

Analýza zavedenia režimu úhrady DPH po prijatí platby

1. Úvod

Jeden zo základných problémov podnikania malých a stredných podnikov predstavuje zlá platobná disciplína alebo platobná neschopnosť ich odberateľov. Títo podnikatelia nielenže načas nedostávajú platby za nimi dodávané tovary a služby, respektíve ich nedostávajú vôbec, no navyše v prípade, že majú postavenie platiteľa dane z pridanej hodnoty (ďalej len „platiteľ“), sú povinní z takýchto dodaní priznať a uhradiť splatnú daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) štátu, bez ohľadu na skutočnosť, či ju od svojich odberateľov získali.

Práve financovanie splatnej dane z vlastných finančných prostriedkov predtým, ako dostanú platbu od svojho odberateľa predstavuje prekážku ich podnikania. Nedostatok disponibilných zdrojov bráni ďalším investíciám, vytváraniu nových pracovných miest a mnohokrát je aj hlavnou príčinou ukončenia ich podnikania.

S cieľom redukovať medzipodnikovú zadlženosť ako bariéru podnikania, členské štáty môžu na základe európskej legislatívy upravujúcej DPH zaviesť režim uplatňovania DPH na základe platieb (z anglického „cash accounting scheme“). Rovnako aj podnikateľské asociácie a zväzy pôsobiace na území Slovenskej republiky pravidelne pri diskusiách s Ministerstvom financií Slovenskej republiky podporujú zavedenie tohto režimu, ako jednu z možností riešenia medzipodnikových dlhov.

Vláda Slovenskej republiky zaviazala Ministerstvo financií Slovenskej republiky uznesením č. 172 zo dňa 16. apríla 2014 k Správe o stave podnikateľského prostredia v Slovenskej republike s návrhmi na jeho zlepšovanie k vypracovaniu analýzy zavedenia režimu úhrady DPH po prijatí platby.

2. Právny základ v legislatíve EÚ

DPH je harmonizovaná daň, ktorej právnym základom je smernica Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v platnom znení (ďalej len „smernica Rady“). Smernica Rady stanovuje pre všetky členské štáty povinné základné pravidlá spoločného systému DPH. Nielen predmet dane, zdaniteľné osoby, základ dane, sadzbu dane, ale aj vznik daňovej povinnosti a právo na odpočítanie dane musia mať všetky členské štáty upravené jednotne a rovnako.

Základné pravidlá pre vznik daňovej povinnosti a uplatnenie práva na odpočítanie dane upravuje smernica Rady v článkoch **63 až 65** a **167**. Podľa článku 63 smernice Rady zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby. To znamená, že dodávateľovi v postavení platiteľa vzniká daňová povinnosť dňom dodania tovaru alebo poskytnutia služby, pričom daň je splatná v lehote stanovenej jednotlivými členskými štátmi, bez ohľadu na to, či odberateľ za tovar alebo službu zaplatil. Podľa článku 167 smernice Rady právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná. Odberateľovi v postavení platiteľa teda vzniká právo na odpočítanie dane v rovnakom momente, ako vzniká daňová povinnosť u dodávateľa, a toto právo si odberateľ uplatňuje bez ohľadu na to, či dodávateľovi za tovar alebo službu zaplatil.

Základné pravidlá spoločného systému DPH tak môžu spôsobovať platiteľom v obchodnej praxi problémy, spočívajúce v povinnosti odvieť štátu vyfakturovanú daň z dodaných tovarov a služieb, ktorá im však zo strany ich odberateľov ešte nebola zaplatená. Segmentom, ktorého sa tieto problémy dotýkajú v najväčšej miere, sú práve malé a stredné podniky. Smernica Rady však v rámci diskrečnej právomoci členských štátov umožňuje odchýlenie sa od základných pravidiel prostredníctvom režimu uplatňovania DPH na základe

platieb. Ide o články **66 písm. b) a 167a** smernice Rady, ktoré môžu byť transponované do vnútroštátnych právnych predpisov upravujúcich DPH.

Článok 66 písm. b) smernice Rady umožňuje členským štátom v rámci niektorých kategórií zdaniteľných osôb alebo pri niektorých druhoch transakcií odchýliť sa od základných ustanovení upravujúcich vznik daňovej povinnosti (články 63 až 65) a stanoviť odlišný moment vzniku daňovej povinnosti, a to najneskôr v deň prijatia platby. Na základe tohto ustanovenia môžu členské štáty ustanoviť, že daňová povinnosť nevzniká dňom dodania tovaru alebo dňom poskytnutia služby tak, ako to stanovujú základné pravidlá, ale v momente, kedy dodávateľ prijme za dodaný tovar alebo za poskytnutú službu platbu.

Článok 167a smernice Rady ustanovuje právomoc členských štátov stanoviť v rámci voliteľnej úpravy, že zdaniteľným osobám, ktorým vzniká daňová povinnosť výlučne podľa článku 66 písm. b) smernice Rady, sa právo na odpočítanie dane odkladá do momentu, kedy bude ich dodávateľom zaplatená DPH z nakúpených tovarov a služieb. Smernica Rady tiež ustanovuje, pre ktorú kategóriu platiteľov je možné dobrovoľnú úpravu zaviesť. Táto kategória je vymedzená ročným obrátom platiteľov, nepresahujúcim 500 000 eur, respektíve v prípade záujmu členského štátu a za podmienky absolvovania konzultačného procesu s Výborom pre DPH až do výšky 2 000 000 eur.

V súvislosti so zavedením **článku 167a** do smernice Rady, ktorý bol doplnený až smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty pokiaľ ide o pravidlá fakturácie (ďalej len „fakturačná smernica“), a ktorý je účinný od 1. januára 2013, je potrebné sa zmieniť o podpore režimu uplatňovania DPH na základe platieb aj samotnými orgánmi EÚ. O tejto skutočnosti svedčí Vyhlásenie Rady, tvoriace súčasť zápisnice Rady zo zasadnutia, na ktorom bola prijatá fakturačná smernica. V predmetnom vyhlásení Rady je uvedené, že v prípade zavedenia režimu uplatňovania DPH na základe platieb pri využití článku 167a, Rada a Komisia vyhlasujú, že sa členské štáty môžu **odchýliť od základného pravidla uvedeného v článku 167** smernice Rady v prípadoch, kedy dodávateľ tovarov alebo služieb je zdaňovaný na základe príjmov. V zásade to znamená, že v dôsledku tejto výnimky právo na odpočítanie dane u odberateľa uplatňujúceho štandardný režim nie je naviazané na vznik daňovej povinnosti u dodávateľa uplatňujúceho režim DPH na základe platieb (t. j. prijatím platby), a môže byť priznané v deň kúpy tovaru alebo prijatia služby. Na základe tejto výnimky sa tak môže neutralizovať prípadný negatívny efekt, sprevádzajúci zavedenie režimu uplatňovania DPH na základe platieb, ktorý spočíva v odmietaní platiteľov postupujúcich podľa štandardného režimu DPH, nakupovať tovary a služby od platiteľov, ktorí si zvolili režim na základe článkov 66 písm. b) a 167a smernice Rady. Prijatím tejto výnimky sa však členské štáty vystavujú riziku veľmi negatívneho dopadu na štátny rozpočet a nárastu nových typov daňových podvodov.

Z konštrukcie citovaných ustanovení vyplýva, že členské štáty môžu vo svojich vnútroštátnych právnych predpisoch stanoviť odlišne moment vzniku daňovej povinnosti podľa článku 66 písm. b) smernice Rady, ktorý sa bude pre účely analýzy ďalej uvádzať ako „**režim odloženej platby DPH**“, alebo pre tento účel môžu využiť osobitný režim, ako kombináciu článkov 66 písm. b) a článku 167a smernice Rady, v analýze ďalej označovaný ako „**osobitný režim uplatňovania DPH na základe platieb**“. Pri osobitnom režime uplatňovania DPH na základe platieb môže byť členskými štátmi zároveň uplatnená vyššie uvedená výnimka z článku 167 smernice Rady pre tých platiteľov, ktorí uplatňujú štandardný režim a nakupujú tovary alebo služby od platiteľov uplatňujúcich osobitný režim (ďalej len „**výnimka**“). Pre spoločné označenie všetkých režimov je v analýze ďalej používaný pojem „**režim uplatňovania DPH na základe platieb**“.

3. Analýza režimov uplatňovania DPH na základe platieb upravených smernicou Rady

3.1. Režim odloženej platby DPH

Stanovením vzniku daňovej povinnosti na deň prijatia platby výlučne podľa článku 66 písm. b) smernice Rady je členským štátom umožnené odchýliť sa od základných pravidiel spoločného systému DPH pri niektorých kategóriách platiteľov, respektíve niektorých transakciách. Nakoľko smernica Rady nestanovuje žiadne ďalšie podmienky, nie je vylúčené, aby sa za takúto kategóriu platiteľov považovali napríklad platitelia vymedzení výškou ich ročného obratu. Tento režim spôsobuje nielen oddialenie vzniku daňovej povinnosti u dotknutej skupiny platiteľov, a to až do momentu získania protihodnoty za nimi dodaný tovar alebo službu, ale spôsobuje aj oddialenie vzniku práva na odpočítanie dane u ich odberateľov, a to až do momentu, keď za tento tovar alebo službu zaplatia. V praxi však môže spôsobovať problémy práve platiteľom využívajúcim tento režim, nakoľko by mohli mať problém s odberateľmi, ktorí stratia, respektíve môžu stratiť záujem obchodovať s takýmto dodávateľom z dôvodu naviazania ich práva na odpočítanie dane na moment zaplatenia.

Príklad 1. Režim odloženej platby DPH

P1- štandardný režim

P2- režim odloženej platby DPH

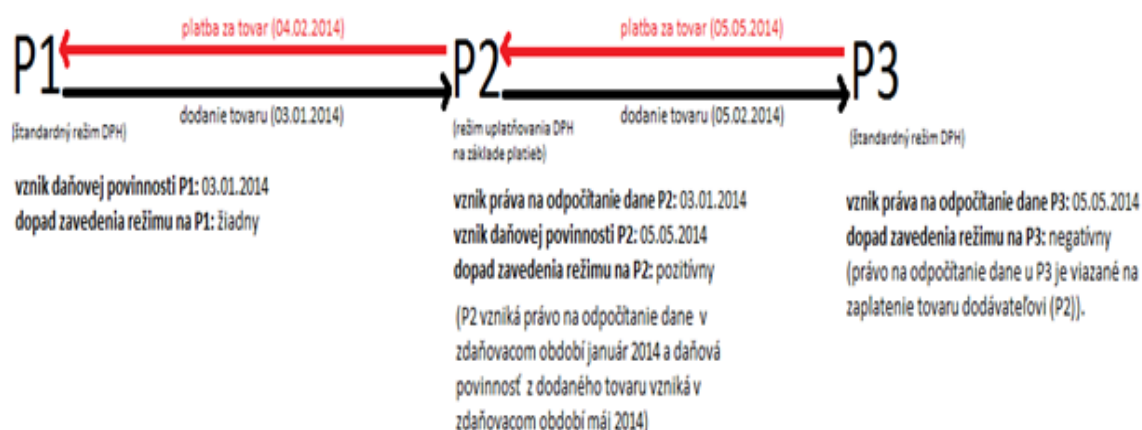
P3- štandardný režim

Platiteľ P1 dodal dňa 3. januára 2014 tovar platiteľovi P2. P2 za uvedený tovar zaplatil svojmu dodávateľovi 4. februára 2014. P2 tento tovar dodal 5. februára 2014 ďalej platiteľovi P3, ktorý zaplatil P2 za tovar až 5. mája 2014.

P1 vzniká daňová povinnosť 3. januára 2014, t. j. dodaním tovaru P2, nakoľko neuplatňuje režim DPH na základe platieb. Podmienky na vznik práva na odpočítanie dane u P2 sú splnené 3. januára 2014 a P2 si môže uplatniť právo na odpočítanie dane v januári, bez ohľadu na skutočnosť, že svojmu dodávateľovi zaplatil až 4. februára 2014.

Aj keď P2 dodal tovar pre P3 5. februára 2014, v dôsledku toho, že P2 uplatňuje režim DPH na základe platieb, vzniká mu daňová povinnosť až momentom prijatia platby za tento tovar od P3, t. j. 5. mája 2014. V tento istý deň vzniká právo na odpočítanie dane pre P3, pretože právo odberateľa na odpočítanie dane vzniká v momente vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa. Práve v dôsledku skutočnosti, že P3 vzniká právo na odpočítanie dane v tom istom zdaňovacom období, v akom vzniká daňová povinnosť P2, nedochádza za predpokladu, že P3 má právo na úplné odpočítanie dane, k výpadkom príjmov štátneho rozpočtu v porovnaní s postupmi platiteľov podľa štandardného režimu.

Obr. 1 - grafické zobrazenie príkladu 1



Dopad na štátny rozpočet pri zvolení predmetného režimu: neutrálny

Príklad 2. Režim odloženej platby DPH

P1- štandardný režim

P2- režim odloženej platby DPH

Z- nemá postavenie platiteľa

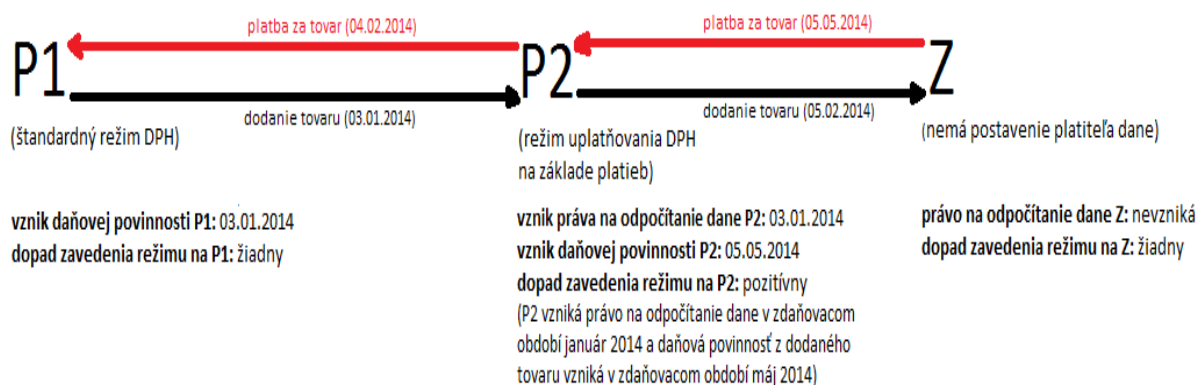
Platiteľ P1 dodal dňa 3. januára 2014 tovar platiteľovi P2. P2 za uvedený tovar zaplatil svojmu dodávateľovi 4. februára 2014. P2 tento tovar dodal 5. februára 2014 ďalej zákazníkovi, ktorý nemá postavenie platiteľa (ďalej len „zákazník“). Zákazník za tovar zaplatil P2 dňa 5. mája 2014.

P1 vzniká daňová povinnosť 3. januára 2014, t. j. dodaním tovaru P2, nakoľko neuplatňuje osobitný režim. Podmienky na vznik práva na odpočítanie dane u P2 sú splnené 3. januára 2014 a P2 si môže uplatniť právo na odpočítanie dane v januári, bez ohľadu na skutočnosť, že svojmu dodávateľovi zaplatil až 4. februára 2014.

Aj keď P2 dodal tovar pre zákazníka 5. februára 2014, v dôsledku toho, že P2 uplatňuje režim DPH na základe platieb, vzniká mu daňová povinnosť až momentom prijatia platby za tento tovar od zákazníka, t. j. 5. mája 2014. Keďže zákazník nemá právo na odpočítanie dane (nie je platiteľom), DPH v odvedenej výške zostáva v štátnom rozpočte.

V tomto konkrétnom prípade teda dochádza k posunu príjmov štátneho rozpočtu (približne 3 mesiace). nakoľko P2 je povinný daň z dodania tovaru pre zákazníka priznať v daňovom priznaní za máj 2014. Podľa štandardného režimu by bol však P2 povinný DPH z tejto transakcie priznať v daňovom priznaní za február 2014.

Obr. 2 - grafické zobrazenie príkladu 2



Dopad na štátny rozpočet: negatívny

Zavedenie režimu odloženej platby DPH by tak mohlo priniesť hotovostnú výhodu pre tých platiteľov, ktorí by tento režim využívali, nakoľko ich právo na odpočítanie dane z tovarov alebo služieb, ktoré by nakúpili od dodávateľov neuplatňujúcich predmetný režim, ostáva pri splnení štandardných hmotnoprávných podmienok zachované v momente ich kúpy. Na druhej strane daňová povinnosť z nimi dodaných tovarov a služieb by vznikla až v momente získania platby od svojich odberateľov. Z uvedeného dôvodu sa tento režim nejaví ako vhodný z pohľadu štátneho rozpočtu, čo vyplýva najmä z príkladu 2.

Všeobecne z článku 66 smernice Rady vyplýva, že ustanovuje odlišne vznik daňovej povinnosti pri tuzemských transakciách, čo znamená, že aj režim odloženej platby DPH je možné uplatniť len na tuzemské dodania tovarov a služieb. Nemôže sa teda uplatňovať na:

- dodania tovarov do iných členských štátov s oslobodením od dane,
- nadobudnutia tovaru z iných členských štátov,
- dovoz tovaru z tretích štátov,
- prijatie služby od zdaniteľnej osoby z iného členského štátu alebo tretieho štátu, pri ktorých je príjemca osobou povinnou platiť daň.

Členské štáty majú rovnako právo vylúčiť z tohto režimu určité druhy transakcií (napríklad tuzemské transakcie, kde dochádza k prenosu povinnosti platiť daň na odberateľa).

3.2. Osobitný režim uplatňovania DPH na základe platieb

Režim odloženej platby DPH je doplnený o možnosť členských štátov stanoviť v rámci voliteľnej úpravy, že platiteľom, ktorým vzniká daňová povinnosť výlučne pri prijatí platby, sa právo na odpočítanie dane z tovarov a služieb odkladá, až kým sa DPH nezaplatí ich dodávateľom. Prezatím osobitného režimu uplatňovania DPH na základe platieb do vnútroštátneho predpisu má byť tento stanovený pre platiteľov ako voliteľný, teda členské štáty nesmú vo svojich vnútroštátnych úpravách osobitný režim stanoviť ako povinné pravidlo.

Článkom 167a smernice Rady sa na základe kritéria ročného obratu priamo vymedzuje kategória platiteľov, na ktorú sa osobitný režim uplatňovania DPH na základe platieb môže vzťahovať (ktorá si ho môže zvoliť). Nakoľko normotvorca Únie, uvedomujúc si rozdiely medzi jednotlivými členskými štátmi, smeroval toto ustanovenie ako pomoc pre malé a stredné podniky, vymedzil obratovú podmienku maximálnou hornou hranicou, čím dal možnosť členským štátom prispôbiť využívanie režimu v závislosti od ekonomického

prostredia. V podmienkach Slovenskej republiky sa maximálny ročný obrat vymedzený smernicou Rady vo výške 500 000 eur (respektíve 2 000 000 eur po konzultácii s Výborom pre DPH) javí ako príliš vysoký.

Osobitný režim uplatňovania DPH na základe platieb je možné zaviesť výlučne podľa pravidiel stanovených v smernici Rady, uvedených vyššie. Členské štáty sa však môžu rozhodnúť pri jeho zavádzaní uplatniť výnimku na základe Vyhlásenia Rady (viď bod 2.). V dôsledku výnimky nie je právo na odpočítanie dane u odberateľa uplatňujúceho štandardný režim previazané na vznik daňovej povinnosti u dodávateľa uplatňujúceho osobitný režim DPH na základe platieb, a teda vzniká v deň kúpy tovaru alebo prijatia služby.

3.2.1. Osobitný režim uplatňovania DPH na základe platieb bez využitia výnimky

Zavedenie osobitného režimu uplatňovania DPH na základe platieb môže okrem oddialenia vzniku daňovej povinnosti u dodávateľov, prispieť aj k výraznému zlepšeniu platobnej disciplíny medzi všetkými platiteľmi, predovšetkým z pohľadu urýchlenia platieb za tovary a služby. Samotní platitelia sú totiž zavedením tohto režimu motivovaní uhrádzať svoje záväzky v čo najkratšom čase, nakoľko právo na odpočítanie dane je viazané na úhradu za dodané tovary a služby. Navyše, zavedenie tohto osobitného režimu by malo mať na štátny rozpočet neutrálny, respektíve pozitívny dopad.

Príklad 3. Osobitný režim uplatňovania DPH na základe platieb (bez využitia výnimky)

P1- štandardný režim

P2-osobitný režim uplatňovania DPH na základe platieb

P3- štandardný režim

Platiteľ P1 dodal dňa 3. januára 2014 tovar platiteľovi P2. P2 za uvedený tovar zaplatil svojmu dodávateľovi 4. februára 2014. P2 tento tovar dodal 5. februára 2014 platiteľovi P3, ktorý zaplatil P2 za tovar až 5. mája 2014.

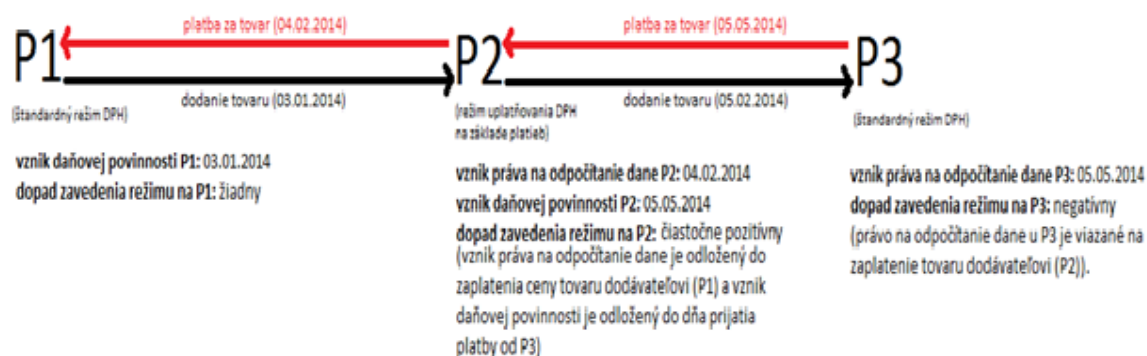
P1 vzniká daňová povinnosť 3. januára 2014, t. j. dodaním tovaru P2, nakoľko neuplatňuje osobitný režim. Podmienky na vznik práva na odpočítanie dane u P2 sú v dôsledku článku 167a smernice Rady odložené až do okamihu, kedy P2 zaplatí P1, t. j. 4. februára 2014.

Aj keď P2 dodal tovar pre P3 5. februára 2014, v dôsledku toho, že P2 uplatnil využívanie osobitného režimu, mu daňová povinnosť vzniká až momentom prijatia platby za tento tovar od P3, t. j. 5. mája 2014, a až v tento deň vzniká právo na odpočítanie dane pre P3, pretože podľa článku 167 smernice Rady vzniká právo na odpočítanie dane odberateľa v momente vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa.

Nakoľko P2 mal odložené právo na odpočítanie vstupnej dane z kúpeného tovaru do 4. februára 2014 (momentu zaplatenia svojmu dodávateľovi), je možné konštatovať, že osobitný režim uplatňovania DPH na základe platieb neprináša platiteľom postupujúcim podľa tohto režimu až takú hotovostnú výhodu ako v prípade režimu podľa článku 66 písm. b) smernice Rady.

Zavedenie tohto režimu by však mohlo mať pozitívny dopad na štátny rozpočet, ktorý by dočasne profitoval z čiastkovej platby daňovej povinnosti P1, keďže právo na odpočítanie dane u P2 je odložené až do momentu, kým P1 nezaplatí.

Obrázok 3- grafické znázornenie príkladu 3



Dopad na štátny rozpočet: pozitívny

3.2.2. Osobitný režim uplatňovania DPH na základe platieb s využitím výnimky

Konštatovanie o vplyvoch zavedenia predmetného režimu podľa oboch článkov smernice Rady (viď bod 3.2.1.) sa však nevzťahuje na prípad súčasného zavedenia **výnimky**.

Príklad 4. Osobitný režim uplatňovania DPH na základe platieb (s využitím výnimky)

P1- štandardný režim

P2- osobitný režim uplatňovania DPH na základe platieb

P3- štandardný režim

Platiteľ P1 dodal dňa 3. januára 2014 tovar platiteľovi P2. P2 za uvedený tovar zaplatil svojmu dodávateľovi 4. februára 2014. P2 tento tovar dodal 5. februára 2014 platiteľovi P3, ktorý zaplatil P2 za tovar až 5. mája 2014.

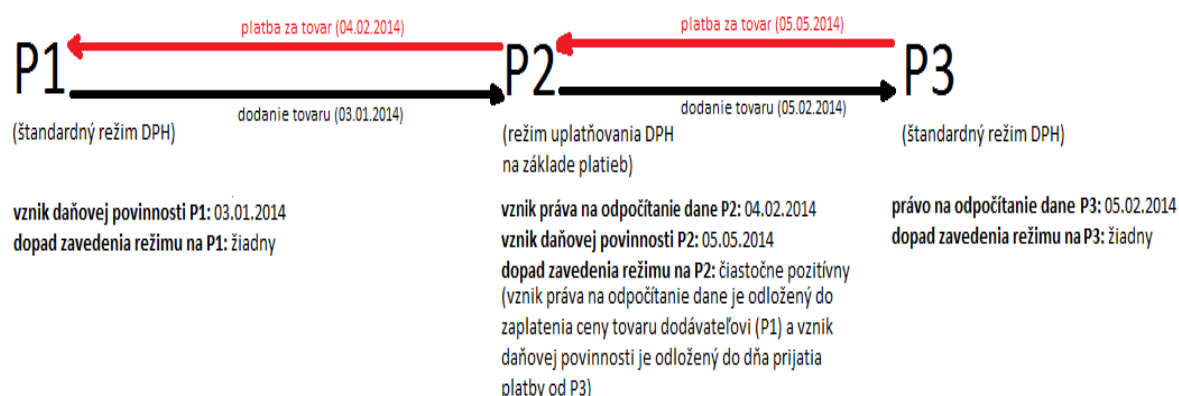
P1 vzniká daňová povinnosť 3. januára 2014, t. j. dodaním tovaru P2, nakoľko neuplatňuje osobitný režim. Podmienky na vznik práva na odpočítanie dane u P2 sú v dôsledku článku 167a smernice Rady odložené až do okamihu, kedy P2 zaplatí P1, t. j. 4. februára 2014.

Aj keď P2 dodal tovar pre P3 5. februára 2014, v dôsledku toho, že P2 uplatnil využívanie osobitného režimu, mu daňová povinnosť vzniká až momentom prijatia platby za tento tovar od P3, t. j. 5. mája 2014. P3 si však môže uplatniť právo na odpočítanie dane v momente dodania tovaru od P2, t. j. 05. februára 2014.

Nakoľko P2 mal odložené právo na odpočítanie vstupnej dane z kúpeného tovaru do 4. februára 2014 (momentu zaplatenia svojmu dodávateľovi), je možné konštatovať, že osobitný režim uplatňovania DPH na základe platieb neprináša platiteľovi postupujúcemu podľa tohto režimu až takú hotovostnú výhodu ako v prípade režimu podľa článku 66 písm. b) smernice Rady.

Navyše, zavedenie predmetného režimu pri využití výnimky z článku 167 smernice Rady by malo značne negatívny dopad na štátny rozpočet, spôsobený umožnením odpočítania dane P3 v deň, kedy mu bol dodaný tovar od P2, a odložením vzniku daňovej povinnosti P2 na deň, keď prijal platbu od P3.

Obrázok 4- grafické znázornenie príkladu 4



3.2.3. Porovnanie osobitného režimu uplatňovania DPH na základe platieb so štandardným režimom DPH

Zavedenie osobitného režimu uplatňovania DPH na základe platieb pre mnohých platiteľov nemusí priniesť veľmi výrazné zlepšenie ich finančnej situácie oproti štandardnému režimu. Podľa štandardného režimu majú platitelia pri splnení všetkých podmienok právo na odpočítanie dane z tovarov a služieb v zásade v tom zdaňovacom období, v ktorom im je tovar dodaný, a to bez ohľadu na skutočnosť, či za tieto tovary alebo služby zaplatili. Na druhej strane, daň z tovarov a služieb, ktoré dodali, sú povinní odviesť v tom zdaňovacom období, v ktorom k predmetnému dodaniu došlo, a to bez ohľadu na to, či im bolo za tovary a služby zaplatené. Z uvedeného vyplýva, že v krajnom prípade, napríklad keď platitelia neziskajú do dňa splatnosti dane úhradu za nimi dodané tovary a služby, znášajú bremeno platby DPH zo svojich finančných prostriedkov len z marže, ktorú k cene tovaru alebo služby uplatnili. Pri osobitnom režime sa týmto platiteľom podľa článku 66 písm. b) smernice Rady síce odkladá daňová povinnosť z dodaných tovarov a služieb až do momentu prijatia platby, no na druhej strane, podľa článku 167a smernice Rady, sa im odkladá aj právo na odpočítanie dane z nimi nakúpených tovarov a služieb, a to až do momentu, kým DPH z tovarov a služieb bude ich dodávateľovi zaplatená.

Príklad 5. Porovnanie uplatňovania štandardného režimu a osobitného režimu uplatňovania DPH na základe platieb

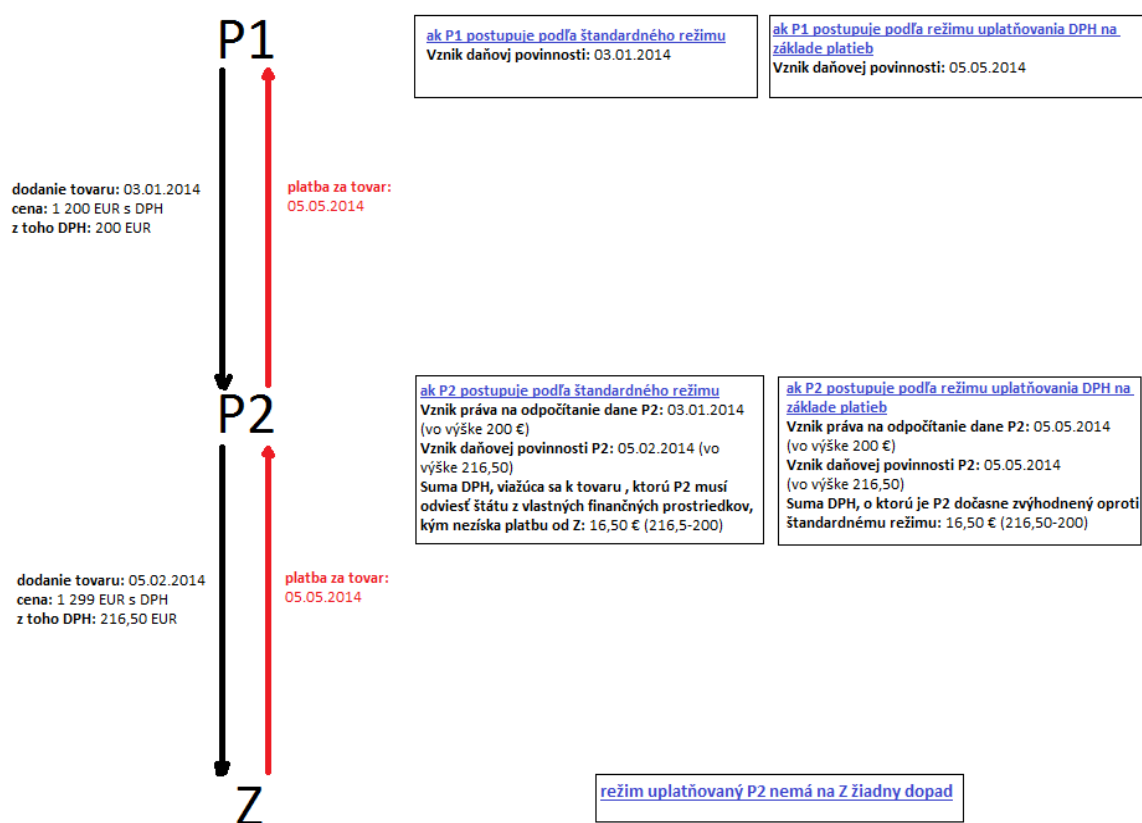
Platiteľ P1 dodal dňa 3. januára 2014 tovar platiteľovi P2 v cene 1 200 eur, z toho DPH 200 eur. P2 za uvedený tovar zaplatil svojmu dodávateľovi až 5. mája 2014. Dňa 05. februára 2014 P2 tento tovar dodal zákazníkovi, ktorý nemá postavenie platiteľa (ďalej len „zákazník“), za cenu 1 299 eur z DPH, z toho DPH 216,50 eur. Zákazník túto sumu uhradil 5. mája 2014.

Podľa štandardného režimu vzniká P1 daňová povinnosť vo výške 200 eur dňom dodania tovaru, t. j. 3. januára 2014 a túto sumu je P1 povinný priznať v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie január 2014. P2 vzniká právo na odpočítanie dane vo výška 200 eur dňa 3. januára 2014 a túto sumu si môže odpočítať v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie január 2014. P2 vzniká daňová povinnosť z dodania tovaru zákazníkovi vo výška 216,50 eur dňa 5. februára 2014. Túto daň je povinný priznať v daňovom priznaní podanom za zdaňovacie obdobie február 2014 a zaplatiť v stanovenej lehote, a to bez ohľadu na skutočnosť, či mu zákazník do lehoty na podanie daňového priznania za príslušné zdaňovacie

obdobie zaplatil. Zákazníkovi právo na odpočítanie dane nevzniká, nakoľko nemá postavenie platiteľa. Z uvedeného vyplýva, že aj keď P2 nezíska v lehote, v ktorej je povinný priznať a zaplatiť daň z predaja tovaru protihodnotu od svojho zákazníka, dočasne je zaťažený DPH zo svojich finančných prostriedkov len vo výške 16,50 eur (216,50 eur - 200 eur = 16,50 eur).

V prípade, že by P1 a P2 využívali osobitný režim uplatňovania DPH na základe platieb, situácia by bola nasledovná: P1 vzniká daňová povinnosť prijatím platby od P2, t. j. 5. mája 2014. P2 by si mohol uplatniť právo na odpočítanie dane z nakúpeného tovaru v tom zdaňovacom období, kedy zaplatil svojmu dodávateľovi (máj 2014), a na druhej strane by mu vznikla daňová povinnosť z dodania tovaru jeho zákazníkovi až v tom zdaňovacom období, v ktorom prijal platbu od zákazníka (máj 2014). Keďže zákazník nie je platiteľom, skutočnosť že P2 si zvolil uplatňovanie osobitného režimu nemá na neho žiadny vplyv. Oproti štandardnému režimu je P2 v osobitnom režime dočasne zvýhodnený o sumu DPH vo výške 16,50 eur.

Obrázok 5: Grafické znázornenie príkladu 5



Zavedenie osobitného režimu uplatňovania DPH na základe platieb by však mohlo znamenať výrazné zlepšenie situácie pre tých platiteľov, ktorí majú minimálne vstupy, to znamená, že uplatňujú nízke odpočítanie dane z nakúpených tovarov a služieb, ktoré používajú pre účely svojich zdaniteľných plnení. Do tejto oblasti spadajú predovšetkým poskytovatelia služieb (napríklad softvérové spoločnosti, advokáti, daňoví poradcovia, notári, exekútori a pod.).

4. Režimy uplatňovania DPH na základe platieb vo vybraných členských štátoch Európskej únie

Osobitný režim uplatňovania DPH na základe platieb môžu členské štáty uplatňovať len od 1. januára 2013, kedy článok 167a nadobudol účinnosť. Predtým mohli členské štáty využiť iba režim odloženej platby DPH (viď bod 3.1). Niekoľkým z nich bola umožnená výnimka zo základnej úpravy odpočítania dane, ktorá bola v podstate totožná so znením článku 167a smernice Rady. Predmetné výnimky vo forme rozhodnutí Rady sa však vzťahovali iba na tie členské štáty, ktoré o ňu požiadali v súlade s postupom upraveným v smernici Rady, ako napríklad Veľká Británia, Slovinsko, Estónsko a Švédsko.

Ministerstvo financií Slovenskej republiky získalo informácie o využívaní jednotlivých režimov uplatňovania DPH na základe platieb v 11 členských štátoch (Rakúsko, Belgicko, Írsko, Taliansko, Malta, Poľsko, Portugalsko, Rumunsko, Slovinsko, Švédsko a Holandsko). Okrem toho, zo sekundárneho práva EÚ, osobnej komunikácie a z internetových zdrojov boli získané informácie o využívaní tohto režimu vo Veľkej Británii, Maďarsku a Estónsku. Veľmi cenným bolo rokovanie so zástupcami Ministerstva financií Rakúskej republiky (ďalej len „BMF“). Režim odloženej platby DPH uplatňujú iba tri členské štáty (Belgicko, Írsko, Holandsko) a osobitný režim uplatňovania DPH na základe platieb ostatné z uvedenej skupiny.

V zásade je možné konštatovať, že tendencia členských štátov viazať vznik práva na odpočítanie vstupnej dane u platiteľov, ktorí si zvolili režim odloženej platby DPH na moment zaplatenia svojím dodávateľom, je zrejmá ešte pred rokom 2013. Zároveň, od roku 2013 došlo vo väčšine členských štátov k úprave, respektíve k zavádzaniu už len osobitného režimu uplatňovania DPH na základe platieb.

Využívanie pravidiel uplatňovania DPH na základe platieb je podmienené zväčša výškou ročného obratu platiteľov (pri osobitnom režime uplatňovania DPH na základe platieb povinne), pričom stanovený prah sa vo vyššie uvedených členských štátoch pohybuje na úrovni od 200 000 eur v Estónsku po 2 000 000 eur v Taliansku, Írsku alebo Španielsku. Niektoré členské štáty navyše podmienili využívanie predmetného režimu daňovou spoľahlivosťou platiteľov, respektíve ho zaviedli iba pre určité kategórie platiteľov, vymedzené druhom vykonávanej činnosti (napr. Malta). Za zaujímavé je možno považovať skutočnosť, že v niekoľkých členských štátoch (Poľsko, Portugalsko a Slovinsko) je z pomerne početnej potenciálnej skupiny využívaný iba malou skupinou platiteľov.

Na základe pracovného stretnutia so zástupcami BMF boli získané detailné informácie o využívaní tohto režimu. V Rakúsku je voliteľný osobitný režim uplatňovania DPH na základe platieb úzko prepojený na platiteľov, ktorí postupujú podľa princípov jednoduchého účtovníctva alebo daňovej evidencie (výlučne fyzické osoby) a nedosiahli ročný obrat prevyšujúci 700 000 eur. Tým sa vytvára usporiadaný systém, v ktorom títo platitelia platia štátu DPH z dodaných tovarov a služieb v zdaňovacom období, v ktorom dosiahli príjem, a môžu si uplatniť odpočítanie dane z nakúpených tovarov a služieb najskôr v tom zdaňovacom období, v ktorom na ne vynaložili výdavok. Pri registrácii fyzickej osoby, ktorá spĺňa vyššie uvedené podmienky, za platiteľa je táto automaticky zaradená do osobitného režimu uplatňovania DPH na základe platieb, ibaže si pri registrácii zvolí, že chce postupovať podľa štandardného režimu. Možnosť vystúpiť z osobitného režimu uplatňovania DPH na základe platieb majú platitelia aj po registrácii, no podľa tohto režimu musia postupovať do konca príslušného kalendárneho roka. Na základe získaných informácií sa pre nevyužívanie, respektíve pre vystúpenie z osobitného režimu uplatňovania DPH na základe platieb rozhodla len malá skupina platiteľov. Rakúsko využilo výnimku z článku 167 (viď bod 2), no zároveň

zástupcovia BMF upozornili na početné daňové podvody, ktoré boli v dôsledku tohto kroku identifikované.

Osobitný režim uplatňovania DPH na základe platieb využíva od roku 2013 aj Maďarsko. Ako voliteľná schéma sa vzťahuje na všetkých platiteľov, ktorí nedosiahli v predchádzajúcom kalendárnom roku obrat 125 000 000 HUF (500 000 eur) a je predpoklad, že tento obrat nedosiahnu ani v prebiehajúcom roku.

Za zaujímavé je možno ešte považovať odmietnutie zavedenia osobitného režimu uplatňovania DPH na základe platieb Českou republikou (ďalej len „ČR“), a to napriek faktu, že zavedenie tohto režimu bolo obsiahnuté v programovom vyhlásení Vlády ČR. Dôvodom pre tento krok v ČR bola kalkulácia vplyvu zavedenia tohto režimu na štátny rozpočet, ktorá bola veľmi negatívna.

5. Kvantifikácia jednotlivých alternatív režimu uplatňovania DPH na základe platieb

Aby mohla byť zvolená najvhodnejšia alternatíva režimu uplatňovania DPH na základe platieb, a to tak z pohľadu platiteľov, ako aj štátneho rozpočtu, bola vypracovaná kvantifikácia dopadov zavedenia všetkých troch možných alternatív¹, a to pri skupine platiteľov s ročným obratom do 75 000 eur a s ročným obratom do 100 000 eur.

Pre kvantifikáciu jednotlivých alternatív je nevyhnutné prijať viacero predpokladov², ktoré určujú výsledný vplyv jednotlivých alternatív na daňové príjmy z DPH. V konečnom dôsledku, zavedenie režimu úhrady DPH po prijatí platby vo forme ktorejkoľvek z alternatív, bude mať hotovostný a akruálny vplyv iba v prvom roku zavedenia. Zároveň však treba brať do úvahy efekt zvýšenia daňových podvodov, ktorý by významne podporovalo zavedenie Alternatívy č. 3. Kým Alternatívy č. 1 a č. 3 budú mať v prvom roku zavedenia negatívny vplyv na hotovostný výnos DPH, Alternatíva č. 2 by mohla znamenať zvýšenie hotovostného výnosu v prvom roku zavedenia. Skutočný vplyv však bude závisieť od naplnenia jednotlivých predpokladov.

Odhadovaný akruálny a hotovostný vplyv v prvom roku zavedenia režimu úhrady DPH po prijatí platby (mil. eur)

		obrat do 75 tis. eur	obrat do 100 tis. eur
Alt. č.1	Akruálny vplyv	-5.5	-6.7
	Hotovostný vplyv	-29.0	-37,4
Alt. č.2	Akruálny vplyv	5.4	11.2
	Hotovostný vplyv	12.1	17.9
Alt. č.3	Akruálny vplyv *	-60.9	-73.5
	Hotovostný vplyv*	-38.9	-51.0

* statický vplyv bez uvažovania s nárastom únikov na DPH

¹ **Jednotlivé alternatívy sú:**

- Alternatíva č. 1 - režim odloženej platby DPH,
- Alternatíva č. 2 – osobitný režim uplatňovania DPH na základe platieb bez využitia výnimky,
- Alternatíva č. 3 – osobitný režim uplatňovania DPH na základe platieb s využitím výnimky

² **Predpoklady kvantifikácie:**

- Priemerná doba splatnosti faktúr je 42 dní a má normálne rozdelenie
- Podiel platiteľov zapojených v režime úhrady DPH po prijatí platby je 60 % z oprávnených
- Podiel dodávok tovarov a služieb, na ktoré sa vzťahuje priemerná doba splatnosti je 80 %
- Podiel dodávok platiteľov uplatňujúcich režim úhrady DPH po prijatí platby subjektom, ktoré nie sú platiteľmi je 10 %
- Podmienku ročného obratu do 75 tis. eur spĺňa približne 125 tis. platiteľov s ročnou vlastnou daňovou povinnosťou 209 mil. eur a nadmerným odpočtom 578 mil. eur
- Podmienku ročného obratu do 100 tis. eur spĺňa približne 136 tis. platiteľov s ročnou vlastnou daňovou povinnosťou 278 mil. eur a nadmerným odpočtom 655 mil. eur
-

6. Riziká spojené so zavádzaním režimov uplatňovania DPH na základe platieb

Pri zavedení režimu uplatňovania DPH na základe platieb vyvstávajú riziká jednak na strane štátu, ako aj na strane platiteľov.

6.1. Legislatívne riziká

Nakoľko pri režime uplatňovania DPH na základe platieb je moment vzniku daňovej povinnosti dotknutých platiteľov a práva na odpočítanie dane v zásade naviazaný na prijatie a poskytnutie úhrady, je potrebné pri zavedení tohto režimu jednoznačne definovať moment prijatia protihodnoty dodávateľom, ako aj moment jej poskytnutia odberateľom. Tento je možné bezproblémovo určiť v prípade hotovostných úhrad. Za problematické je možné pokladať už bezhotovostné operácie, ako prevodný príkaz alebo platby debetnou, či kreditnou kartou. Osobitne sa však bude potrebné vysporiadať aj s inými formami úhrad, ako napríklad zmenky, šeky, postúpenie pohľadávky vrátane faktoringu a forfaitingu, vzájomné započítanie pohľadávok zmluvných strán, inkaso, protiplnenie v nepeňažnej hodnote a pod.

Práve široká škála možností úhrady za dodaný tovar alebo služby môže navyše spôsobovať aplikačné problémy, či už platiteľom alebo správcovi dane.

Čiastočné zjednodušenie v súvislosti s vyššie identifikovaným legislatívnym rizikom by mohlo priniesť zavedenie osobitného režimu uplatňovania DPH na základe platieb s využitím výnimky, kedy nie je právo na odpočítanie dane u odberateľa uplatňujúceho štandardný režim naviazané na vznik daňovej povinnosti u dodávateľa, ktorý si zvolil osobitný režim uplatňovania DPH na základe platieb (viď Bod 3.2). **Vzhľadom na následné dopady na štátny rozpočet a možnosť vzniku nových podvodných schém však zavedenie výnimky nie je žiadúce.**

Ako mimoriadne dôležité sa javí správne stanovenie obratovej podmienky pre využívanie režimu uplatňovania DPH na základe platieb. Podľa údajov za rok 2011 vypracovaných finančnou správou, v Slovenskej republike z celkového počtu registrovaných platiteľov viac ako 65 % nedosahovalo ročný obrat 100 000 eur, pričom ročný obrat 500 000 eur nedosahovalo viac ako 80 % platiteľov. Nesprávne nastavenie obratovej podmienky by tak mohlo mať negatívny efekt na systém DPH v Slovenskej republike. Keby sa totiž obratová podmienka nastavila na príliš vysokej úrovni a režim uplatňovania DPH na základe platieb by si z potenciálnej skupiny zvolilo väčší počet platiteľov, je dôvodné predpokladať, jednak výpadky príjmov štátneho rozpočtu v porovnaní so súčasným systémom³, ako aj značnú mieru vplyvu na tých platiteľov, ktorí postupujú podľa štandardného režimu. Negatívne by sa to mohlo prejavovať tak, že platitelia postupujúci podľa štandardného režimu, nebudú ochotní vstupovať do obchodných vzťahov s platiteľmi uplatňujúcimi režim DPH na základe platieb.

So stanovením obratovej podmienky súvisí aj možnosť stanovenia ďalších podmienok, ktoré by museli dotknutí platitelia splniť pre využívanie režimu uplatňovania DPH na základe platieb. Mnohé z členských štátov, ktoré už tento režim vo svojom vnútroštátnom práve zaviedli, zaviedli doplnujúce podmienky založené na daňovej spoľahlivosti platiteľov. Aj keď sa naviazanie možnosti využívania režimu na takéto podmienky zdá vhodným nástrojom na zlepšovanie dobrovoľnosti plnenia daňových povinností a môže predstavovať prostriedok na zníženie počtu potenciálne vhodných platiteľov, je v tejto súvislosti potrebné poukázať na možné riziká. Predovšetkým ide o povoľovací proces zo strany správcu dane a nevyhnutnosť priebežnej kontroly, či sú nastavené podmienky u dotknutých platiteľov splnené. Priebežná

³ Konštatovanie odôvodneného predpokladu výpadku príjmov zo štátneho rozpočtu sa nemusí nevyhnutne vzťahovať na zavedenie osobitného režimu uplatňovania DPH na základe platieb bez využitia výnimky (viď Príklad 3. a Bod 5.2).

kontrola by sa tak dotýkala dotknutých platiteľov, ako aj správcu dane, čo znamená na jednej strane zvyšovanie administratívnej záťaže podnikateľov a na strane druhej ďalšie navyšovanie agendy zamestnancov daňových úradov.

Pri tvorbe legislatívnej úpravy bude potrebné sústrediť sa taktiež na stanovenie momentu začatia využívania režimu uplatňovania DPH na základe platieb, jeho ukončenia a minimálnej doby, počas ktorej platiteľ, ktorý sa preň rozhodol, bude musieť predmetný režim uplatňovať. Uvedené podmienky bude potrebné nastaviť tak, aby nedošlo k zbytočnému sťažovaniu podmienok, a to tak na strane platiteľov, ako aj finančnej správy.

V neposlednom rade je potrebné zdôrazniť, že pri tvorbe legislatívnej úpravy bude nevyhnutné identifikovať všetky existujúce ustanovenia zákona o DPH, ktoré môžu byť zavedením režimu uplatňovania DPH na základe platieb dotknuté a ktoré bude potrebné v rámci legislatívnej úpravy režimu uplatňovania DPH na základe platieb potrebné špeciálne prispôbiť týmto novým pravidlám.

6.2. Riziká pre štátny rozpočet a finančnú správu

Zavedením režimu uplatňovania DPH na základe platieb sú pri niektorých alternatívach predpokladané dočasné výpadky príjmov štátneho rozpočtu. Výška týchto výpadkov sa bude odlišovať v závislosti od skutočností, ktorý z troch režimov by sa v Slovenskej republike zaviedol, aká výška obrátového prahu by sa stanovila a v konečnom dôsledku koľko, z potenciálnej skupiny platiteľov spĺňajúcich nastavené podmienky, by sa pre uplatňovanie tohto režimu rozhodlo.

Nové pravidlá uplatňovania DPH sa dotknú aj procesov finančnej správy, a to predovšetkým v súvislosti s výkonom daňovej kontroly, ako aj iných činností správy daní. Pri výkone daňovej kontroly sa tak predĺži doba trvania a zvýši finančná náročnosť jej výkonu. Zároveň sa zvýšia náklady finančnej správy z dôvodu nevyhnutnej odbornej prípravy kontrolórov. V neposlednom rade je potrebné zdôrazniť dodatočnú potrebu úpravy softvérov, využívaných finančnou správou na účely správy daní, s čím sú taktiež spojené nemalé finančné náklady.

Zreteľa hodné riziko vyvstáva v súvislosti s osobitným režimom uplatňovania DPH na základe platieb so súčasným zavedením výnimky vo vzťahu ku kontrolnému výkazu. Podstatou kontrolného výkazu je umožniť finančnej správe, prostredníctvom krížovej kontroly vyžadovaných informácií z vystavených a prijatých faktúr, efektívne plánovať daňové kontroly. Podľa základného pravidla spoločného systému DPH vzniká právo na odpočítanie dane vtedy, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť, a teda odberateľovi nemôže vzniknúť právo na odpočítanie dane skôr, ako vznikne daňová povinnosť jeho dodávateľovi. Keďže zavedením výnimky by došlo ku odchýleniu z tohto mechanizmu (viď bod. 2. a bod 3.2.), došlo by k znefunkčneniu jednej z podstatných funkcií kontrolného výkazu, ktorou je preverovanie skutočností, či právu na odpočítanie dane uplatnenému odberateľom z tovarov alebo služieb zodpovedá priznaná vlastná povinnosť ich dodávateľom. V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že kontrolný výkaz, ktorý bol s účinnosťou od 1. januára 2014 do zákona o DPH zavedený ustanovením § 78a, predstavuje vôbec jeden z najefektívnejších nástrojov v boji proti daňovým podvodom. **Aj z uvedeného dôvodu sa preto zavedenie výnimky neodporúča.**

6.3. Riziká pre platiteľov

V súvislosti so zavedením režimu uplatňovania DPH na základe platieb je potrebné poukázať na zvýšenie administratívnej záťaže, ktorú tento režim prinesie v súvislosti s už existujúcimi opatreniami, a to predovšetkým s kontrolným výkazom a vedením evidencie.

Podľa súčasných pravidiel musí kontrolný výkaz obsahovať údaje o daňovej povinnosti a odpočítaní dane za príslušné zdaňovacie obdobie z každej vyhotovenej a prijatej faktúry. Keďže v režime uplatňovania DPH na základe platieb vzniká dodávateľovi daňová povinnosť prijatím platby a v jej rozsahu a odberateľovi vzniká právo na odpočítanie dane v rozsahu zaplatenej DPH, vypočítanej zo sumy uhradenej dodávateľovi, v prípade úhrady jednej faktúry na viackrát (vo viacerých zdaňovacích obdobiach) tak dôjde k zvýšeniu administratívnej záťaže u platiteľov. Budú totiž povinní vykazovať vznik daňovej povinnosti a uplatnenie práva na odpočítanie dane v kontrolných výkazoch za toľko zdaňovacích období, v koľkých prijali čiastkovú platbu, respektíve v koľkých si z takejto čiastkovej platby uplatňujú odpočítanie dane.

V oblasti evidencie je potrebné poukázať na skutočnosť, že každý platiteľ uplatňujúci režim DPH na základe platieb bude v dôsledku jeho zavedenia povinný viesť podrobnú evidenciu o zdaniteľných transakciách podliehajúcich tomuto režimu a zdaniteľných transakciách podliehajúcich štandardnému režimu, ako aj podrobnú evidenciu o prijatých a uskutočnených platbách. Povinnosť viesť podrobnú evidenciu o uskutočnených platbách sa dotkne aj platiteľov, ktorí postupujú podľa štandardného režimu a nakupujú tovary alebo služby od platiteľov uplatňujúcich režim DPH na základe platieb. Uvedené zmeny vyplývajú zo skutočnosti, že nie všetky zdaniteľné transakcie spadajú pod režim uplatňovania DPH na základe platieb, ako aj z faktu, že aj platiteľ, ktorý uplatňuje štandardný režim DPH, bude musieť podriaďovať právo na odpočítanie dane úhrade za tovary alebo služby, ktoré mu dodá platiteľ, uplatňujúci režim DPH na základe platieb.

Režim uplatňovania DPH na základe platieb je médiami prezentovaný verejnosti vo všeobecnosti veľmi pozitívne. Mnohí platitelia, ktorí si tento režim bez dôkladnej analýzy zvolia, však môžu neskôr zistiť, že vzhľadom na nimi realizovaný druh zdaniteľných obchodov, ako aj postavenie ich odberateľov, nepredstavuje výhodnú alternatívu. Nakoľko pri zavedení sa plánuje stanoviť minimálnu dobu, počas ktorej budú musieť platitelia predmetný režim uplatňovať, môžu byť touto voľbou v konečnom dôsledku postihnutí negatívne.

Navyše, z dôvodu zavedenia režimu uplatňovania DPH na základe platieb sa dá s určitosťou predpokladať, že dôjde k zvýšeniu finančných nákladov platiteľov, spojených s nutnou aktualizáciou ekonomických softvérov.

Príklad 6. Režim uplatňovania DPH na základe platieb a podávanie kontrolného výkazu

Platiteľ P1, ktorý uplatňuje režim uplatňovania DPH na základe platieb, dodal dňa 1.1.2014 platiteľovi P2 tovar v celkovej sume 1 800 eur, z toho DPH 300 eur. Dňa 2.1.2014 o tomto dodaní vystavil faktúru. P2 mu túto faktúru uhradil na trikrát, a to dňa 1.2.2014, 1.3.2014 a 1.4.2014, vždy po 600 eur.

P1 vzniká daňová povinnosť v rozsahu prijatej platby dňom jej prijatia, t. j. z dodania predmetného tovaru mu vznikne daňová povinnosť celkovo trikrát, a to v zdaňovacích obdobiach, v ktorých predmetné platby prijal. P1 bude musieť v kontrolnom výkaze podanom za každé zdaňovacie obdobie, v ktorom mu z predmetného dodania tovaru vznikla daňová povinnosť, uviesť údaje z predmetnej faktúry a údaje o vzniknutej daňovej povinnosti.

P2 vzniká právo na odpočítanie dane v rozsahu poskytnutej platby dňom jej poskytnutia, t. j. v uvedenom prípade mu vznikne právo na odpočítanie dane celkovo trikrát, a to v tých zdaňovacích obdobiach, v ktorých uhradil jednotlivé čiastkové platby. P2 tak môže uviesť v príslušnej časti kontrolného výkazu údaje z prijatej faktúry najskôr v kontrolných výkazoch podaných za tie zdaňovacie obdobia, v ktorých mu právo na odpočítanie dane v rozsahu poskytnutej platby vzniklo, pričom v časti výška odpočítanej dane uvedie zakaždým sumu dane, na odpočítanie ktorej má nárok.

7. Zhodnotenie

Po porovnaní výhod a nevýhod režimu uplatňovania DPH na základe platieb je zrejmé, že jeho zavedenie si bude vyžadovať popri legislatívnej úprave mnohých ustanovení zákona o DPH, vrátane zakotvenia početných výnimiek, aj prehodnotenie, prípadne úpravu procesných postupov správcu dane.

Rovnako dôjde k zvýšeniu náročnosti celého systému DPH, a to predovšetkým duálnym fungovaním obidvoch režimov, štandardného aj osobitného, zvýšenou administratívnou záťažou, potrebou aktualizácie účtovných softvérov, vťahnutím tých platiteľov, ktorí si ho nezvolili, do jeho uplatňovania pri obchodovaní s platiteľmi, ktorí ho využívajú a pod.

Okrem toho zavedenie režimu uplatňovania DPH na základe platieb určite ovplyvní aj príjmovú stránku štátneho rozpočtu, pričom rozsah ako aj dopad tohto ovplyvnenia bude závislý od toho, ktorý z troch možných režimov by Slovenská republika zaviedla.

Materiál sa predkladá na medzirezortné pripomienkové konanie, pričom jeho účelom je analyzovať jednotlivé alternatívy režimu uplatňovania DPH vyplývajúce zo smernice Rady, pri súčasnom zvážení skúseností vyplývajúcich z úprav platných v jednotlivých členských štátoch EÚ.

Materiál sa v zmysle uznesenia vlády č. 172 po medzirezortnom pripomienkovom konaní predloží na rokovanie vláde SR, za účelom stanovenia obratovej podmienky a prijatia tej alternatívy, ktorá bude mať najnižší negatívny dopad na štátny rozpočet, neotvorí priestor pre nárast daňových únikov a súčasne prinesie najnižšie administratívne zaťaženie pre platiteľov.

Sumár: Výhody a nevýhody zavedenia režimu uplatňovania DPH na základe platieb

Režim uplatňovania DPH na základe platieb	
výhody	nevýhody
hotovostná výhoda pre platiteľov (čiastočná v prípade osobitného režimu uplatňovania DPH na základe platieb)	neochota platiteľov uplatňujúcich štandardný režim vstupovať do obchodných vzťahov s platiteľmi uplatňujúcimi režim DPH na základe platieb
zlepšenie platobnej disciplíny medzi platiteľmi (čiastočné v prípade režimu odloženej platby DPH)	vznik práva na odpočítanie dane všetkých odberateľov tovarov a služieb od platiteľov uplatňujúcich režim DPH na základe platieb je viazaný na moment úhrady (v prípade osobitného režimu uplatňovania DPH na základe platieb aj samotného platiteľa uplatňujúceho tento režim)
režim môže pozitívne pôsobiť na zlepšovanie dobrovoľného plnenia povinností (platenie daní), a tým pádom sa zamedzí zverejňovanie v zoznamoch platiteľov porušujúcich povinnosti vyplývajúce zo zákona o DPH, ktorí tam boli zverejňovaní predovšetkým z dôvodu druhotnej platobnej neschopnosti	povinnosť vedenia dvojitej evidencie u platiteľov uplatňujúcich režim DPH na základe platieb a možná povinnosť všetkých platiteľov viesť evidenciu o prijatých a poskytnutých platbách
Zavedením režimu sa môže "ukľudniť" situácia vo veci ručenia za daň	možné zvýšenie administratívnej záťaže u všetkých platiteľov
	dodatočné finančné náklady všetkých platiteľov (úprava účtovných softvérov)
	dočasné výpadky príjmov štátneho rozpočtu
	značný dopad na procesy správy daní (daňová kontrola, sťažený výkon ostatných úkonov realizovaných správcom dane)
	zmena informačného softvéru finančnej správy a s ňou spojené dodatočné finančné náklady