude až do prekročenia obrátového limitu 10 000 eur na elektronické služby poskytnuté nezdaniteľným osobám usadeným v iných členských štátoch uplatňovať sadzbu dane platnú v Slovenskej republike a uplatnenú DPH uvedie do bežného daňového priznania podľa § 78 zákona o DPH.

Pozn.: Spoločnosť ABC, s.r.o. sa nerozhodla postupovať podľa § 16 ods. 14 písm. a) zákona o DPH – pozri príklad č. 6.

Príklad č.5:

Zdaniteľná osoba – fyzická osoba XY, ktorá má trvalé bydlisko v Košiciach nemá zriadenú žiadnu prevádzkareň mimo územia SR. Zdaniteľná osoba od roku 2018 dodáva elektronicky antivírusový softvér a jeho aktualizácie (elektronická služba) zdaniteľným aj nezdaniteľným osobám usadeným v Slovenskej republike. V roku 2019 rozšírila poskytovanie elektronických služieb aj pre zákazníkov usadených v iných členských štátoch. Z dodávok softvéru pre nezdaniteľné osoby usadené v Slovenskej republike dosiahla v roku 2018 obrát 20 000 eur.

Miestom dodania digitálnych služieb poskytnutých nezdaniteľným osobám je až do prekročenia obrátového limitu 10 000 eur Slovenská republika, v ktorej je usadený poskytovateľ služieb XY, ak sa poskytovateľ nerozhodol postupovať podľa § 16 ods. 14 písm. b) zákona o DPH. Do obrátového limitu pre posúdenie miesta dodania digitálnych služieb zákazníkom z iných členských štátov sa nezapočíta hodnota digitálnych služieb poskytnutých v Slovenskej republike, kde má dodávateľ služieb sídlo.

Keďže zdaniteľná osoba XY nie je platiteľom dane, na dodané digitálne služby daň z pridanej hodnoty neuplatňuje.

Tuzemská zdaniteľná osoba, ktorá poskytuje digitálne služby a spĺňa podmienky uvedené v § 16 ods. 14 písm. b) zákona o DPH, vrátane obrátového limitu 10 000 eur, sa môže rozhodnúť uplatňovať miesto dodania služieb podľa usadenia nezdaniteľnej osoby v inom členskom štáte (§ 16 ods. 16 zákona o DPH). Ak sa tak dodávateľ rozhodne, je povinný toto miesto dodania digitálnych služieb podľa usadenia zákazníka - nezdaniteľnej osoby, uplatňovať najmenej po dobu dvoch kalendárnych rokov.

Príklad č.6:

Platiteľ dane ABC, s.r.o. so sídlom v Bratislave nemá zriadenú žiadnu prevádzkareň mimo územia SR. ABC, s.r.o. od roku 2018 dodáva elektronicky softvér zdaniteľným aj nezdaniteľným osobám usadeným v Slovenskej republike. Od roku 2019 plánuje rozšíriť dodávky softvéru aj pre osoby usadené v iných členských štátoch.

Keďže do obrátového limitu pre posúdenie miesta dodania digitálnych služieb sa nezahŕňa obrát dosiahnutý z poskytovania služieb nezdaniteľným osobám v Slovenskej republike, podmienky pre určenie miesta dodania digitálnych služieb nezdaniteľným osobám z iných členských štátov podľa usadenia poskytovateľa ABC, s.r.o. sú k 1.1.2019 splnené. Platiteľ dane ABC, s.r.o. sa napriek tomu rozhodol uplatňovať miesto dodania podľa usadenia nezdaniteľných osôb v iných členských štátoch a pre účely uplatňovania dane v jednotlivých členských štátoch sa zaregistroval s účinnosťou od 1.1.2019 do osobitnej úpravy MOSS v Slovenskej republike.

Platiteľ dane je povinný uplatňovať miesto dodania digitálnych služieb podľa usadenia zákazníkov v iných členských štátoch v priebehu kalendárnych rokov 2019 a 2020, to znamená, že v priebehu tohto obdobia na poskytnuté digitálne služby nezdaniteľným osobám z iných členských štátov uplatní sadzbu dane platnú v členskom štáte zákazníka a uplatnenú DPH zahrnie do daňového priznania k DPH MOSS, ktoré podá v Slovenskej republike (členský štát identifikácie). V prípade, ak by sa zdaniteľná osoba rozhodla zrušiť

v priebehu tohto obdobia (kalendárne roky 2019, 2020) registráciu pre uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS, musí sa zaregistrovať pre DPH v členských štátoch, v ktorých má zákazníkov a postupovať pri podávaní daňových priznaní a platbe dane podľa právnej úpravy príslušného členského štátu, nakoľko miesto dodania je v iných členských štátoch.

Príklad č. 7:

Tuzemská zdaniteľná osoba - fyzická osoba XY, požiadala správcu dane o registráciu podľa § 7a zákona o DPH, keďže plánuje od 1.4.2019 poskytovať elektronické služby odberateľom (zdaniteľným aj nezdaniteľným osobám) usadeným v Slovenskej republike a vo viacerých členských štátoch EÚ. Zdaniteľná osoba sa rozhodla na elektronické služby dodané nezdaniteľným osobám usadeným v iných členských štátoch uplatňovať miesto dodania podľa usadenia zákazníka.

Zdaniteľná osoba je povinná uplatňovať miesto dodania podľa usadenia zákazníka v iných členských štátoch v roku 2019 a v nasledujúcich dvoch kalendárnych rokoch, t. j. do 31.12.2021, bez ohľadu na skutočnosť, či sa rozhodne uplatňovať osobitnú úpravu MOSS alebo si bude plniť daňové povinnosti súvisiace s podaním daňových priznaní a zaplatením DPH priamo v príslušných členských štátoch, v ktorých má zákazníkov.

Ak dodávateľ digitálnych služieb presiahne počas kalendárneho roka limit 10 000 eur, dodaním služby, ktorým sa prekročí tento limit, sa miesto dodania digitálnych služieb určí podľa § 16 ods. 14 písm. a) zákona o DPH, t.j. miestom dodania bude miesto, kde je nezdaniteľná osoba, ktorej sa digitálne služby poskytnú, usadená. Ak tuzemská zdaniteľná osoba presiahne z dodania digitálnych služieb zákazníkom v iných členských štátoch limit 10 000 eur, môže sa zaregistrovať na uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS v Slovenskej republike alebo je povinná sa zaregistrovať v jednotlivých členských štátoch spotreby.

Príklad č. 8:

Tuzemská zdaniteľná osoba, ktorá nie je platiteľom dane a nemá zriadenú žiadnu prevádzkareň mimo územia SR začala 1.2.2019 poskytovať on-line elektronické hry na území Slovenskej republiky, Českej republiky a Rakúska. Zákazníkmi sú výlučne nezdaniteľné osoby, t.j. zdaniteľnej osobe nevznikla povinnosť registrácie pre daň podľa § 7a zákona o DPH. Hodnota poskytnutých elektronických hier:

Obdobie	Hodnota dodaných elektronických hier v eur	
	Zákazníci usadení v SR	Zákazníci usadení v ČR a Rakúsku
február 2019	5 000	4 500
marec 2019	6 000	4 200
1.-10. apríl 2019	2 300	1 200
11. apríl 2019	200	150 (ČR)

Zdaniteľná osoba dňa 11. apríla 2019 poskytnutím elektronickej služby v hodnote 150 eur presiahla obrátový limit 10 000 eur, t.j. miesto dodania predmetnej digitálnej služby pre českého zákazníka je v Českej republike a zdaniteľná osoba je povinná uplatniť na dodanie sadzbu dane platnú v ČR. Na všetky následné dodania elektronických hier pre nezdaniteľné osoby usadené v ČR a v Rakúsku, prípadne v iných členských štátoch spotreby, je zdaniteľná osoba povinná uplatniť sadzbu dane platnú v členskom štáte usadenia zákazníka.

Zároveň je zdaniteľná osoba povinná registrovať sa v členských štátoch spotreby a plniť všetky povinnosti týkajúce sa dane z pridanej hodnoty podľa legislatívy príslušných členských štátov spotreby, v ktorých je daň splatná alebo môže požiadať o registráciu pre uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS v Slovenskej republike a uplatnenú daň v členských štátoch spotreby priznať a zaplatiť prostredníctvom Slovenskej republiky (členský štát identifikácie). Ak chce zdaniteľná osoba používať osobitnú úpravu MOSS v Slovenskej republike musí byť registrovaná pre DPH a musí mať pridelené identifikačné číslo pre daň. Ak zdaniteľná osoba nemá registráciu pre daň v Slovenskej republike, mala by požiadať o registráciu pre daň a pridelenie identifikačného čísla pre daň podľa § 4 alebo § 7a zákona o DPH; inak nebude môcť používať osobitnú úpravu MOSS.

Ak je zdaniteľná osoba registrovaná pre DPH podľa § 7 alebo § 7a zákona o DPH na služby poskytnuté v Slovenskej republike daň neuplatňuje, hodnota poskytnutých služieb v tuzemsku však vstupuje do zákonom stanoveného obrátu 49 790 eur pre povinnú registráciu za platiteľa dane.

Aj po 1.1.2019 naďalej platí, že osobitná úprava MOSS sa vzťahuje výlučne na B2C obchodné transakcie², a teda je ju možné využívať len v prípade, keď zdaniteľná osoba dodáva digitálne služby nezdaniteľnej osobe, ktorá má sídlo, trvalé bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava na území Európskej únie, ak je miestom dodania digitálnych služieb miesto, kde je nezdaniteľná osoba usadená.

Zdaniteľná osoba usadená len v tuzemsku, ktorá v roku 2018 uplatňovala osobitnú úpravu MOSS a ktorej celková hodnota digitálnych služieb poskytnutých zákazníkom v iných členských štátoch bola v roku 2018 nižšia alebo rovná limitu 10 000 Eur, môže od 1. januára 2019 postupovať nasledovne:

1. pokračovať v uplatňovaní osobitnej úpravy MOSS a zdaňovať digitálne služby v súlade s § 16 ods. 14 písm. a) zákona o DPH podľa usadenia zákazníka – nezdaniteľnej osoby, t.j. na dodané digitálne služby bude uplatňovať sadzbu dane platnú v členskom štáte, v ktorom je usadený zákazník. Zdaniteľná osoba je týmto svojim rozhodnutím zdaňovať digitálne služby podľa usadenia nezdaniteľnej osoby v iných členských štátoch viazaná po dobu dvoch kalendárnych rokov, t.j. v roku 2019 a v roku 2020.

2. uplatňovať na poskytnuté digitálne služby zákazníkom usadeným v IČŠ, až do momentu, v ktorom presiahne obrátový limit 10 000 eur, DPH platnú v Slovenskej republike a príslušné údaje o dodaní digitálnych služieb zahrňovať do bežného daňového priznania k DPH podľa § 78 zákona o DPH, ak je platiteľom dane. Zdaniteľná osoba, ktorá nie je platiteľom dane, na dodané digitálne služby s miestom dodania v Slovenskej republike daň neuplatňuje. V tomto prípade mohla zdaniteľná osoba s účinnosťou od 1.1.2019 dobrovoľne zrušiť registráciu pre osobitnú úpravu MOSS podľa článku 57g nariadenia Rady 967/2012. Ak by sa však zdaniteľná osoba rozhodla, aj napriek zrušeniu registrácie pre uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS, pre miesto dodania služieb v súlade s § 16 ods. 14 písm. a) zákona o DPH podľa usadenia zákazníka v iných členských štátoch, je povinná registrovať sa v členských štátoch, v ktorých má zákazníkov. Ak zdaniteľná osoba dobrovoľne ukončila uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS k 1.1.2019, môže túto osobitnú úpravu opätovne uplatňovať až od 1.7.2019, t.j. po uplynutí karanténneho obdobia dvoch kalendárnych štvrtrokov (článok 57g ods. 3 nariadenia Rady 967/2012).

4. oddiel Registrácia pre uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS

Pre uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS v tuzemsku sa môže rozhodnúť každá zdaniteľná osoba, ktorá má na území Slovenskej republiky zriadené svoje sídlo alebo prevádzkareň a okrem toho má zároveň pridelené identifikačné číslo pre DPH podľa § 4, 4b, 7 alebo § 7a zákona o DPH (§ 68b ods. 5 zákona o DPH). Samozrejme táto zdaniteľná osoba musí poskytovať aspoň jednu z digitálnych služieb, ktoré spadajú do pôsobnosti osobitnej úpravy MOSS. Ak sa zdaniteľná osoba, ktorá má v tuzemsku zriadené svoje sídlo alebo prevádzkareň a zároveň poskytuje digitálne služby, rozhodne uplatňovať osobitnú úpravu, no nemá pridelené IČ DPH, mala by požiadať o registráciu podľa § 4, 4b alebo 7a zákona o DPH, inak nebude môcť použiť osobitnú úpravu MOSS.

Podľa § 68b ods. 2 zákona o DPH, ak sa zdaniteľná osoba neusadená v členskom štáte spotreby, ktorá dodáva služby podľa § 68 písm. a) až c) osobe, ktorá nie je zdaniteľnou osobou a má sídlo, bydlisko alebo sa obvykle zdržiava v členskom štáte spotreby, rozhodne pre uplatňovanie osobitnej úpravy v tuzemsku ako členskom štáte identifikácie, oznámi daňovému úradu začatie tejto činnosti. Daňový úrad oznámi tejto zdaniteľnej osobe, že jej povoľuje uplatňovanie osobitnej úpravy.

V nadväznosti na prijatú zmenu v posudzovaní miesta dodania digitálnych služieb došlo s účinnosťou od 1.1.2019 v ustanovení § 68 písm. a) až c) zákona o DPH k spresneniu, že uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS sa vzťahuje len na digitálne služby, ktorých miestom dodania je podľa § 16 ods. 14 písm. a) zákona o DPH členský štát, v ktorom je usadená nezdaniteľná osoba, ktorá je príjemcom tejto služby.

Ak má zdaniteľná osoba záujem registrovať sa do osobitnej úpravy MOSS v SR, musí sa najskôr prihlásiť na webovej stránke FS SR do svojej osobnej internetovej zóny. V osobnej internetovej zóne si v autorizovaných

² Business to customer (B2C) obchodné transakcie sa v systéme dane z pridanej hodnoty označujú dodávky tovarov alebo služieb dodané zdaniteľnými osobami identifikovanými pre daň pre konečných zákazníkov – nezdaniteľné osoby.

službách vyberie možnosť MOSS, kde sa nachádza elektronický registračný formulár, ktorý slúži na odoslanie požadovaných údajov potrebných pre vydanie povolenia k uplatňovaniu osobitnej úpravy MOSS. Nevyčerpávajúci zoznam požadovaných údajov ku registrácii do osobitnej úpravy tvorí prílohu č. 1 nariadenia EK 815/2012³. Okrem toho tvoria tieto údaje požadované k registrácii do osobitnej úpravy aj prílohu č. 2 tohto metodického pokynu.

Zdaniteľná osoba vyplní v registračnom formulári všetky požadované údaje a následne ho elektronicky odošle Finančnej správe SR. Miestne príslušný správca dane zdaniteľnej osoby spracuje a posúdi oznámenie - žiadosť o registráciu. Správca dane musí v momente posudzovania overiť, či posudzovaná zdaniteľná osoba nie je registrovaná pre osobitnú úpravu MOSS v inom členskom štáte, resp. či nie je zdaniteľná osoba v karanténnom období, kedy sa nemôže registrovať do osobitnej úpravy, napr. z dôvodu, že v minulosti porušovala sústavne pravidlá osobitnej úpravy, za čo bola vylúčená členským štátom identifikácie. V prípade, ak zdaniteľná osoba v oznámení – žiadosti o registráciu uvedie prevádzkarne v inom členskom štáte, správca dane musí ešte overiť v registri MOSS skutočnosť, že žiadna iná zdaniteľná osoba v tuzemsku, ktorá je registrovaná do osobitnej úpravy, nedeklarovala totožné prevádzkarne pri registrácii.

V prípade kladného posúdenia oznámenia – žiadosti o registráciu, správca dane rozhodnutie o povolení uplatňovania osobitnej úpravy MOSS doručí zdaniteľnej osobe elektronickým spôsobom na elektronickú adresu uvedenú v oznámení o začatí činnosti. Rozhodnutie bude obsahovať aj identifikačné číslo pre DPH, pod ktorým bude zdaniteľná osoba uplatňovať osobitnú úpravu MOSS (pridelené číslo bude totožné s pridelením číslom IČ DPH v bežnom režime, to znamená aktuálne IČ DPH, ktoré používa zdaniteľná osoba). Zároveň bude obsahovať informáciu o osobnom účte daňovníka (ďalej len „OÚD“), na ktoré bude zdaniteľná osoba uhrádzať svoju daňovú povinnosť z osobitnej úpravy MOSS. Zákon o DPH ani iná legislatívna norma EÚ priamo účinná v SR neukladá správcovi dane lehotu, v ktorej je povinný posúdiť oznámenie – žiadosť o registráciu do osobitnej úpravy. Keďže ide v tomto prípade o výhradne elektronickú komunikáciu a zdaniteľná osoba už prešla bežným registračným procesom pre účely zákona o DPH, správca dane rozhodne bez zbytočného odkladu a bez zbytočných prieťahov, ak následne po bežnej registrácii nevznikli žiadne pochybnosti alebo nejasnosti napríklad o postavení zdaniteľnej osoby alebo dôveryhodnosti zdaniteľnej osoby ako takej. Po úspešnom zaregistrovaní zdaniteľnej osoby do osobitnej úpravy MOSS, prepošle Slovenská republika ako členský štát identifikácie registračné údaje do všetkých ostatných členských štátov EÚ. Zdaniteľná osoba je povinná v rámci elektronického registračného formulára uviesť aj svoju e-mailovú adresu, na ktorú jej správca dane bude doručovať všetky písomnosti týkajúce sa uplatňovania osobitnej úpravy MOSS.

Správca dane v rozhodnutí o povolení osobitnej úpravy uvedie aj dátum, od ktorého môže zdaniteľná osoba osobitnú úpravu uplatňovať. Základné pravidlo v osobitnej úprave MOSS, pokiaľ ide o skutočnosť, od kedy môže zdaniteľná osoba začať uplatňovať osobitnú úpravu, je upravené v článku 57d ods. 1 nariadenia Rady 967/2012. Podľa uvedeného článku, keď zdaniteľná osoba oznámi členskému štátu identifikácie, že má v úmysle využívať niektorú z osobitných úprav, uvedená osobitná úprava sa uplatňuje od prvého dňa nasledujúceho kalendárneho štvrťroka (čl. 57d ods. 1 nariadenia Rady 967/2012).

Príklad č. 9

Zdaniteľná osoba spoločnosť ABC s.r.o. so sídlom v Bratislave oznámila elektronickými prostriedkami prostredníctvom registračného formulára dňa 16.1.2019 správcovi dane v SR zámer uplatňovať osobitnú úpravu MOSS. Členským štátom identifikácie je v tomto prípade SR. Spoločnosť ABC s.r.o. uviedla všetky požadované registračné údaje. Dňa 31. januára 2019 správca dane rozhodol, že spoločnosť ABC s.r.o. spĺňa podmienky pre uplatňovanie osobitnej úpravy a rozhodnutie jej doručil elektronickými prostriedkami. Spoločnosť ABC s.r.o. bude v tomto prípade na všetky dodávky digitálnych služieb uplatňovať osobitnú úpravu od 1. apríla 2019.

Existuje však aj výnimka zo základného pravidla, kedy nadobúda osobitná úprava účinnosť skôr. Výnimka je upravená v nariadení Rady 967/2012 článkom 57d ods. 2, podľa ktorého, ak sa však prvé poskytnutie služieb,

³ Nariadením 2018/980 bol text v prílohe č.1 v stĺpci B – Úprava mimo Únie v kolónke č. 16 zmenený, v zmysle čoho od 1.1.2019 zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená v EÚ, predkladá elektronické vyhlásenie, že nie je usadená v rámci Únie.

na ktoré sa má vzťahovať uvedená osobitná úprava, uskutoční pred dátumom uvedeným v odseku 1 čl. 57d, osobitná úprava sa uplatňuje odo dňa tohto prvého poskytnutia služieb za predpokladu, že zdaniteľná osoba oznámi členskému štátu identifikácie začatie jej činnosti, na ktoré sa má úprava vzťahovať, najneskôr do desiateho dňa mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom došlo k tomuto prvému poskytnutiu služieb.

Uvedená výnimka zo základného pravidla bola ustanovená Radou EÚ z dôvodu vyššej flexibility pri uplatňovaní osobitnej úpravy v praxi. Cieľom výnimky je umožniť uplatňovanie osobitnej úpravy novo vzniknutým zdaniteľným osobám čo najskôr po ich vzniku. To znamená, že zdaniteľné osoby, ktoré vznikli napr. 3. januára 2019 a sú schopné už napríklad 20. januára 2019 poskytovať svoje služby konečným zákazníkom, nebudú musieť čakať do 1. apríla 2019 s poskytovaním svojich služieb, resp. sa nebudú musieť registrovať v tom období v iných členských štátoch EÚ, ale už zo služieb poskytnutých 20. januára 2019 môžu priznať a zaplatiť daň prostredníctvom osobitnej úpravy MOSS. Ak zdaniteľná osoba po doručení rozhodnutia o povolení osobitnej úpravy, ale pred dátumom účinnosti uplatňovania osobitnej úpravy uvedeným v tomto rozhodnutí, oznámi prostredníctvom zmeny registračného formulára dátum prvého poskytnutia služby a túto zmenu oznámi najneskôr do 10. dňa mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom došlo k tomuto prvému poskytnutiu služieb (v tomto prípade do 10.2.2019), daňový úrad zruší pôvodné rozhodnutie z úradnej moci a vydá nové rozhodnutie, ktoré bude obsahovať správny dátum nadobudnutia účinnosti uplatňovania osobitnej úpravy MOSS. Tento postup je upravený v IIA č. 92/2015 – Usmernenie k postupu pri uplatňovaní čl. 57d ods. 2 nariadenia Rady EÚ č. 967/2012.

Príklad č. 10

Zdaniteľná osoba so sídlom v SR bola zapísaná do obchodného registra SR dňa 3. januára 2019. Zdaniteľná osoba podala dňa 10. januára 2019 žiadosť o registráciu pre daň z pridanej hodnoty v zmysle § 4 ods. 2 zákona o DPH. Daňový úrad zaregistroval zdaniteľnú osobu za platiteľa dane a pridelil jej identifikačné číslo pre DPH (IČ DPH) dňa 20. januára 2019. Zdaniteľná osoba poskytla dňa 25. januára 2019 elektronickú službu konečnému zákazníkovi v Českej republike. Keďže sa zdaniteľná osoba dobrovoľne rozhodla uplatňovať miesto dodania digitálnych služieb podľa usadenia nezdaniteľnej osoby /§ 16 ods. 14 písm. a), § 16 ods. 16 zákona o DPH/ a využívať osobitnú úpravu MOSS, dňa 9. februára 2019 informovala zdaniteľná osoba elektronickým spôsobom prostredníctvom oznámenia – žiadosti o registráciu správcu dane o tom, že má záujem uplatňovať osobitnú úpravu MOSS. V žiadosti zdaniteľná osoba musí vyplniť nasledovné políčko „Služba, na ktorú sa má vzťahovať osobitná úprava MOSS už bola poskytnutá? Žiadateľ vyplní políčko Áno/Nie. „Ak áno, uveďte prosím deň, kedy bola táto služba poskytnutá. Tento deň bude zároveň dňom odkedy môžete uplatňovať osobitnú úpravu.“ Ak do oznámenia – žiadosti o registráciu zdaniteľná osoba uvedie dátum 25. január 2019 (deň, kedy poskytla prvú službu v rámci osobitnej úpravy MOSS), od tohto dňa sa bude na zdaňovanie digitálnych služieb vzťahovať osobitná úprava MOSS. Správca dane do rozhodnutia o povolení uplatňovania osobitnej úpravy uvedie deň 25.1.2019 ako dátum, od ktorého sa uplatňuje osobitná úprava MOSS.

Príklad č. 11

Zdaniteľná osoba so sídlom v SR dňa 25. januára 2019 informovala elektronickým spôsobom prostredníctvom oznámenia – žiadosti o registráciu správcu dane o tom, že má záujem uplatňovať osobitnú úpravu MOSS. V žiadosti zdaniteľná osoba vyplnila nasledovné políčko „Služba, na ktorú sa má vzťahovať osobitná úprava MOSS už bola poskytnutá? Áno/Nie. Ak áno, uveďte prosím deň, kedy bola táto služba poskytnutá. Tento deň bude zároveň dňom odkedy môžete uplatňovať osobitnú úpravu.“ Zdaniteľná osoba uviedla, zápornú odpoveď, čo automaticky znamená, že osobitná úprava nadobudne účinnosť až 1. apríla 2019. Daňový úrad doručil zdaniteľnej osobe rozhodnutie o povolení uplatňovať osobitnú úpravu, v ktorom uviedol dátum uplatňovania osobitnej úpravy od 1.4.2019.

Zdaniteľná osoba však poskytla prvú službu nezdaniteľnej osobe už 1. februára 2019. Pokiaľ zdaniteľná osoba o tomto poskytnutí služby informuje členský štát identifikácie najneskôr do 10. marca 2019, bude to znamenať, že osobitná úprava MOSS nadobudla účinnosť – teda, že zdaniteľná osoba začala využívať osobitnú úpravu už od 1. februára 2019 a uvedená osobitná úprava sa bude automaticky vzťahovať na všetky poskytnuté digitálne služby. Daňový úrad zruší pôvodné rozhodnutie z úradnej moci a vydá nové rozhodnutie, ktoré bude obsahovať dátum uplatňovania osobitnej úpravy od 1.2.2019.

V zmysle § 68b ods. 3 zákona o DPH, ak zdaniteľná osoba nespĺňa podmienky na uplatňovanie osobitnej úpravy,

daňový úrad vydá rozhodnutie o tom, že jej nepovoľuje uplatňovanie osobitnej úpravy. Z uvedeného je zrejmé, že ak zdaniteľná osoba nespĺňa podmienky na uplatňovanie osobitnej úpravy, správca dane uplatňovanie osobitnej úpravy rozhodnutím **nepovolí**. Negatívne rozhodnutie správcu dane môže byť napríklad spôsobené skutočnosťou, že zdaniteľná osoba, ktorá požiadala o registráciu pre osobitnú úpravu MOSS v SR, bola vylúčená z osobitnej úpravy MOSS za sústavné porušovanie pravidiel v zmysle čl. 58b nariadenia Rady 967/2012 v inom členskom štáte EÚ a z uvedeného dôvodu je v tzv. karanténnom období. Zdaniteľná osoba, ktorá je vylúčená z využívania osobitných úprav MOSS za sústavné porušovanie pravidiel, zostáva vylúčená z využívania osobitných úprav MOSS v každom členskom štáte EÚ osem kalendárnych štvrtrokov nasledujúcich po kalendárnom štvrtroku, v ktorom bola vylúčená. Správca dane uvedie v rozhodnutí všetky skutočnosti, ktoré ho viedli k nepovoleniu uplatňovania osobitnej úpravy.

Správca dane by mal zamietnuť žiadosť o registráciu do osobitnej úpravy MOSS najmä z nasledujúcich dôvodov:

- správca dane zistí skutočnosť, že zdaniteľná osoba je už registrovaná do osobitnej úpravy v inom členskom štáte EÚ,
- v momente procesu registrácie sa zdaniteľná osoba nachádza v karanténnom období, počas ktorého nemôže využívať osobitnú úpravu MOSS,
- správca dane zistí, že zdaniteľná osoba uviedla v žiadosti o registráciu prevádzkareň v inom členskom štáte, ktorú už pri registrácii uviedla iná zdaniteľná osoba, ktorej preukázateľne patrí.

Zdaniteľná osoba má podľa § 68b ods. 3 zákona o DPH právo podať odvolanie proti rozhodnutiu správcu dane, ktorým nepovolil zdaniteľnej osobe uplatňovanie osobitnej úpravy. V odvolacom konaní sa bude postupovať primerane podľa ustanovení § 72 až 74 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“).

5. oddiel Podanie daňového priznania k DPH MOSS a platba dane

5.1. Podanie daňového priznania k DPH MOSS

Zdaniteľná osoba, ktorá je registrovaná pre uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS v Slovenskej republike, má povinnosť podať za každý kalendárny štvrtrok osobitné daňové priznanie, ktoré obsahuje údaje podľa prílohy III nariadenia 815/2012 (príloha 3 tohto metodického pokynu). Daňové priznanie k DPH MOSS podáva zdaniteľná osoba elektronicky vo svojej osobnej internetovej zóne v časti Autorizované služby – MOSS. Daňové priznanie sa podáva za každý kalendárny štvrtrok, aj v prípade, ak v danom kalendárnom štvrtroku zdaniteľná osoba neposkytla žiadne digitálne služby v členských štátoch spotreby. Ak zdaniteľná osoba v niektorom kalendárnom štvrtroku neposkytla digitálne služby v žiadnom členskom štáte spotreby, podá za dotknutý kalendárny štvrtrok tzv. **nulové daňové priznanie**. Na uvedený účel vyplní v prípade úpravy pre Úniu kolónku 1 – IČ DPH pridelené členským štátom identifikácie, kolónku 2 – zdaňovacie obdobie a kolónku 21 – celková suma splatnej DPH.

Zdaniteľná osoba, ktorá uplatňuje osobitnú úpravu MOSS odo dňa prvého poskytnutia služieb, podá daňové priznanie k DPH MOSS za kalendárny štvrtrok, počas ktorého poskytla po prvýkrát služby.

Ak dôjde podľa článku 57f nariadenia Rady 967/2012 k zmene členského štátu identifikácie v priebehu zdaňovacieho obdobia, zdaniteľná osoba je povinná podať daňové priznanie k DPH MOSS a vykonať zodpovedajúce platby DPH predchádzajúcemu aj novému členskému štátu identifikácie za služby poskytnuté počas príslušných období, keď tieto členské štáty boli členským štátom identifikácie. Obdobne postupuje zdaniteľná osoba, ktorá v priebehu zdaňovacieho obdobia zmení úpravu pre Úniu na úpravu mimo Únie a naopak.

Lehota na podanie daňového priznania k DPH MOSS je stanovená v súlade s článkom 369f smernice o DPH jednotne pre všetky členské štáty. Daňové priznanie k DPH MOSS sa podáva **do 20 dní po skončení kalendárneho štvrtroka**, za ktorý sa daňové priznanie podáva (§ 68b ods. 11 zákona o DPH). Ak koniec lehoty na podanie daňového priznania pripadne na sobotu, nedeľu alebo deň pracovného pokoja, posledným dňom lehoty je tento deň. Priamo z ustanovenia § 68b ods. 11 zákona o DPH vyplýva, že posledným dňom lehoty na podanie daňového priznania k DPH MOSS je vždy 20. deň po skončení kalendárneho štvrtroka, za ktorý sa

daňové priznanie podáva, aj v prípade, ak koniec lehoty prípadne na sobotu, nedeľu alebo deň pracovného pokoja⁴.

Zdaniteľná osoba do daňového priznania k DPH MOSS zahrnie všetky digitálne služby poskytnuté nezdaniteľným osobám s miestom dodania v jednotlivých členských štátoch spotreby. Údaje o dodaných digitálnych službách uvádza zdaniteľná osoba do daňového priznania k DPH MOSS za každý členský štát spotreby v členení podľa sadzieb platných v príslušnom členskom štáte spotreby. Zdaniteľná osoba uvedie do daňového priznania k DPH MOSS za príslušný kalendárny štvrťrok za každý členský štát spotreby, v ktorom vznikla daňová povinnosť, celkovú hodnotu dodaných digitálnych služieb bez dane, výšku dane pre každú sadzbu dane a sadzbu dane.

Príklad č. 12:

Zdaniteľná osoba - platiteľ dane, spoločnosť ABC, s.r.o. so sídlom v Košiciach, dodáva svojim konečným zákazníkom – nezdaniteľným osobám online počítačové hry, ktoré spadajú pod elektronické služby. Zdaniteľná osoba je od 1.1.2018 registrovaná pre uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS v Slovenskej republike. V roku 2018 poskytla online počítačové hry zákazníkovi v iných členských štátoch v celkovej hodnote 30 000 eur, t.j. miestom dodania všetkých digitálnych služieb je miesto, kde je usadený zákazník – nezdaniteľná osoba.

V zdaňovacom období II. kalendárny štvrťrok 2019 dodala online počítačové hry zákazníkovi v Nemecku, Taliansku, Írsku a Fínsku (členské štáty spotreby).

Spoločnosť je povinná podať v lehote 20. júla 2019 v Slovenskej republike elektronicky daňové priznanie k DPH MOSS, v ktorom uvedie celkovú hodnotu dodaných elektronických služieb (online počítačových hier) bez dane, výšku dane pre každú sadzbu dane a sadzbu dane osobitne pre každý členský štát spotreby, v ktorom je daň splatná. Zároveň je spoločnosť povinná v tej istej lehote aj celkovú hodnotu priznanej dane zaplatiť na účet správcu dane v Slovenskej republike.

Pozn.: Posledným dňom lehoty na podanie daňového priznania k DPH MOSS a na platbu dane je sobota 20. júla 2019, aj napriek tomu, že tento deň nie je pracovným dňom. Pri lehotách stanovených v § 68b zákona o DPH a nariadení Rady 967/2012 k posunu lehôt na najbližší pracovný deň nedochádza.

Do daňového priznania k DPH MOSS zahrnie zdaniteľná osoba využívajúca osobitnú úpravu MOSS aj digitálne služby, ktoré poskytla nezdaniteľným osobám v členských štátoch spotreby zo svojich stálych prevádzkarní, ktoré sa nenachádzajú v členskom štáte identifikácie. Ak zdaniteľná osoba dodáva digitálne služby v členských štátoch spotreby aj zo svojich prevádzkarní v iných členských štátoch, v daňovom priznaní je povinná uviesť pre každý členský štát, v ktorom má stálu prevádzkareň, identifikačné číslo pre daň alebo daňové registračné číslo prevádzkarne v inom členskom štáte, celkovú hodnotu dodaných digitálnych služieb bez dane, sumu splatnej dane v členení podľa sadzieb a sadzbu dane osobitne za každý členský štát spotreby (§ 68b ods. 13 zákona o DPH).

V zmysle vyššie uvedeného sa v daňovom priznaní k DPH MOSS osobitne uvádzajú pre každý členský štát spotreby služby poskytnuté zo sídla alebo stálej prevádzkarne v členskom štáte identifikácie a služby poskytnuté zo stálych prevádzkarní, ktoré sa nenachádzajú v členskom štáte identifikácie.

Príklad č. 13:

Zdaniteľná osoba - platiteľ dane, spoločnosť ABC, s.r.o. so sídlom na Slovensku dodáva zákazníkovi – nezdaniteľným osobám usadeným v Slovenskej republike a v iných členských štátoch elektronické knihy a rôzny software (obe služby spadajú pod elektronické služby). Zdaniteľná osoba má zriadené dve prevádzkarne na území EÚ, v Českej republike a v Rakúsku. Zdaniteľná osoba je od 1.1.2018 registrovaná pre uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS v Slovenskej republike.

V zdaňovacom období II. kalendárny štvrťrok 2019 spoločnosť ABC, s.r.o. dodala zo svojho sídla elektronické služby zákazníkovi vo Fínsku, Švédsku, Poľsku, Nemecku (členské štáty spotreby). Prevádzkareň spoločnosti

⁴ V prípade lehôt stanovených v zákone o DPH a v nariadení Rady 967/2012 v súvislosti s uplatňovaním osobitných úprav MOSS nedochádza k posunu lehôt na najbližší nasledujúci pracovný deň.

ABC, s.r.o. v Českej republike dodala elektronické služby zákazníkom v Poľsku a v Nemecku a prevádzkareň ABC, s.r.o. v Rakúsku dodala elektronické služby zákazníkom v Nemecku a Švédsku.

Spoločnosť je povinná podať v lehote 20. júla 2019 v Slovenskej republike daňové priznanie k DPH MOSS. V predloženom daňovom priznaní uvedie celkovú hodnotu dodaných elektronických služieb bez dane, výšku dane pre každú sadzbu dane a sadzbu dane v členení podľa toho, či službu poskytla zo svojho sídla alebo zo stálych prevádzkarní, t.j. osobitne uvedie služby poskytnuté:

- zo svojho sídla v Slovenskej republike osobitne podľa jednotlivých členských štátov spotreby – Fínsko, Švédsko, Poľsko, Nemecko
- z prevádzkarne v Českej republike osobitne podľa jednotlivých členských štátov spotreby – Poľsko a Nemecko,
- z prevádzkarne v Rakúsku osobitne podľa jednotlivých členských štátov spotreby – Nemecko a Švédsko.

Zároveň je spoločnosť povinná v lehote 20. júla 2019 celkovú hodnotu priznanej dane za II. kalendárny štvrťrok 2019 zaplatiť na účet správcu dane v Slovenskej republike.

Zdaniteľná osoba uplatňujúca osobitnú úpravu MOSS do daňového priznania k DPH MOSS neuvádza digitálne služby poskytnuté nezdaniteľným osobám s miestom dodania v členskom štáte, v ktorom má sídlo alebo v ktorom má stálu prevádzkareň. Digitálne služby poskytnuté nezdaniteľným osobám v členskom štáte identifikácie a v členských štátoch, v ktorých má stálu prevádzkareň, zdaniteľná osoba uvádza do vnútroštátnych daňových priznaní podľa pravidiel stanovených v príslušných členských štátoch (článok 57c nariadenia Rady 967/2012). Z uvedeného vyplýva, že zdaniteľná osoba registrovaná pre uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS podľa § 68b zákona o DPH v Slovenskej republike, neuvádza do daňového priznania k DPH MOSS digitálne služby dodané nezdaniteľným osobám usadeným v Slovenskej republike, ale tieto zahŕňa do bežného daňového priznania k DPH podľa § 78 zákona o DPH. Ak má zdaniteľná osoba, ktorá je registrovaná pre uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS v Slovenskej republike, prevádzkareň v iných členských štátoch, digitálne služby poskytnuté nezdaniteľným osobám v týchto iných členských štátoch do daňového priznania k DPH MOSS taktiež neuvádza, ale zahŕňa ich do vnútroštátnych daňových priznaní v členských štátoch, v ktorých má stále prevádzkareň a tieto daňové priznania podá správcovi dane dotknutých členských štátov.

Príklad č. 14:

Zdaniteľná osoba - platiteľ dane, spoločnosť ABC, s.r.o. so sídlom na Slovensku dodáva telekomunikačné služby zákazníkom z rôznych členských štátov. Zdaniteľná osoba má zriadené dve prevádzkarene na území EÚ, v Českej republike a v Taliansku. Zdaniteľná osoba je od 1.1.2018 registrovaná pre uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS v Slovenskej republike.

V zdaňovacom období I. kalendárny štvrťrok 2019 spoločnosť ABC, s.r.o. dodala zo svojho sídla telekomunikačné služby zákazníkom v Slovenskej republike, Českej republike, Maďarsku, Poľsku, Rakúsku a Taliansku. Prevádzkareň spoločnosti ABC, s.r.o. v Českej republike dodala elektronické služby zákazníkom v Slovenskej republike, Českej republike, Poľsku a v Nemecku a prevádzkareň ABC, s.r.o. v Taliansku dodala elektronické služby zákazníkom v Nemecku, Poľsku a Českej republike.

Spoločnosť je povinná podať elektronicky v lehote 20. apríla 2019 v Slovenskej republike daňové priznanie k DPH MOSS. V predloženom daňovom priznaní uvedie celkovú hodnotu dodaných telekomunikačných služieb bez dane, výšku dane pre každú sadzbu dane a sadzbu dane v členení podľa toho, či službu poskytla zo svojho sídla alebo zo stálych prevádzkarní, t.j. osobitne uvedie služby poskytnuté:

- zo svojho sídla v Slovenskej republike osobitne podľa jednotlivých členských štátov spotreby – Maďarsko, Poľsko a Rakúsko.
- z prevádzkarne v Českej republike osobitne podľa jednotlivých členských štátov spotreby – Poľsko a Nemecko,
- z prevádzkarne v Taliansku osobitne podľa jednotlivých členských štátov spotreby – Nemecko a Poľsko.

Zároveň je spoločnosť povinná v lehote 20. apríla 2019 celkovú hodnotu priznanej dane za I. kalendárny štvrťrok 2019 zaplatiť na účet správcu dane v Slovenskej republike.

Spoločnosť ABC, s.r.o. telekomunikačné služby poskytnuté zákazníkom v SR zo svojho sídla a z prevádzkarne v Českej republike zahŕňa do bežného daňového priznania podľa § 78 zákona o DPH, ktoré podá v lehote do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia a zároveň priznanú daň v tejto lehote zaplatí.

Prevádzkareň spoločnosti ABC, s.r.o. v Českej republike zahŕnie telekomunikačné služby poskytnuté zákazníkom v ČR zo sídla spoločnosti ABC, s.r.o. v Slovenskej republike, z prevádzkarne v Českej republike a z prevádzkarne v Taliansku do bežného daňového priznania, ktoré podá v Českej republike - spôsobom a v lehote podľa zákona platného v ČR.

Prevádzkareň spoločnosti ABC, s.r.o. v Taliansku zahŕnie telekomunikačné služby poskytnuté zákazníkom v Taliansku zo sídla spoločnosti ABC, s.r.o. v Slovenskej republike do bežného daňového priznania, ktoré podá v Taliansku - spôsobom a v lehote podľa zákona platného v Taliansku.

Sumy v daňovom priznaní k DPH MOSS uvádza zdaniteľná osoba v eurách⁵. Ak sa úhrada za dodané digitálne služby uskutoční v inej mene ako v eurách, zdaniteľná osoba použije na prepočet tejto úhrady na eurá referenčný výmenný kurz určený a vyhlásený Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska platný v posledný deň príslušného kalendárneho štvrtroka alebo nasledujúci deň, ak nebol v posledný deň kalendárneho štvrtroka tento kurz určený a vyhlásený (§ 68b ods. 14 zákona o DPH).

V daňovom priznaní k DPH MOSS uvádza zdaniteľná osoba daň z dodaných digitálnych služieb v jednotlivých členských štátoch spotreby, tzv. daň na výstupe. Zdaniteľná osoba nemôže v daňovom priznaní k DPH MOSS uplatniť odpočítanie dane z tovarov a služieb prijatých v členskom štáte spotreby v súvislosti s dodaním digitálnych služieb. Ak je zdaniteľná osoba registrovaná pre uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS v Slovenskej republike podľa § 68b zákona o DPH, je osobou oprávnenou na podanie žiadosti o vrátenie dane podľa § 55f a 55g uplatnenej pri tovaroch a službách, ktoré súvisia s dodaním digitálnych služieb v inom členskom štáte (§ 68b ods.18 zákona o DPH). Ak je táto zdaniteľná osoba registrovaná na účely dane v členskom štáte spotreby z dôvodu vykonávania činností, na ktoré sa osobitná úprava MOSS nevzťahuje, právo na odpočítanie dane z prijatých tovarov a služieb v členskom štáte spotreby použitých na dodanie digitálnych služieb uplatňuje prostredníctvom bežného daňového priznania, ktoré podáva v členskom štáte spotreby v rozsahu a za podmienok stanovených v tomto členskom štáte. V súlade s ustanovením § 49 ods. 6 zákona o DPH má platiteľ dane registrovaný pre uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS právo odpočítať daň z tovarov a služieb prijatých v tuzemsku v súvislosti s poskytovaním digitálnych služieb v členských štátoch spotreby; platiteľ dane odpočítanie dane z prijatých tovarov a služieb v tuzemsku uplatňuje prostredníctvom bežného daňového priznania, ktoré podáva podľa § 78 zákona o DPH v rozsahu a za podmienok podľa § 49 až 51 zákona o DPH.

Podľa článku 61a nariadenia Rady 967/2012, zdaniteľná osoba, ktorá zmení členský štát identifikácie, dobrovoľne ukončí využívanie osobitnej úpravy MOSS alebo je z osobitnej úpravy MOSS vylúčená, podá daňové priznanie za posledné zdaňovacie obdobie, opravné daňové priznanie alebo neskoro podané predchádzajúce daňové priznanie prostredníctvom členského štátu identifikácie v čase ukončenia, vylúčenia alebo zmeny. Zdaniteľná osoba, ktorá bola registrovaná pre uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS v Slovenskej republike, túto povinnosť splní prostredníctvom OIZ, v časti autorizované služby – MOSS a zodpovedajúce platby priznanej DPH zaplatí na účet správcu dane v Slovenskej republike.

Ak zdaniteľná osoba registrovaná pre uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS nepodá daňové priznanie k DPH MOSS, Slovenská republika v postavení členského štátu identifikácie je podľa článku 60a nariadenia Rady 967/2012 povinná zaslať zdaniteľnej osobe výzvu na splnenie povinnosti podať daňové priznanie desiaty deň odo dňa, keď sa malo priznanie podať, a informovať elektronicky ostatné členské štáty, že výzva bola vydaná. Predmetná výzva sa zasiela elektronicky na elektronickú adresu uvedenú v žiadosti o registráciu.

Príklad č. 15:

Platiteľ dane ABC, s.r.o. je registrovaný od 25.2.2019 v Slovenskej republike pre uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS. Za zdaňovacie obdobie I. kalendárneho štvrtroka nepodal daňové priznanie k DPH MOSS.

Zdaniteľnej osobe je dňa 30.4.2019 zaslaná na jej elektronickú adresu výzva na splnenie si povinnosti podať daňové priznanie k DPH MOSS. Zdaniteľná osoba je povinná daňové priznanie k DPH MOSS podať elektronicky prostredníctvom OIZ, autorizované služby – MOSS.

⁵ Podľa článku 60 nariadenia Rady 967/2012 sumy uvedené v daňových priznaniach k DPH podaných v rámci osobitných úprav sa nezaokrúhľujú nahor ani nadol na najbližšiu celú peňažnú jednotku. Prizná sa a zaplatí presná suma DPH.

Ak zdaniteľná osoba napriek výzve daňové priznanie k DPH MOSS nepodá, následné výzvy a ďalšie kroky prijaté na účely stanovenia základu dane a výberu DPH sú v kompetencii príslušného členského štátu spotreby. Zdaniteľná osoba uplatňujúca osobitnú úpravu MOSS podáva daňové priznanie k DPH MOSS vždy elektronicky prostredníctvom členského štátu identifikácie, t.j. ak je členským štátom identifikácie Slovenská republika, daňové priznanie podáva elektronicky prostredníctvom OIZ, v časti autorizované služby – MOSS, počas troch rokov po dátume, ku ktorému malo byť daňové priznanie podané. Ak zdaniteľná osoba podáva daňové priznanie po uplynutí troch rokov od dátumu, ku ktorému malo byť daňové priznanie podané, podá ho podľa pravidiel stanovených členským štátom spotreby priamo príslušnému členskému štátu.

Nepodanie daňového priznania za tri bezprostredne predchádzajúce kalendárne štvrťroky za každý jeden z týchto kalendárnych štvrťrokov v lehote do desiatich dní od zaslania výzvy podľa článku 60a nariadenia Rady 967/2012 má za následok vylúčenie zdaniteľnej osoby z osobitnej úpravy MOSS (bližšie oddiel 6, bod 6.2. tohto Metodického pokynu).

5.2 Vykázanie opráv v daňovom priznaní k DPH MOSS

V zmysle článku 61 nariadenia Rady 967/2012 zmeny číselných údajov, ktoré sa nachádzajú v daňovom priznaní k DPH MOSS, môže zdaniteľná osoba **po jeho podaní** urobiť iba opravou tohto pôvodného daňového priznania, a nie úpravou následného daňového priznania. To znamená, že zdaniteľná osoba príslušné opravy zahŕňa do tzv. „correction“ daňového priznania k DPH MOSS za zdaňovacie obdobie, v ktorom boli vykázané pôvodné údaje. Opravovať je možné vždy len najnovšiu verziu daňového priznania za príslušné zdaňovacie obdobie. Opravu podaného daňového priznania k DPH MOSS zdaniteľná osoba zrealizuje elektronicky prostredníctvom OIZ, v časti autorizované služby – MOSS, ak od lehoty na podanie pôvodného daňového priznania neuplynuli tri roky. Po uplynutí tejto trojročnej lehoty je zdaniteľná osoba povinná postupovať podľa vnútroštátnych pravidiel členského štátu spotreby, ktorého sa opravy týkajú.

Príklad č. 16:

Tuzemská zdaniteľná osoba XY registrovaná pre uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS od 1.1.2018 poskytuje elektronické služby v rôznych členských štátoch spotreby. Vo februári 2019 zdaniteľná osoba kontrolou dokladov zistila, že za III. kalendárny štvrťrok 2018 priznala v daňovom priznaní k DPH MOSS nesprávnu (nižšiu) výšku DPH členskému štátu spotreby, ktorým bola Česká republika.

Zdaniteľná osoba je povinná opraviť podané daňové priznanie za III. kalendárny štvrťrok 2018 a rozdiel zaplatiť na účet správcu dane v Slovenskej republike. Platbu dane označí jedinečným referenčným číslom a verziou daňového priznania.

5.3. Platba dane v osobitnej úprave MOSS

Zdaniteľná osoba, ktorá je registrovaná pre uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS v Slovenskej republike, je povinná podľa § 68b ods. 15 zákona o DPH daň z pridanej hodnoty uplatnenú na dodanie digitálnych služieb v členských štátoch spotreby zaplatiť do 20 dní po skončení kalendárneho štvrťroka. Za deň platby sa považuje **deň, keď bola platba pripísaná na účet správcu dane**, t.j. zdaniteľná osoba je povinná zrealizovať platbu tak, aby platba bola pripísaná na účet správcu dane najneskôr 20-ty deň po skončení kalendárneho štvrťroka. Uvedené platí aj v prípade, ak koniec lehoty pripadne na sobotu, nedeľu alebo deň pracovného pokoja, t.j. k posunu lehoty na najbližší nasledujúci pracovný deň nedochádza. Lehota na platbu dane v osobitnej úprave MOSS je transpozíciou článku 369i smernice o DPH a je jednotná pre všetky členské štáty.

Zdaniteľné osoby sú povinné podľa § 68b ods. 15 zákona o DPH platbu dane realizovať v eurách na príslušný účet správcu dane. Platbu dane je dôležité správne označiť; okrem variabilného symbolu, aj **jedinečným referenčným číslom a verziou** príslušného daňového priznania, ktoré je vygenerované a oznámené zdaniteľnej osobe po podaní daňového priznania k DPH MOSS. Jedinečné referenčné číslo a verziu daňového priznania uvedie zdaniteľná osoba do informácie pre príjemcu v tvare, ako bolo vygenerované a uvedené v potvrdení odoslania daňového priznania k DPH MOSS v OIZ, autorizované služby - MOSS. Potvrdenie odoslania

daňového priznania k DPH MOSS sa zdaniteľnej osobe doručuje aj na e-mailovú adresu, ktorú zdaniteľná osoba uviedla v registračnom formulári.

Ak zdaniteľná osoba priznanú daň za príslušné zdaňovacie obdobie nezaplatila alebo zaplatila nižšiu sumu, členský štát identifikácie je povinný zaslať elektronicky na desiaty deň nasledujúci po dni, keď sa platba mala najneskôr uhradiť, zdaniteľnej osobe výzvu na každú platbu DPH, ktorá je po splatnosti. Nezaplatenie dane za tri bezprostredne predchádzajúce kalendárne štvrťroky, ak je nezaplatená suma dane za každý kalendárny štvrťrok minimálne 100 eur, v lehote do desiatich dní od zaslania výzvy podľa článku 63a nariadenia Rady 967/2012, má za následok vylúčenie zdaniteľnej osoby z osobitnej úpravy MOSS.

Ak zdaniteľnej osobe vznikne preplatok, napr. z dôvodu, že zaplatila vyššiu sumu DPH ako priznala v podanom daňovom priznaní k DPH MOSS za príslušné zdaňovacie obdobie, správca dane (členský štát identifikácie) vráti tento preplatok priamo zdaniteľnej osobe (článok 63 nariadenia Rady 967/2012). Preplatok, ktorý vznikne po rozdelení a prevedení príslušných súm členským štátom spotreby, vráti priamo zdaniteľnej osobe tieto členské štáty spotreby. Ak sa preplatok týka zdaňovacích období do posledného zdaňovacieho obdobia v roku 2018 (vrátane), členský štát identifikácie vráti zdaniteľnej osobe príslušnú časť sumy preplatku, ktorú si ponechal ako tzv. retenčný poplatok⁶.

6. oddiel Zrušenie registrácie a vylúčenie z osobitnej úpravy

6.1. Zmena členského štátu identifikácie a ukončenie uplatňovania osobitnej úpravy

Nariadenie Rady 967/2012 upravuje v článku 57g a 57f situácie, kedy je možné zrušiť respektíve ukončiť využívanie osobitnej úpravy. Ide o prípady, kedy zdaniteľná osoba z rozličných dôvodov zmení miesto svojho sídla alebo prevádzkarne v rámci členských štátov EÚ, čo následne automaticky vyvolá potrebu zmeny členského štátu identifikácie pre osobitnú úpravu MOSS. Nariadenie tiež upravuje dobrovoľnú zmenu členského štátu identifikácie v prípade zdaniteľnej osoby, ktorá využíva osobitnú úpravu MOSS a ktorá nemá na území EÚ zriadené svoje sídlo, no má v rámci EÚ viacero prevádzkarní. Keďže uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS je dobrovoľné, zdaniteľná osoba je oprávnená dobrovoľne ukončiť využívanie tejto úpravy, aj keď naďalej poskytuje služby, na ktoré by sa mohla osobitná úprava vzťahovať.

Prvou možnosťou je tzv. „dobrovoľná zmena“ členského štátu identifikácie, ku ktorej môže viesť akýkoľvek dôvod, ktorý bude mať zdaniteľná osoba. V praxi sa môže zdaniteľná osoba rozhodnúť, že už nechce pre uplatňovanie osobitnej úpravy mať členský štát identifikácie napr. Rakúsko, ale rozhodne sa pre Nemecko. Upozorňujeme na skutočnosť, že k dobrovoľnej zmene členského štátu identifikácie nemôže dôjsť, ak má zdaniteľná osoba na území EÚ zriadené svoje sídlo.

K dobrovoľnej zmene členského štátu identifikácie môže dôjsť najskôr po dvoch kalendárnych rokoch, ktoré nasledovali po roku, kedy sa zdaniteľná osoba zaregistrovala pre osobitnú úpravu v príslušnom členskom štáte. V každom prípade pôjde opäť o novú dobrovoľnú registráciu ako aj o dobrovoľné zrušenie registrácie v pôvodnom členskom štáte identifikácie. Preto musí mať zdaniteľná osoba najprv zrušenú registráciu v pôvodnom členskom štáte identifikácie a riadiť sa postupom registrácie v novom členskom štáte identifikácie podľa štandardných pravidiel. Zdaniteľná osoba bude opäť v novom členskom štáte identifikácie viazaná tzv. ochrannou lehotou, v ktorej nebude môcť zmeniť členský štát identifikácie (čl. 369a ods. 2 smernice o DPH a § 68b ods. 7 zákona o DPH). Ochranné lehoty majú slúžiť proti zneužívaniu osobitnej úpravy MOSS zdaniteľnými osobami, pokiaľ ide o časté menenie členského štátu identifikácie napríklad za účelom vyhnutia sa daňovej kontrole a iným záležitostiam.

⁶ Podľa článku 46 ods. 3 nariadenia 904/2010 si členské štáty identifikácie boli oprávnené ponechať si z platieb, ktoré mali previesť do členského štátu spotreby nasledovné sumy:

- a) od 1. januára 2015 do 31. decembra 2016: 30 %
- b) od 1. januára 2017 do 31. decembra 2018: 15 %
- c) od 1. januára 2019: 0 %

Príklad č. 17

Zdaniteľná osoba ABC so sídlom v Grónsku má na území EÚ zriadené tri prevádzkarne (v Čechách, Rumunsku a Nemecku). Zdaniteľná osoba poskytuje aj digitálne služby, pričom jej členskými štátmi spotreby sú takmer všetky členské krajiny EÚ. Zdaniteľná osoba sa 15. januára 2019 rozhodne, že na digitálne služby bude uplatňovať osobitnú úpravu MOSS. Za členský štát identifikácie si zvolí Nemecko. Vedenie spoločnosti ABC sa 1. septembra 2019 rozhodlo, že z dôvodov znižovania nákladov centralizuje a presunie ekonomický úsek z jednotlivých prevádzkarní do Rumunskej prevádzkarne. Okrem toho by chcel manažment spoločnosti zmeniť aj členský štát identifikácie.

Zdaniteľná osoba nemôže zmeniť členský štát identifikácie počas kalendárneho roka 2019, v ktorom začala uplatňovať osobitnú úpravu a nasledujúce dva kalendárne roky. Zmeniť členský štát identifikácie môže zdaniteľná osoba najskôr v kalendárnom roku 2022.

Druhou možnosťou zmeny členského štátu identifikácie bude situácia, kedy zdaniteľná osoba presunie svoje sídlo alebo prevádzkareň z členského štátu identifikácie do iného členského štátu.

Podľa článku 57f nariadenia Rady 967/2012, ak zdaniteľná osoba, ktorá využíva úpravu pre Úniu, prestane spĺňať podmienky uvedené v definícii členského štátu identifikácie (článok 369a prvý odsek bod 2 smernice 2006/112/ES), členský štát, v ktorom bola identifikovaná, prestane byť členským štátom identifikácie. Ak zdaniteľná osoba naďalej spĺňa podmienky na využívanie úpravy MOSS, v záujme ďalšieho využívania tejto úpravy uvedie ako nový členský štát identifikácie iný členský štát, v ktorom si zriadila sídlo svojej ekonomickej činnosti, alebo v prípade, že si nezriadila sídlo svojej ekonomickej činnosti v Spoločenstve, členský štát, v ktorom má stálu prevádzkareň. Článok 57f nariadenia Rady 967/2012 sa nevzťahuje na situáciu, ak zdaniteľná osoba nemá sídlo na území EÚ a nedochádza k zmene umiestnenia prevádzkarne z členského štátu, v ktorom je táto zdaniteľná osoba identifikovaná pre uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS, do iného členského štátu a zdaniteľná osoba sa rozhodne „dobrovoľne“ zmeniť členský štát identifikácie do členského štátu, v ktorom má umiestnenú inú prevádzkareň.

Ak sa členský štát identifikácie zmení v zmysle čl. 57f ods. 1 nariadenia Rady 967/2012, táto zmena sa uplatňuje odo dňa, keď zdaniteľná osoba prestala mať sídlo ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzkareň v členskom štáte, ktorý sa predtým uvádzal ako členský štát identifikácie (článok 57f ods. 2 nariadenia Rady 967/2012).

V praxi takýto prípad nastane vtedy, keď zdaniteľná osoba presunie sídlo svojej ekonomickej činnosti z členského štátu identifikácie do iného členského štátu, alebo ak prestane mať sídlo v členskom štáte identifikácie, ale chce pokračovať v používaní úpravy z členského štátu, v ktorom má prevádzkareň. Zdaniteľná osoba bude povinná zrušiť registráciu osobitnej úpravy v starom členskom štáte identifikácie a zaregistrovať sa v novom členskom štáte identifikácie. V tomto prípade bude dátum zrušenia registrácie a novej registrácie dátumom zmeny a neuplatní sa karanténne obdobie. Zdaniteľná osoba je však povinná informovať oba členské štáty (starý členský štát identifikácie a nový členský štát identifikácie) o zmene najneskôr do 10. dňa v mesiaci nasledujúcom po kalendárnom mesiaci, kedy došlo ku zmene. Správca dane doručí zdaniteľnej osobe oznámenie o zrušení povolenia uplatňovať osobitnú úpravu prostredníctvom elektronickej pošty na jej e-mailovú adresu, ktorú uviedla v žiadosti o registráciu.

Príklad č. 18

Zdaniteľná osoba ABC, s.r.o. so sídlom na území Maďarskej republiky je zaregistrovaná pre účely uplatňovania osobitnej úpravy MOSS od 1.1.2019 v Maďarsku, ktoré je členským štátom identifikácie. Manažment spoločnosti sa rozhodol premiestniť svoje sídlo z územia Maďarska na územie Slovenskej republiky. Sídlo v Maďarsku bolo zrušené a premiestnené na územie Slovenskej republiky ku dňu 21. marca 2019. Na to, aby mohla zdaniteľná osoba pokračovať v používaní osobitnej úpravy MOSS, bude povinná najskôr zrušiť registráciu v Maďarsku a následne sa zaregistrovať pre uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS v Slovenskej republike. Zdaniteľná osoba je v každom prípade o týchto zmenách povinná informovať oba dotknuté členské štáty najneskôr do 10. apríla 2019 a v takom prípade sa zmena registrácie uplatňuje od 21. marca 2019. Neinformovanie oboch členských štátov v rovnakej lehote spôsobí, že zdaniteľná osoba bude povinná zaregistrovať sa a vykazovať DPH v každom členskom štáte, v ktorom má zákazníka, pokiaľ ide o jeho dodávky uskutočnené od 21. marca 2019. Rovnaký

postup sa uplatňuje v prípadoch, keď sa zdaniteľná osoba presúva z úpravy pre Úniu do úpravy mimo Únie (alebo naopak).

Tretou možnosťou je zrušenie/ukončenie využívania osobitnej úpravy MOSS. Zdaniteľná osoba je oprávnená kedykoľvek sa rozhodnúť, že ukončí využívanie tejto úpravy, aj keď naďalej poskytuje služby, na ktoré sa táto osobitná úprava môže vzťahovať. Takáto možnosť vyplýva z článku 57g ods. 1 nariadenia Rady 967/2012. Ak chce zdaniteľná osoba dobrovoľne ukončiť využívanie osobitnej úpravy, musí o tom informovať členský štát identifikácie najneskôr do 15 dní pred koncom kalendárneho štvrťroka, ktorý predchádza štvrťroku, v ktorom chce ukončiť využívanie tejto úpravy. Ukončenie využívania úpravy nadobúda účinnosť prvým dňom nasledujúceho kalendárneho štvrťroka.

V praxi to bude znamenať, že ak bude chcieť zdaniteľná osoba ukončiť resp. zrušiť registráciu v osobitnej úprave MOSS, bude tak môcť bez udania dôvodu urobiť. Zdaniteľná osoba však musí o takomto úmysle vopred informovať členský štát identifikácie v lehote podľa predchádzajúceho odseku. Oznámenie zdaniteľná osoba urobí elektronickým spôsobom cez elektronický formulár, ktorý je dostupný v jej osobnej internetovej zóne na webovom portáli FS SR v autorizovaných službách v časti MOSS – vylúčenie zo schémy MOSS. Správca dane akceptovanie žiadosti o zrušenie registrácie oznámi zdaniteľnej osobe. Oznámenie o zrušení uplatňovania osobitnej úpravy doručí správca dane zdaniteľnej osobe elektronickými prostriedkami na jej e-mailovú adresu, ktorú uviedla v žiadosti o registráciu.

Keď zdaniteľná osoba prestala používať osobitnú úpravu, záväzky vyplývajúce z poskytnutých digitálnych služieb (to znamená, keď vznik daňovej povinnosti z dodaných služieb nastal po dátume ukončenia), sa musia vysporiadať v dotknutých členských štátoch spotreby (čl. 57g ods. 2 nariadenia Rady 967/2012).

Zdaniteľná osoba si však musí uvedomiť, že ak dobrovoľne opustí osobitnú úpravu MOSS, tak bude podľa čl. 57g ods. 3 nariadenia Rady 967/2012 vylúčená z možnosti opätovného používania osobitnej úpravy na dva nasledujúce kalendárne štvrťroky, tzv. karanténne obdobie. Uvedená lehota má opäť zabrániť zdaniteľným osobám častému meneniu členského štátu identifikácie za účelom zneužívajúceho chovania alebo za účelom vyhnutia sa platenia daňovej povinnosti resp. iným povinnostiam, ktoré im vyplývajú z uplatňovania osobitej úpravy.

Príklad č. 19

Zdaniteľná osoba – spoločnosť ABC s.r.o. so sídlom v Bratislave uplatňuje osobitnú úpravu od 1.4.2015. Spoločnosť dodáva najmä elektronické služby do takmer všetkých členských štátov EÚ. Manažment spoločnosti sa rozhodol, že už viac nechcú na dodávky svojich služieb využívať osobitnú úpravu. Spoločnosť má v úmysle zrušiť registráciu pre osobitnú úpravu v členskom štáte identifikácie – na Slovensku s účinnosťou k 1. aprílu 2019 a túto skutočnosť oznámila správcovi dane dňa 16. marca 2019 prostredníctvom elektronického formulára umiestneného v OIZ v autorizovaných službách v časti MOSS – vylúčenie zo schémy MOSS.

Správca dane na základe predloženej žiadosti o zrušenie registrácie doručí zdaniteľnej osobe oznámenie o zrušení uplatňovania osobitnej úpravy, v ktorom uvedie dátum nadobudnutia účinnosti ukončenia využívania osobitnej úpravy 1.4.2019.

V prípade, ak táto spoločnosť bude naďalej (po opustení osobitnej úpravy – tzn. po 1. apríli 2019) poskytovať digitálne služby pre nezdaniteľné osoby usadené v iných členských štátoch a miestom dodania týchto digitálnych služieb bude podľa § 16 ods. 14 písm. a) zákona o DPH miesto, kde je usadený zákazník – nezdaniteľná osoba, všetky povinnosti vyplývajúce z týchto dodaní bude táto spoločnosť povinná vysporiadať v príslušných členských štátoch spotreby. V praxi to bude znamenať, že za predpokladu, že spoločnosť bude naďalej poskytovať tie isté služby do tých istých členských štátov EÚ ako pred 1. aprílom 2019, bude sa musieť registrovať v dotknutých členských štátoch spotreby, zároveň bude musieť podávať daňové priznania a platiť daň podľa pravidiel platných v príslušných členských štátoch.

Zároveň táto spoločnosť bude môcť začať znova uplatňovať osobitnú úpravu až o dva kalendárne štvrťroky odo dňa ukončenia, to znamená, až od 1. októbra 2019. Uvedené pravidlo sa vzťahuje na možnosť uplatňovania osobitnej úpravy vo všetkých členských štátoch, to znamená nie len na Slovensku.

Dobrovoľné ukončenie uplatňovania osobitnej úpravy MOSS podľa čl. 57g nariadenia Rady 967/2012 môže využiť zdaniteľná osoba aj v prípade, ak v súvislosti s určením miesta dodania digitálnych služieb spĺňa podmienky uvedené v § 16 ods. 14 písm. b) zákona o DPH a nerozhodla sa uplatňovať miesto dodania digitálnych služieb podľa usadenia zákazníka v iných členských štátoch. Zdaniteľná osoba by mala pri svojom rozhodnutí dobrovoľne ukončiť osobitnú úpravu MOSS vziať do úvahy aj skutočnosť, že bude vylúčená z možnosti opätovného používania osobitnej úpravy na dva nasledujúce kalendárne štvrťroky a počas týchto dvoch kalendárnych štvrťrokov sa nemôže opätovne zaregistrovať pre uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS ani v prípade, ak by prekročila obrátový limit 10 000 eur.

Príklad č.20

Platiteľ dane ABC s.r.o. so sídlom v Bratislave uplatňuje osobitnú úpravu MOSS od 1.1.2018. Platiteľ dane nemá zriadenú žiadnu prevádzkareň v iných členských štátoch. V roku 2018 dodal elektronické služby zákazníkovi usadeným v iných členských štátoch v celkovej hodnote bez dane 15 000 eur. V decembri 2019 platiteľ dane zistil, že za obdobie od januára 2019 do novembra 2019 dodal elektronické služby zákazníkovi usadeným v iných členských štátoch len v hodnote 5 000 eur bez dane. Platiteľ dane ABC s.r.o. sa rozhodol uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS ukončiť a požiadal dňa 14.12.2019 elektronicky cez OIZ, autorizované služby – MOSS o dobrovoľné zrušenie registrácie podľa čl. 57g nariadenia Rady 967/2012.

Správca dane doručí zdaniteľnej osobe oznámenie o zrušení uplatňovania osobitnej úpravy s dátumom nadobudnutia účinnosti ukončenia využívania osobitnej úpravy od 1.1.2020. Platiteľ dane bude na digitálne služby dodané zákazníkovi z iných členských štátov od 1.1.2020 uplatňovať sadzbu dane platnú v Slovenskej republike a uplatnenú daň uvedie do bežného daňového priznania DPH podľa § 78 zákona o DPH. Takto môže platiteľ dane postupovať až do prekročenia obrátového limitu 10 000 eur. Zdaniteľná osoba sa však môže opätovne registrovať pre uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS najskôr od 1. júla 2020.

6.2 Zrušenie povolenia uplatňovať osobitnú úpravu MOSS - vylúčenie

Vylúčenie zdaniteľnej osoby z uplatňovania osobitnej úpravy, resp. zrušenie povolenia uplatňovať osobitnú úpravu je upravené v pododdielke 6, v článkoch 58, 58a, 58b a 58c nariadenia Rady 967/2012 a v § 68b ods. 9 a 10 zákona o DPH. V zmysle čl. 58 nariadenia Rady 967/2012 môže členský štát identifikácie vylúčiť zdaniteľnú osobu z uplatňovania osobitnej úpravy MOSS, ak táto zdaniteľná osoba spĺňa aspoň jedno z kritérií na vylúčenie v zmysle čl. 369e smernice o DPH. Tento článok bol transponovaný do zákona o DPH v ustanovení § 68b ods. 9, podľa ktorého daňový úrad zruší zdaniteľnej osobe povolenie uplatňovať osobitnú úpravu, ak

- a) táto zdaniteľná osoba oznámi daňovému úradu, že už nedodáva digitálne služby,
- b) možno predpokladať, že táto zdaniteľná osoba skončila činnosť, na ktorú sa vzťahuje osobitná úprava,
- c) táto zdaniteľná osoba už nespĺňa podmienky na uplatňovanie osobitnej úpravy alebo
- d) táto zdaniteľná osoba opakovane porušuje povinnosti týkajúce sa uplatňovania osobitnej úpravy.

Ak je splnená niektorá z vyššie uvedených podmienok, daňový úrad o zrušení povolenia uplatňovať osobitnú úpravu **vydá rozhodnutie**.

V zmysle čl. 58 nariadenia Rady 967/2012 a podľa § 68b ods. 9 písm. a) platí, že keď zdaniteľná osoba oznámi členskému štátu identifikácie, že už neposkytuje digitálne služby, daňový úrad takejto osobe zruší povolenie na uplatňovanie osobitnej úpravy. Toto oznámenie zdaniteľná osoba vykoná elektronickým spôsobom cez elektronický formulár, ktorý je dostupný na webovej stránke FS SR v jej osobnej internetovej zóne v autorizovaných službách v časti MOSS – vylúčenie zo schémy MOSS. Správca dane následne vydá rozhodnutie, v ktorom zruší tejto zdaniteľnej osobe možnosť uplatňovať ďalej osobitnú úpravu. Toto rozhodnutie zašle správca dane elektronickými prostriedkami na e-mailovú adresu zdaniteľnej osoby. Rozhodnutie o vylúčení nadobúda účinnosť od prvého dňa kalendárneho štvrťroka nasledujúceho po dni elektronického zaslania rozhodnutia o vylúčení osoby.

Príklad č.21

Zdaniteľná osoba oznámila správcovi dane prostredníctvom elektronického formulára dňa 8.2.2019, že už nedodáva digitálne služby. Daňový úrad zaslal zdaniteľnej osobe dňa 15.2.2019 rozhodnutie, ktorým jej zrušil povolenie uplatňovať osobitnú úpravu. Toto rozhodnutie nadobudne účinnosť od 1. apríla 2019. Zdaniteľná osoba

je ale povinná ešte podať daňové priznanie k DPH MOSS za prvý štvrťrok 2019 najneskôr do 20. apríla 2019 a v tej istej lehote daň aj zaplatiť.

Daňový úrad v zmysle **§ 68b ods. 9 písm. b)** zruší registráciu zdaniteľnej osobe v prípade, kedy možno predpokladať, že táto zdaniteľná osoba skončila činnosť, na ktorú sa osobitná úprava vzťahuje. V zmysle článku 58a nariadenia Rady 967/2012 možno predpokladať, že táto osoba skončila činnosť v takom prípade, keď zdaniteľná osoba neposkytla v priebehu ôsmich po sebe nasledujúcich kalendárnych štvrťrokov ani v jednom členskom štáte spotreby digitálne služby. Napríklad keď spoločnosť podala za posledných 8 kalendárnych štvrťrokov negatívne daňové priznanie DPH MOSS, pričom ôsme - posledné daňové priznanie podala napr. dňa 18. apríla 2019, tak daňový úrad vydá rozhodnutie, ktorým zruší povolenie uplatňovať osobitnú úpravu zdaniteľnej osobe. Toto rozhodnutie nadobudne účinnosť od prvého dňa kalendárneho štvrťroka nasledujúceho po dni elektronického zaslania rozhodnutia o vylúčení osoby, to znamená v tomto prípade 1. júla 2019. Zdaniteľná osoba bude ešte povinná podať daňové priznanie DPH MOSS do 20. júla 2019 a v prípade, že nebude negatívne, aj zaplatiť daňovú povinnosť. Zrušenie registrácie z dôvodu uvedenom v § 68b ods. 9 písm. b) zákona o DPH nebráni uvedenej zdaniteľnej osobe využívať znovu osobitnú úpravu, ak opäť začne vykonávať svoje činnosti, na ktoré sa vzťahuje osobitná úprava MOSS. Ak už však bolo zdaniteľnej osobe zaslané rozhodnutie o zrušení registrácie, platí, že zdaniteľná osoba je povinná podať novú žiadosť o registráciu v príslušnom členskom štáte identifikácie.

V zmysle § 68b ods. 9 písm. c) zákona o DPH daňový úrad zruší zdaniteľnej osobe povolenie na uplatňovanie osobitnej úpravy vtedy, keď už zdaniteľná osoba nespĺňa podmienky na uplatňovanie osobitnej úpravy. Aj v tomto prípade platí pravidlo, že vylúčenie nadobúda účinnosť od prvého dňa kalendárneho štvrťroka nasledujúceho po dni elektronického zaslania rozhodnutia o vylúčení zdaniteľnej osoby s výnimkou, ak k vylúčeniu dôjde z dôvodu zmeny sídla alebo prevádzkarne zdaniteľnej osoby.

Jednou z podmienok pre uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS je podľa § 68b ods. 5 zákona o DPH, že zdaniteľná osoba musí byť v Slovenskej republike registrovaná pre daň podľa § 4, 4b, 7 alebo § 7a zákona o DPH. V praxi nastávajú situácie, že zdaniteľná osoba (platiteľ dane, skupina DPH alebo zdaniteľná osoba registrovaná pre daň podľa § 7 alebo 7b zákona o DPH) registrovaná pre uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS požiada o zrušenie registrácie pre daň podľa § 81, 81a alebo § 82 zákona o DPH. Ak správca dane zruší zdaniteľnej osobe registráciu pre daň na základe jej žiadosti alebo z úradnej moci, zdaniteľná osoba už nemôže uplatňovať osobitnú úpravu MOSS, keďže zrušením registrácie pre DPH zaniká aj platnosť identifikačného čísla pre daň, ktoré zdaniteľná osoba používala pri uplatňovaní osobitnej úpravy. Podľa § 68b ods. 8 zákona o DPH je zdaniteľná osoba povinná oznámiť daňovému úradu skončenie činnosti alebo zmenu činnosti v takom rozsahu, že naďalej nebude spĺňať podmienky na uplatňovanie osobitnej úpravy. Zdaniteľná osoba oznamuje všetky zmeny registračných údajov, ktoré predtým poskytla Slovenskej republike ako členskému štátu identifikácie, elektronicky prostredníctvom elektronického formulára umiestneného v OIZ, v časti autorizované služby – MOSS.

Ak k vylúčeniu z osobitnej úpravy MOSS dôjde z dôvodu zmeny sídla alebo prevádzkarne zdaniteľnej osoby, čo má za následok, že Slovenská republika už nemôže byť členským štátom identifikácie, vylúčenie nadobúda účinnosť odo dňa tejto zmeny (článok 58 ods. 5 nariadenia Rady 967/2012). Správca dane bude toto ustanovenie uplatňovať najmä v prípadoch, keď zdaniteľná osoba, ktorá uplatňuje osobitnú úpravu pre MOSS (to znamená, že má na území EÚ zriadené svoje sídlo alebo prevádzkareň) zruší na území EÚ svoje sídlo a nemá na tomto území ani prevádzkareň. Tak isto správca dane zruší registráciu aj zdaniteľnej osobe v prípade, kedy využíva osobitnú úpravu mimo únie (tzv. NON EU Schéma) a zriadi si na území EÚ svoje sídlo alebo prevádzkareň.

Zákon o DPH upravuje aj situácie, keď budú zdaniteľné osoby zámerne porušovať pravidlá platné pre osobitnú úpravu MOSS. **V zmysle § 68b ods. 9 písm. d)** zákona o DPH daňový úrad vylúči zdaniteľnú osobu, ktorá sústavne resp. opakovane porušuje povinnosti týkajúce sa uplatňovania osobitnej úpravy. Nariadenie Rady 967/2012 v článku 58b ods. 2 pomenúva niektoré skutočnosti, kedy môže správca dane zrušiť registráciu zdaniteľnej osobe za sústavné porušovanie pravidiel. Tento zoznam nie je vyčerpávajúci a správcovi dane je ponechaná právomoc zrušiť registráciu aj za iné porušovania pravidiel. Okrem toho je správca dane oprávnený v zmysle článku 58 ods. 3 nariadenia Rady 967/2012 zrušiť registráciu, resp. vylúčiť zdaniteľnú osobu na základe akejkolvek dostupnej informácie vrátane informácií poskytnutých ktorýmkoľvek iným členským štátom.

Za sústavné porušovanie pravidiel súvisiacich s uplatňovaním osobitnej úpravy zdaniteľnou osobou sa považujú podľa čl. 58b ods. 2 nariadenia Rady 967/2012 prinajmenšom tieto prípady:

- a) ak za tri bezprostredne predchádzajúce kalendárne štvrťroky členský štát identifikácie vydal zdaniteľnej osobe výzvy podľa článku 60a a zdaniteľná osoba nepodala daňové priznanie k DPH za každý jeden z týchto kalendárnych štvrťrokov v lehote do desiatich dní od zaslania výzvy;
- b) ak za tri bezprostredne predchádzajúce kalendárne štvrťroky členský štát identifikácie vydal zdaniteľnej osobe výzvy podľa článku 63a a zdaniteľná osoba nezaplatila v plnej výške sumu priznanej DPH za každý jeden z týchto kalendárnych štvrťrokov v lehote do desiatich dní od zaslania výzvy okrem prípadov, keď je zostávajúca nezaplatená suma za každý kalendárny štvrťrok nižšia ako 100 EUR;
- c) ak po žiadosti členského štátu identifikácie alebo členského štátu spotreby a jeden mesiac po nasledujúcej výzve od členského štátu identifikácie zdaniteľná osoba elektronicky nespístupnila záznamy uvedené v článkoch 369 a 369k smernice 2006/112/ES.

Príklad č. 22

Zdaniteľná osoba – spoločnosť, ktorá je identifikovaná pre osobitnú úpravu MOSS na Slovensku nepodala daňové priznanie DPH MOSS za druhý štvrťrok 2018 v lehote na podanie, to znamená do 20. júla 2018. Daňový úrad na 10. deň po lehote na podanie daňového priznania (30. júla 2018) zašle elektronickým spôsobom výzvu na podanie daňového priznania dotknutej zdaniteľnej osobe. Zdaniteľná osoba napriek tejto výzve daňové priznanie DPH MOSS nepodala. Zdaniteľná osoba nepodala daňové priznanie DPH MOSS ani za tretí a za štvrtý štvrťrok kalendárneho roka 2018 ani po výzvach daňového úradu na podanie daňového priznania. V takomto prípade daňový úrad vydá napr. 10. februára 2019 rozhodnutie o vylúčení dotknutej zdaniteľnej osoby z osobitnej úpravy MOSS. Vylúčenie z osobitnej úpravy nadobudne účinnosť 1. apríla 2019.

Príklad č. 23

Zdaniteľná osoba – spoločnosť, ktorá je identifikovaná pre osobitnú úpravu MOSS na Slovensku nepodala daňové priznanie DPH MOSS za druhý štvrťrok 2018 v lehote na podanie, to znamená do 20. júla 2018. Daňový úrad na 10. deň po lehote na podanie daňového priznania (30. júla 2018) zašle elektronickým spôsobom výzvu na podanie daňového priznania dotknutej zdaniteľnej osobe. Zdaniteľná osoba napriek tejto výzve daňové priznanie DPH MOSS za druhý štvrťrok 2018 nepodala a rovnako za tretí štvrťrok 2018. Zdaniteľná osoba však už za štvrtý štvrťrok 2018 daňové priznanie DPH MOSS podala. V takomto prípade nemôže členský štát identifikácie vylúčiť zdaniteľnú osobu z používania osobitnej úpravy MOSS. To znamená, že vždy musí byť splnená podmienka nepodania daňového priznania ani po výzve do 10 dní za tri bezprostredne predchádzajúce štvrťroky (II.Q, III.Q, IV.Q).

Príklad č. 24

Zdaniteľná osoba – spoločnosť, ktorá je identifikovaná pre osobitnú úpravu MOSS na Slovensku nepodala daňové priznanie DPH MOSS za prvý štvrťrok 2019 v lehote na podanie, to znamená do 20. apríla 2019. Daňový úrad na 10. deň po lehote na podanie daňového priznania (30. apríla 2019) zašle elektronickým spôsobom výzvu na podanie daňového priznania dotknutej zdaniteľnej osobe. Zdaniteľná osoba napriek tejto výzve nepodala daňové priznanie DPH MOSS za prvý štvrťrok 2019. Za druhý štvrťrok 2019 zdaniteľná osoba podala daňové priznanie, ale až na 15. deň odo dňa odoslania výzvy členským štátom identifikácie. Za tretí štvrťrok zdaniteľná osoba opäť nepodala daňové priznanie DPH MOSS vôbec. Členský štát takúto osobu vylúči z uplatňovania osobitnej úpravy.

Príklad č. 25

Zdaniteľná osoba – spoločnosť, ktorá je identifikovaná pre osobitnú úpravu MOSS na Slovensku podala daňové priznanie za tretí štvrťrok 2018. Zdaniteľná osoba však nezaplatila svoju daňovú povinnosť ani na 10. deň po výzve správcu dane. Suma nezaplatenej dane za tretí štvrťrok bola 2 000 eur. Za štvrtý štvrťrok 2018 zdaniteľná osoba opäť nezaplatila svoju daňovú povinnosť ani na 10. deň po výzve správcu dane. Suma nezaplatenej dane bola 5 000 eur. Za prvý štvrťrok 2019 zdaniteľná osoba opäť nezaplatila svoju daňovú povinnosť, pričom suma nezaplatenej dane bola 125 eur. Správca dane vylúči zdaniteľnú osobu z uplatňovania osobitnej úpravy MOSS. Aj v tomto prípade budú platiť procesné postupy tak, ako je uvedené v príkladoch vyššie.

Ak je zdaniteľná osoba vylúčená z jednej z osobitných úprav pre sústavné porušovanie pravidiel súvisiacich s danou úpravou, zostáva táto zdaniteľná osoba vylúčená z využívania oboch úprav v každom členskom štáte osem kalendárnych štvrtí rokov nasledujúcich po kalendárnom štvrtíroku, v ktorom bola zdaniteľná osoba vylúčená. (článok 58b ods. 1 nariadenia Rady 967/2012)

V praxi to bude znamenať, že ak bola napríklad zdaniteľná osoba vylúčená z uplatňovania osobitnej úpravy pre sústavné porušovanie pravidiel od apríla 2019, tak takáto osoba bude môcť znova začať uplatňovať osobitnú úpravu až od 1. júla 2021. Toto platí vo všetkých členských štátoch EÚ.

Daňový úrad členského štátu identifikácie o zrušení povolenia v zmysle § 68b ods. 9 zákona o DPH vydá rozhodnutie. Daňový úrad doručí rozhodnutie elektronickými prostriedkami na e-mailovú adresu zdaniteľnej osoby, ktorú táto uviedla pri registrácii do osobitnej úpravy. Proti tomuto rozhodnutiu môže zdaniteľná osoba podať odvolanie. V odvolacom konaní sa bude postupovať primerane podľa ustanovení § 72 až 74 daňového poriadku.

Zdaniteľná osoba, ktorá bola vylúčená z uplatňovania osobitnej úpravy, si priamo u správcu dane dotknutého členského štátu spotreby, splní všetky povinnosti súvisiace s DPH týkajúce sa poskytovania telekomunikačných služieb, služieb rozhlasového a televízneho vysielania alebo elektronických služieb, ktoré vznikli po dni nadobudnutia účinnosti vylúčenia.

7. oddiel Záznamové a oznamovacie povinnosti zdaniteľnej osoby

Zdaniteľná osoba registrovaná pre uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS je podľa § 68b ods. 17 zákona o DPH povinná viesť záznamy o dodaných službách, pri ktorých uplatnila osobitnú úpravu. Tieto záznamy musia byť dostatočne podrobné, aby správca dane v členskom štáte spotreby mohol preveriť správnosť výšky dane uvedenej v daňovom priznaní k DPH MOSS. Zdaniteľná osoba je povinná záznamy o dodaných digitálnych službách v členských štátoch spotreby uchovávať po dobu desiatich rokov od konca roka, v ktorom tieto služby dodala. Záznamy o dodaných digitálnych službách je zdaniteľná osoba povinná na požiadanie sprístupniť elektronickými prostriedkami daňovému úradu a správcovi dane v členskom štáte spotreby.

Podľa článku 63c nariadenia Rady 967/2012 sa záznamy považujú za dostatočne podrobné, ak obsahujú tieto informácie:

- a) členský štát spotreby, ktorému sa služba poskytnula,
- b) druh poskytnutej služby,
- c) dátum poskytnutia služby,
- d) základ dane s uvedením použitej meny,
- e) akékoľvek následné zvýšenie alebo zníženie základu dane,
- f) uplatnenú sadzbu DPH,
- g) sumu splatnej DPH s uvedením použitej meny,
- h) dátum a sumu prijatých platieb,
- i) akékoľvek platby na účet prijaté pred poskytnutím služby,
- j) ak sa vystaví faktúra, na nej uvedené informácie,
- k) meno odberateľa, ak je zdaniteľnej osobe známe,
- l) informácie na určenie miesta, kde je odberateľ usadený alebo kde má trvalé bydlisko, alebo kde sa obvykle zdržiava.

Tieto informácie zaznamenáva zdaniteľná osoba tak, aby sa mohli bezodkladne elektronicky sprístupniť a boli dostupné za každú jednu poskytnutú službu.

Zdaniteľná osoba má v zmysle § 68b ods. 8 zákona o DPH povinnosť oznámiť daňovému úradu skončenie činnosti alebo zmenu činnosti v takom rozsahu, že ďalej nebude spĺňať podmienky na uplatňovanie osobitnej úpravy MOSS. Zdaniteľná osoba tak musí urobiť najneskôr do desiateho dňa nasledujúceho mesiaca odo dňa nastania konkrétnej skutočnosti. Uvedené vyplýva z článku 57h ods. 1 nariadenia Rady 967/2012.

Okrem vyššie uvedených povinností je zdaniteľná osoba povinná najneskôr do desiateho dňa nasledujúceho mesiaca informovať členský štát identifikácie o akýchkoľvek zmenách informácií, ktoré predtým poskytla členskému štátu identifikácie. Táto povinnosť sa vzťahuje najmä na poskytnuté registračné údaje.

Všetky oznámenia, resp. iné písomnosti týkajúce sa uplatňovania osobitnej úpravy MOSS doručuje zdaniteľná osoba daňovému úradu elektronickým spôsobom prostredníctvom webovej stránky FS SR, osobnej internetovej zóny.

V zmysle článku 57h ods. 2 nariadenia Rady 967/2012, ak sa členský štát identifikácie zmení z dôvodu zmeny sídla alebo prevádzkarne, zdaniteľná osoba oznámi obom príslušným členským štátom túto zmenu, a to najneskôr do desiateho dňa nasledujúceho mesiaca po mesiaci, v ktorom došlo k zmene usadenia. V prípade, že zdaniteľná osoba využíva osobitnú úpravu po prvýkrát, novému členskému štátu identifikácie oznámi požadované registračné údaje.

Vypracoval:
Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica
Odbor daňovej metodiky
Júl 2019

