

# Manažment nehnuteľností z pohľadu DPH

Ľubomíra Murgašová  
Senior Tax Manager

15.6.2023

# Agenda

## Manažment nehnuteľností z pohľadu DPH

Prenájom nehnuteľnosti (ne)zdaniteľnej osobe

Dodanie nehnuteľnosti z pohľadu DPH

DPH režim pozemkov

Prenájom parkovacích miest

Dodanie ostatných služieb súvisiacich s nájmom

Stavebné práce z pohľadu DPH – fit-out

Odpočítanie DPH

Diskusia

# Legislatíva

- Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ZDPH)
- Metodický pokyn k úprave odpočítanej dane pri investičnom majetku
- Metodický pokyn k uplatňovaniu dane z pridanej hodnoty pri dodaní a nájme nehnuteľnosti alebo jej časti
- Prehľad činností zatriedených podľa štatistickej klasifikácie produktov podľa činností (CPA)



# Definícia zdaniteľnej osoby



# Zdaniteľná osoba - § 3 ZDPH

Vykonávanie akejkoľvek nezávislej ekonomickej činnosti bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti – dosahovanie príjmu

- Podnikanie

- Slobodné povolanie

- Využívanie hmotného aj nehmotného majetku

- Príležitostné dodanie dopravného prostriedku

# Nezdaniteľná osoba

- Osoba v pracovnoprávnom vzťahu, štátnozamestnaneckom pomere, služobnom pomere – princíp nadradenosti / podriadenosti
- Štátne orgány a ich rozpočtové organizácie, štátne fondy
- Orgány územnej samosprávy a ich rozpočtové organizácie
- Právnické osoby, ktoré sú orgánmi verejnej moci

*Okrem prípadov, kedy konajú nad rámec rozsahu hlavnej činnosti, za účelom ktorej boli zriadené, ak v rámci hlavnej činnosti výrazne narušujú alebo môžu výrazne narušiť hospodársku súťaž, ak vykonávajú napr. telekomunikačné služby, dodanie vody, plynu, prepravu osôb, reklamné služby a pod.*

# Štátne orgány a organizácie

- Štátne orgány a ich rozpočtové organizácie, štátne fondy, orgány územnej samosprávy a ich rozpočtové organizácie a právnické osoby, ktoré sú orgánmi verejnej moci

## *Kedy sa považujú štátne orgány za zdaniteľnú osobu?*

- Ak konajú v rozsahu svojej hlavnej činnosti a prijímajú v súvislosti s touto činnosťou platby, ak táto **činnosť výrazne narušuje alebo môže výrazne narušiť hospodársku súťaž**;
- **Ak konajú nad rámec rozsahu hlavnej činnosti**, za účelom ktorej boli zriadené **a táto činnosť je predmetom dane podľa zákona o DPH**. Ak tieto subjekty konajú v rozsahu vedľajšej činnosti (podnikateľskej), z ktorej dosahujú príjem (nie v rozsahu hlavnej činnosti, na ktorú boli zriadené), považujú sa v rozsahu tejto činnosti za zdaniteľné a hodnota dodaných tovarov alebo služieb z tejto činnosti sa započítava do obratu na účely registrácie pre DPH;
- **Ak vykonávajú činnosti uvedené v prílohe č. 8** zákona o DPH ako napr. telekomunikačné služby, dodanie vody, plynu, elektriny a tepla, preprava tovaru a osôb, prístavné a letiskové služby, dodanie nového tovaru vyrobeného na predaj, skladovanie, reklamné služby, služby cestovného ruchu, prevádzkovanie predajní pre zamestnancov, prevádzkovanie jedální pre zamestnancov, atď. Za zdaniteľné osoby v súvislosti s činnosťami uvedenými v citovanej prílohe sú považované iba za predpokladu, **ak tieto činnosti nevykonávajú v zanedbateľnom rozsahu**.

# Dodanie a prenájom nehnuteľnosti





# Dodanie nehnuteľnosti - § 38 ZDPH

Dodanie stavby alebo časti stavby vrátane stavebného pozemku, na ktorom stavba stojí **podlieha DPH** pokiaľ je dodanie uskutočnené do piatich rokov odo dňa nižšie, inak **je oslobodené od dane**

- kolaudácie stavby, ktorou sa povolilo prvé užívanie stavby na určený účel
- kolaudácie, ktorou sa povolila zmena účelu užívania stavby, ak náklady na tieto stavebné práce sú vo výške **najmenej 40 %** z hodnoty stavby
- kolaudácie, ktorou sa povolilo užívanie stavby po vykonaní stavebných prác, v dôsledku ktorých došlo k podstatnej zmene podmienok doterajšieho užívania stavby. Podstatnou zmenou podmienok doterajšieho užívania stavby sa rozumie vynaloženie nákladov na stavebné práce vo výške **najmenej 40 %** z hodnoty stavby pred začatím stavebných prác.

*Rovnaké podmienky platia pre dodanie časti stavby, ktorou je jednotlivý byt, jednotlivý apartmán, jednotlivý nebytový priestor.*

# Dodanie pozemku

Oslobodené od dane je dodanie pozemku **okrem dodania stavebného pozemku.**

Dodanie stavebného pozemku podlieha zdaneniu bez ohľadu na časový test.

Pokiaľ sa stavebný pozemok dodáva so stavbou alebo časťou stavby, vzťahuje sa na jeho dodanie režim dodanie stavby.

Definícia stavebného pozemku vychádza zo Stavebného zákona.



# Oslobodenie prenájmu

Oslobodený od dane je nájom nehnuteľnosti alebo jej časti **s výnimkou**

- a) nájmu v ubytovacích zariadeniach (ubytovacie služby), - hotel, penzión
- b) nájmu priestorov a miest na parkovanie vozidiel,**
- c) nájmu trvalo inštalovaných zariadení a strojov,
- d) nájmu bezpečnostných schránok.

## UPOZORNENIE

Ak platiteľ prenájom nehnuteľnosť súkromnej osobe (**nezdaniteľnej osobe**) alebo ide o nájom bytu, rodinného domu a nájmu apartmánu v bytovom dome alebo ich častí, **nájom je vždy oslobodený od dane.**



# Predaj a prenájom zdaniteľnej osobe

- 1) Platiteľ, ktorý **prenajíma** nehnuteľnosť alebo jej časť **zdaniteľnej osobe**, sa môže **rozhodnúť**, že **nájom nebude oslobodený od dane** okrem nájmu bytu, rodinného domu a nájmu apartmánu v bytovom dome alebo ich častí (tzv. nehnuteľností určených na bývanie).
- 2) Platiteľ, ktorý **dodáva** stavbu alebo časť stavby, sa môže rozhodnúť, že **dodanie stavby alebo časti stavby nebude oslobodené od dane**; to neplatí pri dodaní stavby určenej na bývanie, dodaní jednotlivého bytu a apartmánu v bytovom dome (tzv. nehnuteľností určených na bývanie).
- 3) Ak platiteľ **dodá** stavbu, ktorá je určená na bývanie, a aj na účel iný ako na bývanie, **môže sa rozhodnúť, že dodanie stavby nebude oslobodené od dane len v časti**, ktorá nie je určená na bývanie.

# Prenesenie daňovej povinnosti

Platiteľ, ktorý je príjemcom plnenia od iného platiteľa, je povinný platiť daň vzťahujúcu sa na:

- dodanie **nehnutel'nosti** alebo jej časti v tuzemsku, ktorú sa dodávateľ rozhodol zdaňiť
- dodanie **nehnutel'nosti** alebo jej časti v tuzemsku, ktorá bola predaná dlžnou osobou uznanou súdom alebo iným štátnym orgánom v konaní o nútenom predaji
- dodanie **stavebných prác vrátane dodania stavby alebo jej časti a dodanie tovaru s inštaláciou alebo montážou**

# Prenájom parkovacích miest

- Prenájom parkovacích miest v garáži a prenájom vonkajších parkovacích státí je plnenie podliehajúce DPH bez ohľadu na zdaniteľnosť odberateľa.
- V tejto súvislosti bol vydaný rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-173/88 Morten Henriksen, z ktorého vyplýva že ak je prenájom parkovacích miest úzko spojený s prenájomom nehnuteľnosti (nebytových priestorov, bytových priestorov) alebo ak je prenájom garáží súčasťou hlavnej transakcie, ktorou je prenájom nehnuteľnosti (nebytových priestorov, bytových priestorov), a ktorý je oslobodený od DPH, potom je celý prenájom vrátane garáží posudzovaný ako prenájom nehnuteľností s oslobodením od DPH.
- Je potrebné posudzovať tieto prípady individuálne s ohľadom na všetky prvky, ktorými sú najmä ekonomický cieľ danej transakcie, možnosť rozdelenia jednotlivých plnení na samostatné a nezávislé plnenia

# Zložené plnenie

- Zákon o DPH ani DPH smernica neobsahujú ustanovenia týkajúce sa problematiky zložených plnení.
- Koncept zložených plnení predstavil Súdny dvor EÚ vo viacerých svojich rozhodnutiach, v ktorých definoval určité kritériá, ktoré by sa mali brať do úvahy, aby sa z hľadiska DPH určilo, či jedno plnenie, ktoré sa skladá z viacerých prvkov, sa má považovať za jeden zdaniteľný obchod alebo za viac odlišných a samostatne posudzovaných zdaniteľných obchodov.
- V prípade oslobodených plnení sa Súdny dvor EÚ opiera o to, **čo je účelom a zámerom plnenia, aký je cieľ oslobodenia od dane a či plnenie tomuto cieľu zodpovedá úplne alebo čiastočne**
- Za určitých okolností viaceré formálne odlišné plnenia, ktoré môžu byť poskytnuté oddelene, sa musia, ak nie sú nezávislé, považovať za jedno plnenie. Plnenie musí byť považované **za vedľajšie k hlavnému plneniu najmä vtedy, ak pre zákazníka nepredstavuje cieľ, ale je prostriedkom lepšieho využitia hlavného plnenia.**
- Rovnako možno konštatovať, že o jedno plnenie ide vtedy, **keď dve alebo viaceré plnenia poskytnuté platiteľom dane sú tak úzko prepojené, že tvoria objektívne jedno ekonomické plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené.**

## Základne pravidlá:

- každé dodanie služby musí byť samostatne posúdené ako jednoznačné a nezávislé;
- plnenie, ktoré zahŕňa z ekonomického hľadiska jednu službu, by nemalo byť umelo rozdelené, aby nedochádzalo k skresleniu fungovania systému DPH;
- je potrebné zistiť zásadné charakteristické znaky operácií, aby sa dalo určiť, či zdaniteľná osoba dodáva zákazníkom niekoľko odlišných hlavných služieb alebo jednu službu;
- služba musí byť zohľadňovaná ako vedľajšia služba k hlavnej službe, ak pre zákazníkov neposkytuje cieľ sama o sebe, ale poskytuje možnosť lepšieho využitia hlavnej služby,
- skutočnosť, že je platená jedna cena, nie je rozhodujúca, i keď jedna cena môže navodiť, že ide o jednu službu, fakturácia celkovej sumy môže byť len indíciou.

## ✓ Zdaniteľný prenájom parkovacích miest

- Zákon o DPH (aj smernica DPH) v § 38 ods. 2 presne vymedzuje, že nájom parkovacích miest nie je oslobodený od DPH
- Zásada striktnej interpretácie oslobodenia – oslobodenie predstavuje výnimku z DPH, preto ho treba interpretovať veľmi úzko
- Treba rozlišovať, či prenájom parkovacích miest a priestorov predstavuje jednu transakciu alebo viacero odlišných plnení
- Menej rizikovejšie pre prenajímateľa – lepšie zdať ako nezdať
- Výhodnejší vplyv na DPH koeficient pre prenajímateľa
- Osoba, ktorá uvedie na faktúre DPH, je povinná ju odviesť

## X Oslobodený prenájom parkovacích miest

- U nájomcu – nezdaniteľnú osobu je vplyv iba na cash-flow, žiadne DPH riziko
- Ťažšie preukazovanie u prenajímateľa, či išlo o jedno zložené plnenie alebo viacero odlišných plnení
- Možnosť nezdanenia nájmu parkovacích miest bola uvedená iba v rozsudku SDEÚ Morten Henriksen (C-173/88) z roku 1989.
- Riziko pre prenajímateľa v prípade, ak finančná správa by mala inú interpretáciu týchto plnení
- Zhoršenie DPH koeficientu pre prenajímateľa
- Lacnejšie služby, ale povinnosť upraviť DPH na vstupe





# Dodanie ostatných služieb súvisiacich s nájmom (energie, prevádzkové náklady, upratovanie, SBS)

Aj v prípade, ak by nájomná zmluva upravovala zahrnutie plnení, ktoré by na základe svojej povahy vo vzťahu k hlavnému plneniu nájmu nehnuteľností mohli byť objektívne považované za nerozlučné alebo za vedľajšie, mohli by byť takéto plnenia súčasťou jediného plnenia nájmu nehnuteľností a zdieľať rovnaký DPH režim ako nájom. Rovnaký princíp ako prenájom parkovacích miest.

Inak budú predmetné služby, spoločné náklady, energie, vedľajšie spoločné náklady považované za samostatné dodania podliehajúce DPH bez ohľadu na postavenie odberateľa.

*Prenájom nehnuteľnosti a dodávky vody, elektriny a tepla, ako aj odvoz odpadu, ktoré sú s týmto prenájomom spojené, treba v zásade považovať za viacero samostatných a nezávislých plnení, ktoré sa majú z pohľadu DPH posudzovať samostatne, ibaže prvky transakcie, vrátane tých, z ktorých vyplýva hospodársky dôvod uzavretia zmluvy, sú tak úzko zviazané, že objektívne tvoria jedno nerozlučné hospodárske plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené.*



# Príklady



## Príklad č. 1

### Nájom nehnuteľnosti a podnájom jej časti

Slovenský platiteľ prenajíma budovu nachádzajúcu sa v SR inému slovenskému platiteľovi, nájom sa rozhodol podľa § 38 ods. 5 zákona o DPH zdaňovať, aby nemusel vykonať úpravu DPH, ktorú si pri nadobudnutí nehnuteľnosti odpočítal v plnej výške.

Na základe zmluvy s nájomcom má tento možnosť časť priestorov poskytnúť do podnájmu inej osobe. Nájomca si DPH viažucu sa k nájomnému neodpočítava na základe § 49 ods. 3 zákona o DPH, pretože uskutočňuje činnosť oslobodenú od dane (poisťovacie služby). Pri fakturácii podnájmu využije možnosť oslobodenia od dane tejto služby podľa § 38 ods. 3 zákona o DPH.

## Príklad č. 2

### Prenájom miest na parkovanie

Platiteľ dane, ktorý je vlastníkom nehnuteľnosti, má uzatvorenú zmluvu o podnájme nehnuteľnosti (budovy) s nájomcom – neplatiteľom dane. Platiteľ dane po čase zriadil na pozemku pred budovou, ktorý je časťou prenajímanej nehnuteľnosti spolu s budovou, 5 parkovacích miest pre nájomcu.

V zmluve o podnájme nehnuteľnosti je uvedené, že nájomné (vrátane nájomného za parkovacie miesta) sa bude fakturovať oslobodené od dane v zmysle ustanovenia § 38 ods. 3 zákona o DPH.

V danom prípade zriadenie parkovacích miest nie je hlavnou transakciou, hlavnou transakciou je prenájom nehnuteľnosti. Podpornou skutočnosťou je aj skutočnosť, že parkovacie miesta boli zriadené, aj keď dodatočne, na pozemku, ktorý je spojený s prenájomom nehnuteľnosti, t. j. tvorí jeho súčasť a ako taký bol predmetom prenájmu spolu s budovou. V zmluve to nebolo samostatne odčlenené a nájomca sa nemohol rozhodnúť, či si prenajme aj parkovacie miesta, ale boli mu rovno dané k dispozícii.

Tieto dva prenájmy tvoria jednu ekonomickú transakciu.

# Dodanie stavebných prác – fit-out



# Dodanie stavebných prác

Dodanie stavebných prác vrátane dodania stavby alebo jej časti a dodanie tovaru s inštaláciou alebo montážou, ak tieto dodávky patria do sekcie F, bolo pridané do zákona s cieľom **eliminovať podvodné správanie platiteľov dane** v oblasti stavebníctva.

Podmienkami jeho uplatnenia je plnenie:

- ktoré patrí do sekcie [F štatistickej klasifikácie produktov](#) podľa činností - „klasifikácia CPA“,
- ktorého miesto dodania je v tuzemsku,
- ktoré sa uskutočňuje medzi platiteľmi dane ako dodávateľom a odberateľom.

Vzhľadom k tomu, že ide o veľmi široký a pomerne rôznorodý okruh činností, sa z pohľadu zatriedenia najviac problémové ukázali prípady inštalácie, opravy alebo údržby zariadení spojených s budovou.

Zaraďuje sa tu prípad, ak:

- ***inštalované zariadenie tvorí neoddeliteľnú súčasť budovy a zabezpečuje jej funkčnosť***
- ***sa opravuje a prebieha údržba zariadení, ktoré sú neoddeliteľnou súčasťou budovy***



## ✓ STAVEBNÉ PRÁCE

- prenájom debnenia, kladenie optických káblov
- inštalácia (oprava) vodovodnej batérie
- inštalácia integrovaných regálov v sklade
- inštalácia mobilnej bunky
- inštalácia plynových alebo elektrických domácich spotrebičov
- oprava automatických dverí obchodných domov
- dodanie hasiaceho prístroja s montážou, dodanie a montáž okenných žalúzií
- prenájom plošiny s obsluhou

## X STAVEBNÉ PRÁCE

- údržba bezpečnostných systémov, oprava zámku vo dverách
- servis, prehliadka a vyskúšanie funkčnosti kotlov
- oprava a pravidelná údržba ciest (posyp štrkom, soľou)
- výmena žiarovky na nehnuteľnosti, oprava turbíny
- lepenie reklám na steny
- oprava domácich plynových a elektrických spotrebičov
- inžinierske činnosti, geologické a geofyzikálne a súvisiace prieskumné a konzultačné služby
- likvidácia odpadových vôd, čistenie dažďových spustí kanalizácie
- revízia výťahov, revízia komínov



# Prenesenie daňovej povinnosti

Platiteľ, ktorý je príjemcom plnenia od iného platiteľa, je povinný platiť daň vzťahujúcu sa na:

- dodanie **stavebných prác vrátane dodania stavby alebo jej časti a dodanie tovaru s inštaláciou alebo montážou**
- Ak platiteľ dodá stavebné práce a má za to, že tieto stavebné práce patria do sekcie F CPA klasifikácie a vyhotovená faktúra obsahuje slovnú informáciu „**prenesenie daňovej povinnosti**“, platiteľ, ktorý je príjemcom plnenia, je osobou povinnou platiť daň.

**! Pozor !** Prenesenie daňovej povinnosti **sa neuplatní** pri dodaní stavebných prác **pre nezdaniteľnú osobu alebo zdaniteľnú osobu, ktorá nie je registrovaným platiteľom DPH.**  
Vtedy je osobou povinnou platiť daň dodávateľ.

# Odpočítanie DPH





# Všeobecné zásady pre odpočítanie DPH

Aby mohol byť uplatnený nárok na odpočítanie dane, nadobudnuté tovary a služby musia mať nasledovné:

- **priame spojenie**
- **bezprostredné spojenie**

s výstupnými plneniami, ktoré sú dôvodom pre uplatnenie nároku na odpočet.

Existencia priameho a bezprostredného spojenia medzi konkrétnym plnením na vstupe a konkrétnym plnením na výstupe je **nevyhnutná** ešte predtým, ako je zdaniteľná osoba oprávnená na odpočet DPH na vstupe.



# Odpočítateľná daň

Možnosť odpočítania dane z nakúpených tovarov a služieb je podmienená vznikom daňovej povinnosti pri ich dodaní (predaji), čo predstavuje základnú podmienku pre odpočítanie dane.

Ak dodávateľ uplatní DPH k fakturovanej cene bez toho, aby vznikol predmet dane alebo za dodanie od dane oslobodené, resp. dodávateľ, ktorý fakturuje daň, nie je platiteľom DPH, teda daň uplatní na faktúre neoprávnene, **odberateľovi nevznikne právo na odpočítanie** takejto dane.



# Špecifikácia dane, ktorú si platiteľ môže odpočítať

- 1) Daň, ktorú **voči nemu uplatnil iný platiteľ** z tovarov a služieb dodaných v SR
- 2) Daň uplatnenú **platiteľom zo služieb a tovarov prijatých s montážou a inštaláciou, ktoré mu dodala zahraničná osoba z iného členského štátu alebo tretieho štátu**, ak ide o službu alebo tovar s miestom dodania v SR
- 3) Daň, **ktorú je povinný platiť druhý odberateľ pri trojstrannom obchode**
- 4) Daň **priznanú v prípadoch tzv. tuzemského samozdanenia**, t. j. ak platiteľom v SR bolo uskutočnené dodanie špecifických tovarov
- 5) Daň platiteľom uplatnenú pri **nadobudnutí tovaru v SR z iného členského štátu**
- 6) Daň **zaplatenú colnému orgánu** v SR pri dovoze tovaru

# Pomerné odpočítanie DPH

Ak platiteľ dane kúpi tovar alebo službu, ktorá je určená súčasne pre plnenia s možnosťou odpočítania dane ako aj pre plnenia bez možnosti odpočítania dane (§ 28 až 42 zákona o DPH), môže odpočítať daň len vo výške, ktorá zodpovedá pomeru plnení s možnosťou odpočítania dane ku všetkým plneniam –platiteľ kráti daň koeficientom (§ 50 zákona o DPH).

## Pomerné odpočítanie dane má 2 etapy:

- predbežné odpočítanie v jednotlivých zdaňovacích obdobiach kalendárneho roka,
- ročné zúčtovanie predbežne odpočítanej dane.

# Pomerné odpočítanie dane

Pomernú výšku odpočítateľnej dane platiteľ vypočíta ako súčin dane a koeficientu:

## Do koeficientu sa nezahŕňa:

- hodnota z predaja podniku alebo časti podniku tvoriacej samostatnú organizačnú zložku,
- hodnota z predaja majetku, ktorý platiteľ používal na účely svojho podnikania, okrem zásob,
- hodnota z finančných služieb oslobodených od dane, ak ich platiteľ poskytol príležitostne,
- hodnota z príležitostného prevodu nehnuteľnosti a príležitostného nájmu nehnuteľnosti

*V jednotlivých zdaňovacích obdobiach v priebehu kalendárneho roka platiteľ použije koeficient z predchádzajúceho kalendárneho roka. Ak nemožno použiť koeficient z predchádzajúceho kalendárneho roka, určí platiteľ koeficient na príslušný kalendárny rok odhadom podľa charakteru svojej činnosti **so súhlasom správcu dane.***

*hodnota bez dane  
dodaných tovarov a  
služieb za  
kalendárny rok, pri  
ktorých je daň  
odpočítateľná*

*hodnota bez dane zo  
všetkých dodaných  
tovarov a služieb za  
kalendárny rok*

# Príklady



### Príklad č. 3: Nehnutel'nosť využívaná na činnosť oslobodenú od dane aj zdaňovanú

Platiteľ vykonáva svoju podnikateľskú činnosť – projektové práce, vo vlastnej nehnuteľnosti. Časť priestorov v nehnuteľnosti prenajíma nezdaniteľnej osobe – občianskemu združeniu, nájom je oslobodený od DPH podľa § 38 ods. 3 zákona o DPH. V súvislosti s prijatými zdaniteľnými obchodmi – nákupmi tovarov a služieb, ktoré sú prijaté výlučne na účely poskytovania nájmu nezdaniteľnej osobe, nevzniká nárok na odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 3 zákona o DPH, teda nevzniká žiadny nárok, ani prepočítaný koeficientom.

Platiteľ, ktorý vykonáva činnosť oslobodenú od DPH bez nároku na odpočítanie a zároveň aj inú činnosť podliehajúcu DPH, musí v súvislosti s prijatými tovarmi a službami vykonávať ich tzv. vecné priradovanie k „výstupom“, t. j. musí vedieť, k akej činnosti sa prijaté zdaniteľné plnenie bude vzťahovať.

Nárok na odpočet prepočítaný koeficientom vzniká podľa § 49 ods. 4 zákona o DPH z tých prijatých plnení, ktoré sú prijaté súčasne na účel uskutočňovania zdaniteľných plnení platiteľa bez nároku na odpočítanie (nájom oslobodený od dane) aj na účel plnení s nárokom na odpočítanie (iná činnosť platiteľa, ktorá nie je oslobodená od dane, resp. je oslobodená, ale s nárokom na odpočítanie).

## Príklad č. 3 – pokračovanie

Napríklad z prijatých služieb (stavebné práce, strážna služba a ďalšie), ktoré sa vzťahujú na celú nehnuteľnosť), má platiteľ nárok na odpočet pomernej časti DPH – prepočítanej koeficientom.

Prepočítanie vstupnej dane koeficientom vykoná v tých prípadoch a v tých zdaniteľných obdobiach, v ktorých budú prijaté také tovary alebo služby, ktoré sa viažu na činnosť oslobodenú bez nároku na odpočítanie aj na činnosť ostatnú. Na to, aby vznikla povinnosť vykonať ročný prepočet pomerne odpočítanej dane (počítať ročný koeficient), stačí, ak k použitiu koeficienta došlo v jednom zdaňovacom období kalendárneho roka.

Môže však nastať aj taká situácia, že platiteľ v kalendárnom roku neprijal také tovary a služby, ktoré by mali byť určené zároveň na obidva druhy jeho zdaniteľných plnení – v takom prípade koeficient nebude v priebehu kalendárneho roka vôbec používať, t. j. nie je ani dôvod na výpočet ročného koeficientu.



# Úprava odpočítanej dane pri investičnom majetku



# Investičným majetkom (IM) na účely zákona o DPH sú:

- 1) **hnutelné veci**, ktorých obstarávacia cena bez dane alebo vlastné náklady sú 3 319,39 € a viac a ktorých doba použiteľnosti je dlhšia ako jeden rok (sledovacie obdobie **5 rokov**)
- 2) **stavby, stavebné pozemky, byty a nebytové priestory**, (sledovacie obdobie **20 rokov**)
- 3) **nadstavby stavieb, prístavby stavieb a stavebné úpravy stavieb, bytov a nebytových priestorov**, ktoré si vyžadovali stavebné povolenie, (sledovacie obdobie **20 rokov**)



# Obdobie na úpravu odpočítanej dane

Určené odlišne pre hnutelný investičný majetok a nehnuteľný investičný majetok:

- v prípade hnutelného IM je obdobím na úpravu odpočítanej dane **päť kalendárnych rokov** vrátane roka, v ktorom platiteľ dane nadobudol investičný majetok alebo ho vytvoril na vlastné náklady
- v prípade nehnuteľného investičného majetku je obdobím na úpravu odpočítanej dane je **dvadsať kalendárnych rokov**

*Zákon v v § 85j ods. 3 ustanovuje, že ak bol platiteľ dane povinný vykonať jednu alebo viac úprav odpočítanej dane pri nehnuteľnom IM za obdobie rokov 2004 - 2010, obdobím na úpravu dane odpočítanej pri tomto majetku je **desať rokov** a platiteľ dane použije pri každej zmene účelu použitia postup podľa prílohy č. 1 predpisu účinného do 31.12.2010. Obdobie na úpravu odpočítanej dane začína plynúť v roku, v ktorom bol nehnuteľný investičný majetok uvedený do užívania*

# Platiteľ dane a jeho účely s investičným majetkom

Pri kúpe investičného majetku musí byť zrejmé, na **aké účely platiteľ dane investičný majetok použije**, i.e., platiteľ dane pri odpočítavaní dane zaraďuje prijatý investičný majetok do jednej z troch skupín:

- 1) **či má nárok** na odpočítanie dane v plnej výške (ak IM použije na dodávky tovarov a služieb, ktoré podliehajú zdaneniu)
- 2) **či nemá nárok** na odpočítanie dane (ak IM použije na dodávky tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené od dane)
- 3) **nárok má len na pomerné odpočítanie dane**, ak investičný majetok použije na dodávky tovarov a služieb, ktoré podliehajú zdaneniu a zároveň na dodávky tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené od dane bez nároku na odpočítanie dane

*Pri nehnuteľnom IM, ktorý platiteľ dane zahrnie do svojho majetku a bude ho používať na účely podnikania a na iný účel ako na podnikanie, si môže odpočítať daň len v rozsahu použitia tohto majetku na podnikanie.*



# Úprava odpočítanej dane

Podmienkou odpočítania dane z nadobudnutia investičného majetku je použitie tohto majetku na účely podnikania.

**Úprava odpočítateľnej dane hrozí, ak sa investičný majetok použije na plnenia oslobodené od dane bez nároku na odpočítanie dane a na začiatku bola DPH v plnom rozsahu odpočítaná.**

*Keďže za samostatný investičný majetok sa považuje aj nadstavba a prístavba stavieb, stavebné úpravy stavieb, bytov a nebytových priestorov, ktoré si vyžadovali stavebné povolenie, **úprava odpočítanej dane sa vzťahuje aj na odpočítanú daň zo všetkých prijatých prác, ktoré sú súčasťou obstarávacej ceny stavby alebo jej stavebnej úpravy.***



# Zmena účelu použitia investičného majetku

Rozumie sa tým prípad, ak platiteľ dane investičný majetok, pri ktorom:

- a) **odpočítal** daň, používa na dodávky tovarov a služieb bez možnosti odpočítania dane alebo na dodávky tovarov a služieb s možnosťou pomerného odpočítania dane (zmena z „1“ na „0“ alebo z „1“ na „k“ – koeficient),
- b) **nemohol odpočítať** daň, používa na dodávky tovarov a služieb s možnosťou odpočítania dane alebo na dodávky tovarov a služieb s možnosťou pomerného odpočítania dane (zmena z „0“ na „1“ alebo z „0“ na „k“),
- c) **odpočítal pomernú** výšku dane, používa na dodávky tovarov a služieb s možnosťou odpočítania dane alebo na dodávky tovarov a služieb bez možnosti odpočítania dane (zmena z „k“ na „1“ alebo z „k“ na „0“).

*Za zmenu účelu použitia IM, pri ktorom platiteľ dane odpočítal pomernú výšku dane, sa považuje aj zmena výšky ročného koeficientu o hodnotu väčšiu ako 0,10. To znamená, že ak sa v nasledujúcich rokoch po odpočítaní dane v pomernej výške zmení hodnota ročného koeficientu o viac ako 0,10 (nahor alebo nadol), platiteľ dane je povinný upraviť odpočítanú daň. **Ak je zmena menej ako 0,10, úprava odpočítateľné DPH sa nevykoná.***



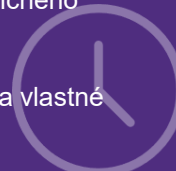
# Vzorec k úprave odpočítanej DPH

Pri úprave odpočítanej dane postupuje platiteľ dane podľa vzorca, ktorý je uvedený v prílohe č. 1 k zákonu o DPH. S účinnosťou od 1.10.2012 bol upravený obsah premenných A a B tak, aby sa podľa predmetného vzorca mohlo postupovať pri zmene účelu použitia hnuteľného a nehnuteľného investičného majetku (§ 54 zákona o DPH) alebo pri zmene rozsahu použitia nehnuteľného investičného majetku na účely podnikania ako aj na iný účel ako na podnikanie (§ 54a zákona o DPH) alebo pri súbežnej zmene podľa § 54 a § 54a zákona o DPH<sup>5</sup>. Cieľom úpravy zákona o DPH od 1.10.2012 bolo zabezpečiť, aby sa pri úprave odpočítanej dane postupovalo vždy výlučne podľa nasledovného vzorca:

$$DD = \frac{DV \times (A - B)}{5 \text{ alebo } 20^6} \times R$$

Úpravu odpočítanej dane platiteľ dane vykonáva v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom zmenil účel použitia investičného majetku. Údaj o dani sa v daňovom priznaní zahŕňa do riadku odpočítanie dane celkom podľa charakteru opravy.

Ak k zmene účelu použitia investičného majetku dôjde hneď v roku, v ktorom platiteľ dane nadobudol investičný majetok alebo ho vytvoril na vlastné náklady, úpravu odpočítanej dane vykoná v daňovom priznaní za posledné zdaňovacie obdobie toho istého roka.



# Príklady





**Príklad č. 4** - Platiteľ dane obstaral v roku 2003 nehnuteľnosť, pri ktorej odpočítal daň v plnej výške, pretože predpokladal použitie nehnuteľného investičného majetku výlučne na podnikateľské účely, ktoré podliehajú zdaneniu. Stavba bola daná do užívania v roku 2003. V roku 2008 platiteľ dane začal používať nehnuteľný investičný majetok výlučne na činnosti oslobodené od dane podľa § 28 až 41 zákona o DPH, na základe čoho priznal v daňovom priznaní podanom za december 2008 dodatočne neodpočítateľnú daň. Následne v júli 2015 začal platiteľ dane využívať časť nehnuteľnosti na činnosti oslobodené od dane bez nároku na odpočítanie dane a časť nehnuteľnosti na činnosti, ktoré podliehajú zdaneniu. Keďže platiteľ dane bol povinný vykonať úpravu odpočítanej dane už v roku 2008, obdobie na úpravu odpočítanej dane je 10 kalendárnych rokov (viď prechodné ustanovenie § 85j zákona o DPH). Z uvedeného dôvodu pri pôvodne obstaranej stavbe uplynulo 10-ročné obdobie na vykonanie úpravy odpočítanej dane v roku 2012, preto platiteľ dane úpravu odpočítanej dane v roku 2015 nevykoná.

**Poznámka:** Ak platiteľ dane nadobudol nehnuteľný investičný majetok v roku 2003 a ak v tomto roku (§ 85 ods. 8 zákona o DPH) ako aj v nasledujúcich rokoch 2004 až 2010 (§ 85j ods. 3 zákona o DPH) nebol povinný vykonať úpravu odpočítanej dane podľa § 54 zákona o DPH, obdobie na úpravu odpočítanej dane je dvadsať kalendárnych rokov.

**Príklad č. 5** - Platiteľ dane kúpil v máji 2010 nehnuteľný investičný majetok, pri ktorom odpočítal daň vo výške 12 000 eur v plnom rozsahu, pretože predpokladal, že obstaraný nehnuteľný majetok bude používať výlučne na podnikateľské účely, pri ktorých vzniká daňová povinnosť. Následne od novembra 2010 začal používať nehnuteľný majetok čiastočne na činnosti oslobodené od dane podľa § 38 ods. 3 zákona o DPH (prenájom nehnuteľnosti nezdaniteľnej osobe oslobodený od dane) a čiastočne na činnosti s povinnosťou uplatnenia dane na výstupe (prenájom investičného majetku v cene s DPH). Na základe tejto skutočnosti došlo v novembri 2010 k zmene účelu použitia nehnuteľného investičného majetku a platiteľ dane bol povinný upraviť odpočítanú daň v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka 2010. Ak platiteľ dane naďalej používal nehnuteľný investičný majetok na činnosti zdaňované ako aj na činnosti oslobodené od dane bez nároku na odpočítanie dane, je povinný sledovať zmenu účelu použitia nehnuteľného majetku z titulu zmeny ročných koeficientov počas obdobia nasledujúcich 10 kalendárnych rokov.

## Príklad č. 6:

Platiteľ dane kúpil v r. 2015 nehnuteľnosť, pri ktorej si odpočítal daň vo výške 10 000 eur v plnom rozsahu, pretože predpokladal nehnuteľnosť využívať na prenájom podliehajúci zdaneniu. V roku 2016 platiteľ dane začal nehnuteľnosť využívať aj na prenájom, ktorý bol oslobodený od dane, na základe čoho zmenil v roku 2016 účel použitia nehnuteľného investičného majetku v zmysle § 54 ods. 3 písm. a) zákona o DPH na dodávky s možnosťou pomerného odpočítania dane.

Ročný koeficient za rok 2016 bol 0,91. Platiteľ v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka 2016 nevykonal úpravu odpočítanej dane, pretože absolútna hodnota vyjadrujúca zmenu účelu použitia investičného majetku bola menej ako 0,10 (rozdiel čísla A a B bol 0,09).

V roku 2018 bol ročný koeficient vypočítaný vo výške 0,89, čo znamená, že v tomto roku už platiteľ dane nemohol využiť ustanovenie § 54 ods. 6 zákona o DPH. Hodnota ročného koeficientu z roku 2018 vo výške 0,89 sa má posudzovať vo vzťahu k naposledy vykonanému odpočítaniu dane, ku ktorému došlo v roku 2015. Platiteľ dane bol povinný v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka 2018 upraviť odpočítanú daň a pri výpočte postupovať podľa vzorca uvedeného v prílohe č. 1 k zákonu o DPH. V danom prípade platiteľ dane porovnával odpočítanie dane vo výške 1 vykonané v roku 2015 a ročný koeficient v roku 2018 vo výške 0,89.

Úpravu odpočítanej dane platiteľ dane vykoná nasledovne:

$$DD = \frac{DV \times (A-B)}{20} \times R = \frac{10\,000 \times (1 - 0,89)}{20} \times 17 = + 935 \text{ eur}$$

Platiteľ dane je povinný v daňovom priznaní za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka 2018 priznať dodatočne neodpočítateľnú daň vo výške 935 eur, t.j. vrátiť časť odpočítanej dane do štátneho rozpočtu.

# Otázky





Ďakujem za pozornosť





# Kontakt



**Mgr. Ľubomíra Murgašová**  
Senior Tax Manager

T +421 2 59 300 476

M +421 915 777 944

E [lubomira.murgasova@sk.gt.com](mailto:lubomira.murgasova@sk.gt.com)



---

**Grantthornton.sk**

© 2022 Grant Thornton International Ltd. All rights reserved.

'Grant Thornton' refers to the brand under which the Grant Thornton member firms provide assurance, tax and advisory services to their clients and/or refers to one or more member firms, as the context requires. Grant Thornton International Ltd (GTIL) and the member firms are not a worldwide partnership. GTIL and each member firm is a separate legal entity. Services are delivered by the member firms. GTIL does not provide services to clients. GTIL and its member firms are not agents of, and do not obligate, one another and are not liable for one another's acts or omissions.