

Metodický pokyn k zdaňovaniu dodania a nájmu nehnuteľnosti podľa § 38 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

Zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) oslobodzuje od dane dodanie a nájom nehnuteľnosti alebo jej časti. Oslobodenie sa týka dodania stavby alebo jej časti vrátane dodania stavebného pozemku, na ktorom stavba stojí, ak je toto dodanie uskutočnené po piatich rokoch od prvej kolaudácie stavby, po ktorej bolo prvýkrát povolené užívanie stavby. Platiteľ sa môže rozhodnúť, že dodanie uvedenej nehnuteľnosti nebude oslobodené od dane.

Výnosy /príjmy/ za dodanie a nájom nehnuteľnosti alebo jej časti podľa § 38 zákona o DPH vchádzajú na účely tohto zákona podľa § 4 ods. 9 **do obratu**. Do obratu vchádzajú nielen výnosy /príjmy/ za dodanie a nájom nehnuteľnosti alebo jej časti, ktoré sa platiteľ rozhodol zdaňovať, ale aj výnosy /príjmy/ za dodanie a nájom nehnuteľnosti alebo jej časti, ktoré sú oslobodené od dane. Vyplýva to zo skutočnosti, že definícia obratu zahŕňa pre účely zákona o DPH príjmy a výnosy bez dane z dodávaných tovarov a služieb s výnimkou výnosov /príjmov/ z tovarov a služieb oslobodených od dane podľa § 28 až 36 zákona o DPH a podľa § 40 až 42 zákona o DPH. Ustanovenie § 38 sa nenachádza vo výnimke. Do obratu na účely registrácie sa nezahŕňajú výnosy (príjmy) z príležitostne predaného hmotného majetku okrem zásob a výnosy (príjmy) z príležitostne predaného nehmotného majetku

A . Definície pojmov

Ustanovenie § 38 zákona o DPH upravuje uplatňovanie dane pri dodaní stavby alebo jej časti, pri dodaní pozemku, pri dodaní stavebného pozemku a pri nájme a podnájme nehnuteľnosti.

1. **Stavba** na účely zákona o DPH nie je definovaná. Občiansky zákonník v § 119 ustanovuje, že veci sú hnutel'né a nehnuteľné. **Nehnutel'nosti** definuje ako **pozemky a stavby** spojené so zemou pevným základom.

Pre účely zákona o DPH všetky nehnuteľnosti sú podľa § 8 ods. 1 písm. a/ tovarom.

2. **Dodaním stavby alebo jej časti** , ktoré sú pre účely zákona o DPH tiež tovarom, sa rozumie dodanie hmotného nehnuteľného majetku podľa § 8 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy. Dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je uvedené samostatne z dôvodu, že obvykle v týchto prípadoch nedochádza súčasne k zmene vlastníckeho práva k stavbe.

3. **Časťou stavby** je potrebné rozumieť priestory, ktoré sú jej súčasťou, napr. byty, nebytové priestory, spoločné časti bytového domu, spoločné zariadenia.

a/ Bytom sa podľa zákona č. 182/1993 Z.z. o vlastníctve bytov a nebytových priestorov /ďalej zákon o vlastníctve bytov/ rozumie miestnosť alebo súbor miestností, ktoré sú rozhodnutím stavebného úradu trvalo určené na bývanie a môžu na tento účel slúžiť ako samostatné bytové jednotky.

b/ Bytovým domom sa podľa zákona o vlastníctve bytov rozumie dom, v ktorom byty a nebytové priestory sú za podmienok ustanovených v tomto zákone vo vlastníctve alebo spoluvlastníctve jednotlivých vlastníkov a spoločné časti domu a spoločné zariadenia domu sú súčasne v podielovom spoluvlastníctve vlastníkov bytov a nebytových priestorov.

c/ Nebytovým priestorom sa podľa zákona o vlastníctve bytov rozumie miestnosť alebo súbor miestností, ktoré sú rozhodnutím stavebného úradu určené na iné účely ako na bývanie. Nebytovým priestorom nie je príslušenstvo bytu ani spoločné časti domu a spoločné zariadenia domu.

d/ Spoločnými časťami domu sa podľa zákona o vlastníctve bytov rozumejú časti domu nevyhnutné na jeho podstatu a bezpečnosť a sú určené na spoločné užívanie, najmä základy domu, strechy, chodby,...

e/ Spoločnými zariadeniami domu sa podľa zákona o vlastníctve bytov rozumejú zariadenia, ktoré sú určené na spoločné užívanie, najmä výťahy, práčovne, kotolne, sušiarne, spoločné TV antény, komíny,...

f/ Spoločnými časťami domu a príslušenstvom domu, ktoré nie sú stavebnou súčasťou sa podľa zákona o vlastníctve bytov rozumejú stavby a trvalé porasty, ktoré sa nachádzajú na príľahlých pozemkoch, a to najmä oplatenia a prístrešky.

4. Stavebným pozemkom sa podľa § 43h zákona č. 50/1976 Zb. o územnom plánovaní a stavebnom poriadku v znení neskorších predpisov rozumie časť územia určená územným plánom obce alebo územným plánom zóny alebo územným rozhodnutím na zastavenie a pozemok zastavaný stavbou. Nezastavaný pozemok, ktorý je súčasťou poľnohospodárskeho pôdneho fondu alebo lesného pôdneho fondu, možno v územnom pláne obce alebo územnom pláne zóny určiť za stavebný pozemok, ak sú splnené podmienky na jeho trvalé vyňatie z poľnohospodárskeho pôdneho fondu alebo z lesného pôdneho fondu ak je v zastavanom území.

Upozornenie: Na rozdiel od úpravy zákona č. 289/1995 Z.z. o DPH v znení neskorších predpisov platnej do 30.4.2004 je od 1.5.2004 predmetom dane podľa zákona o DPH aj dodanie pozemkov.

B. Dodanie nehnuteľnosti a nájom nehnuteľnosti alebo jej časti

1. Oslobodenie od dane pri dodaní a nájme nehnuteľnosti alebo jej časti

1.1. Oslobodenie od dane sa vzťahuje na **dodanie stavby alebo jej časti vrátane dodania stavebného pozemku**, na ktorom stavba stojí, ak je dodanie uskutočnené po piatich rokoch od prvej kolaudácie. Pre správne uplatnenie dane je rozhodujúca kolaudácia stavby, na základe ktorej bolo prvýkrát povolené užívanie stavby. Do piatich rokov od kolaudácie je dodanie stavby zdaňované. Keďže časťou stavby na účely zákona o DPH je potrebné rozumieť byty, nebytové priestory, ... , pri ich predaji sa uplatní oslobodenie od dane, ak od ich kolaudácie uplynulo päť rokov.

V prípade dodania stavby, na ktorej bola vykonaná rekonštrukcia, je pre účely oslobodenia od dane potrebné vychádzať z toho, či uplynulo päťročné obdobie od prvej kolaudácie stavby, na základe ktorej bolo povolené užívanie stavby. To znamená, že ak na stavbe bola vykonaná rekonštrukcia, z ktorej vyplynula ďalšia kolaudácia, pri posudzovaní oslobodenia od dane sa táto kolaudácia neberie do úvahy.

Príklad:

Stavba bola skolaudovaná v januári r. 2003. V roku 2005 sa uskutočnila rekonštrukcia stavby a ďalšia kolaudácia. Platiteľ sa rozhodne, že stavbu predá v októbri r. 2009. Nakoľko v r. 2008 uplynie 5 rokov od prvej kolaudácie stavby, platiteľ pri jej predaji splní podmienku pre oslobodenie od dane.

Upozornenie:

Ak platiteľ predá zrekonštruovanú stavbu s oslobodením od dane, pričom pri rekonštrukcii uplatňoval odpočítanie dane, musí odpočítanú daň upraviť podľa § 54 zákona o DPH. Úpravu odpočítanej dane vykoná v roku, v ktorom zrekonštruovanú stavbu predal.

Na účely zákona o DPH sa budovy, byty, nebytové priestory, ako aj rekonštrukcia, nadstavba, prístavba budov a stavebné úpravy budov, bytov a nebytových priestorov, ktoré si vyžadovali stavebné povolenie podľa zákona č. 50/1976 Zb., považujú za samostatný investičný majetok. Na stavby sa vzťahuje desaťročné obdobie na vykonanie úpravy odpočítanej dane pri zmene účelu použitia. Desaťročné obdobie na úpravu začína plynúť v roku, kedy bola stavba uvedená po prvýkrát do užívania. Ak platiteľ dodá stavbu pred uvedením do užívania a zmení účel použitia, upraví odpočítanú daň v kalendárnom roku, keď dodá stavbu. Tento princíp sa použije aj v prípade rekonštrukcie, prístavby, nadstavby budovy, bytu alebo nebytového priestoru.

/Za súčasť stavby sa považuje aj vykonané technické zhodnotenie v podobe nadstavby, prístavby, stavebných úprav, rekonštrukcie a modernizácie, pričom

nadstavba = zmena, ktorou sa stavba zvyšuje

prístavba = zmena, ktorou sa stavba pôdorysne rozširuje a prevádzkovo je prepojená s doterajšou stavbou

stavebná úprava = zmena, ktorou sa zachováva vonkajšie pôdorysné a výškové ohraničenie stavby /napr. prestavba, vstavba/

rekonštrukcia = taký zásah do majetku, ktorý má za následok zmenu jeho účelu použitia, kvalitatívnu zmenu výkonnosti alebo zmenu technických parametrov

modernizácia = rozšírenie vybavenosti a použiteľnosti majetku o také prvky alebo predmety, ktoré tento majetok neobsahoval, pričom tvoria neoddeliteľnú časť majetku/.

Príklad:

Platiteľ obstaral v máji 2004 stavbu v cene bez DPH 1 000 000 Sk, DPH 190 000 Sk. Kúpa sa uskutočnila do 5 rokov od kolaudácie, stavba bola teda obstaraná s DPH vo výške 190 000 Sk, ktorú platiteľ odpočítal. Stavba bola zrekonštruovaná, pričom pri rekonštrukcii počas júna a júla 2004 platiteľ odpočítal daň vo výške 300 000 Sk. V novembri 2004 stavbu predal s oslobodením od dane, lebo v októbri 2004 uplynulo 5 rokov od kolaudácie stavby.

K zmene účelu použitia došlo v novembri 2004:

$$DD = \frac{DV \times /A-B/}{10} \times R = \frac{490\,000 \times /1-0/}{10} \times 10 = 490\,000$$

Platiteľ v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie december 2004 prizná dodatočne neodpočítateľnú daň vo výške 490 000 Sk.

Pozn.: V príklade je použitý postup pri úprave odpočítanej dane pri investičnom majetku podľa prílohy č. 1 zákona o DPH.

Problematika úpravy dane odpočítanej pri investičnom majetku je riešená v samostatnom pokyne.

1.2. Oslobodenie od dane sa vzťahuje aj na **dodanie pozemku** s výnimkou dodania stavebného pozemku. Stavebný pozemok je oslobodený od dane len za predpokladu, ak sa

dodáva spolu so stavbou, ktorá je po 5 rokoch od prvej kolaudácie. Stavebný pozemok dodávaný spolu so stavbou sa posudzuje rovnako, ako stavba. Ak je oslobodené dodanie stavby, je oslobodený aj stavebný pozemok. Ak sa stavba zdaňuje, rovnako sa zdaňuje aj pozemok. Ak sa stavebný pozemok dodáva samostatne, na jeho dodanie sa nevzťahuje oslobodenie od dane, t.j. podlieha dani.

1.3. Oslobodenie od dane sa vzťahuje aj na **nájom nehnuteľnosti alebo jej časti okrem výnimiek uvedených v zákone o DPH**. Všeobecnú úpravu nájomnej zmluvy obsahuje Občiansky zákonník. Podľa § 663 Občianskeho zákonníka nájomnou zmluvou prenajímateľ prenecháva za odplatu nájomcovi vec, aby ju dočasne /v dojednanej dobe/ užíval alebo z nej bral aj úžitky.

Z hľadiska uplatňovania dane sa rovnako ako prenájom nehnuteľnosti alebo jej časti posudzuje aj podnájom nehnuteľnosti alebo jej časti. Podľa § 666 Občianskeho zákonníka je nájomca oprávnený dať predmet nájmu do podnájmu /ďalšieho nájmu/, ak zmluva neurčuje inak. Podstatným znakom nájmu a podnájmu je prenechanie veci do užívania inej osobe. Odlišnosť medzi nájmom a podnájmom spočíva v účastníkoch vzťahu. Pri nájme ide o vzťah medzi vlastníkom nehnuteľnosti /prenajímateľom/ a nájomcom, pri podnájme je to vzťah medzi nájomcom a podnájomníkom. Rozhodnúť sa, že prenájom nehnuteľnosti alebo jej časti nebude oslobodený, môže platiť len v prípade, že prenajíma nehnuteľnosť alebo jej časť inému platiteľovi. Pri prenájme aj podnájme nehnuteľnosti alebo jej časti neplatiteľovi nie je možnosť rozhodovania a teda prenájom alebo podnájom je vždy oslobodený od dane.

Príklad:

Hotel prenajíma organizácii, ktorá nie je platiteľom, kongresovú miestnosť na školenie pracovníkov organizácie. Jedná sa o nájom časti nehnuteľnosti, ktorá musí byť oslobodená od dane.

2. Zdaňovanie dodania a nájmu nehnuteľnosti alebo jej časti a služieb vzťahujúcich sa k nehnuteľnosti alebo jej časti

2.1. *Platiť dane má možnosť rozhodnúť sa, že dodanie stavby alebo jej časti alebo stavby spolu s pozemkom, na ktorom stojí a ktoré spĺňajú podmienky pre oslobodenie od dane, bude zdaňovať. Rovnako sa môže rozhodnúť, ako je uvedené v bode 1.3., že nájom a podnájom nehnuteľnosti alebo jej časti inému platiteľovi nebude oslobodený od dane.*

Ak sa platiť rozhodne prenájom zdaňovať, nemusí tak urobiť voči všetkým platiteľom, ktorým prenajíma nehnuteľnosť, ako to bolo ustanovené v zákone č. 289/1995 Z.z. o DPH v znení neskorších predpisov platnom do 30.4.2004. Ak by použil obidva režimy, t.j. voči niektorým platiteľom by k prenájmu uplatnil daň a voči niektorým platiteľom by ho oslobodil, mal by povinnosť postupovať pri výpočte pomernej výšky dane, ktorú môže odpočítať, podľa § 50 zákona o DPH.

2.2. Na nájom v ubytovacích zariadeniach sa nevzťahuje oslobodenie od dane. Cieľom tohto ustanovenia je rozlíšiť nájom nehnuteľnosti alebo jej časti od ubytovacích služieb.

Ubytovacím zariadením sa podľa Vyhlášky MH SR č. 419/2001 Z.z., ktorou sa upravuje kategorizácia ubytovacích zariadení a klasifikačné znaky na ich zaraďovanie do tried, rozumie hotel, motel, hotel, penzión, turistická ubytovňa alebo chata, kemping a ubytovanie v súkromí. Kategorizácia sa vzťahuje na podnikateľov poskytujúcich ubytovanie na základe

živnostenského oprávnenia. Ubytovanie vo vyššie uvedených zariadeniach je vždy zdaňované 19%-nou sadzbou DPH.

V prípade ubytovania vlastných zamestnancov vo vlastnej ubytovni sa jedná o prenájom nehnuteľnosti alebo jej časti, nie o komerčnú ubytovaciu službu. Takéto ubytovanie vlastných zamestnancov je oslobodené v zmysle § 38 ods. 3 zákona o DPH. Za komerčné ubytovanie sa nepovažuje ani sociálna ubytovňa napr. pre opustené matky. Ubytovanie v sociálnej ubytovni sa považuje za poskytnutie služby sociálnej pomoci, ktorá je podľa § 30 zákona o DPH oslobodená od dane. Na rozdiel od toho vysokoškolský internát, ak sa v ňom napr. v čase prázdnin komerčne poskytuje ubytovanie, považuje sa za turistickú ubytovňu a zdaní sa ako turistická ubytovňa. /Turistickou ubytovňou sa podľa Vyhlášky č. 419/2001 Z.z. rozumie jednoduché ubytovacie zariadenie s väčším počtom lôžok a hostia majú k dispozícii spoločné hygienické zariadenia/.

Príklad:

Vysokoškolský internát počas zimného a letného semestra poskytuje ubytovanie študentom VŠ. V rámci letných prázdnin poskytuje ubytovanie turistom.

Ubytovanie pre študentov sa považuje za dodanie služby úzko súvisiacej s výchovnými a vzdelávacími službami podľa § 31 ods. 2 zákona o DPH osobami poskytujúcimi výchovné a vzdelávacie služby a je oslobodené od dane.

Ubytovanie poskytnuté turistom počas letných prázdnin má komerčný účel. Vysokoškolský internát by na tento účel mal mať živnostenské oprávnenie na poskytovanie ubytovacích služieb. Ubytovacie služby pre turistov podliehajú 19%-nej sadzbe DPH.

2.3. Nájom priestorov a miest na parkovanie vozidiel, nájom trvalo inštalovaných zariadení a strojov a nájom bezpečnostných schránok sa zdaňuje 19%-nou sadzbou DPH.

3. Miesto dodania nehnuteľnosti alebo jej časti

3.1. Podľa § 13 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH je miestom pri dodaní stavby alebo jej časti, ako aj pozemku vrátane stavebného pozemku miesto, kde sa tieto nachádzajú.

Ak sa nehnuteľnosť nachádza na území SR, miestom dodania je vždy tuzemsko a dodanie podlieha zákonu o DPH.

Ak sa nehnuteľnosť nachádza v zahraničí, zákon o DPH sa na jej prevod nevzťahuje.

3.2. Podľa § 15 ods. 2 miestom dodania služieb vzťahujúcich sa na nehnuteľnosť je miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádza. Pod službami vzťahujúcimi sa na nehnuteľnosť môžeme rozumieť napr. rôzne stavebné práce (výstavba, stavebné opravy, stavebná údržba), stavebno-inštalračné práce, prenájom nehnuteľností, projektové práce, služby realitných kancelárií, znalcov, architektov, stavebného dozoru a pod.

Ak platiteľ prenajíma nehnuteľnosť v SR osobe identifikovanej pre daň z iného členského štátu, miestom dodania služby /nájom/ je podľa § 15 ods. 2 zákona o DPH miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádza, v tomto prípade SR. Daňová povinnosť vznikne platiteľovi v SR. Ak by slovenský platiteľ prenajímal svoju nehnuteľnosť v inom členskom štáte, miestom dodania tejto služby je tiež miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádza, t.j. iný členský štát a daňová povinnosť vznikne podľa práva iného členského štátu.

K určeniu miesta zdaniteľného obchodu sú vydané samostatné pokyny č. 47/02/2004 a č. 53/02/2004.

4. Vznik daňovej povinnosti pri dodaní a nájme nehnuteľnosti alebo jej časti

4.1. Dodanie nehnuteľnosti a dodanie stavby sa podľa § 8 ods. 1 zákona o DPH považuje za dodanie tovaru, pri ktorom vzniká daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH dňom dodania tovaru. **Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľnosti alebo deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľnosti. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby.**

4.2. Na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy sa za deň dodania považuje deň odovzdania stavby, pričom stavbu možno dodať aj po častiach. Ide teda o **čiasťkové dodanie** tovaru. Tovar /stavba dodávaná po častiach/ sa považuje za dodaný podľa § 19 ods. 3 zákona o DPH najneskôr posledným dňom obdobia, na ktoré sa platba za čiastkovo dodávaný tovar vzťahuje.

4.3. Nájom nehnuteľnosti je pre účely zákona o DPH službou. Daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 vzniká dňom dodania služby. V prípade nájmu nehnuteľnosti sa obvykle jedná o **opakované dodanie** služby. Podľa § 19 ods. 3 zákona o DPH ak sa dodanie služby uskutočňuje opakovane, služba sa považuje za dodanú najneskôr posledným dňom obdobia, na ktoré sa platba za opakovane dodávanú službu vzťahuje.

4.4. Ak je platba prijatá pred dodaním tovaru alebo služby, podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH vzniká daňová povinnosť dňom prijatia platby. To ustanovenie sa vzťahuje aj na prípady dodania nehnuteľnosti alebo jej časti a nájmu nehnuteľnosti alebo jej časti.

5. Základ dane a fakturácia pri dodaní a nájme nehnuteľnosti alebo jej časti

4.1. Základom dane pri dodaní nehnuteľnosti /tovaru/ alebo nájme nehnuteľnosti /služby/ je podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň.

4.2. Pri dodaní a nájme nehnuteľnosti v tuzemsku vyhotoví platiteľ pre zdaniteľnú osobu a pre právnickú osobu, ktorá nie je zdaniteľnou osobou faktúru podľa § 71 ods. 1 zákona o DPH. Faktúru vyhotoví najneskôr do 15 dní od vzniku daňovej povinnosti. Náležitosti faktúry sú uvedené v § 71 ods. 2 zákona o DPH. V prípade nájmu nehnuteľnosti možno podľa § 71 ods. 3 písm. a/ zákona o DPH považovať za faktúru dohodu o platbách nájomného, ktorá je súčasťou nájomnej zmluvy, ak obsahuje údaje podľa ods. 2 citovaného ustanovenia. Platiteľ môže pri vyhotovení faktúr postupovať aj podľa § 75 zákona o DPH, t.j. môže vyhotoviť súhrnnú faktúru za viac samostatných dodaní tovaru rovnakého druhu alebo služby rovnakého druhu za obdobie najviac jedného kalendárneho mesiaca.

4.3. Pri dodaní a nájme nehnuteľnosti v inom členskom štáte vyhotoví platiteľ faktúru podľa práva iného členského štátu.

6. Daňové priznanie

Platiteľ je podľa § 78 ods. 1 zákona o DPH povinný do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia podať daňové priznanie a v tej istej lehote zaplatiť daňovú povinnosť. V prípade vykázaného nadmerného odpočtu platiteľ postupuje podľa § 79 zákona o DPH.

Ak platiteľ dodáva alebo prenajíma nehnuteľnosť alebo jej časť s oslobodením od dane, uvedie tieto činnosti do r. 06 daňového priznania.

Ak sa platiteľ rozhodne dodanie a nájom nehnuteľnosti alebo jej časti zdaňovať, resp. ak ide o dodanie a nájom, ktorý nie je podľa § 38 zákona o DPH oslobodený od dane, uvedie ich v r. 03 daňového priznania.