

Metodický pokyn k uplatneniu DPH pri službách vzťahujúcich sa na nehnuteľnosť v nadväznosti na vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 282/2011, zmenené vykonávacím nariadením Rady (EÚ) č. 1042/2013

Od 1.1.2017 nadobúdajú platnosť články 13b, 31a a 31b vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011, pokiaľ ide o poskytovanie služieb, ktoré boli doplnené do tohto nariadenia vykonávacím nariadením Rady (EÚ) č. 1042/2013 zo 7. októbra 2013 (ďalej len „vykonávacie nariadenie“). V nadväznosti na uvedené Finančné riaditeľstvo SR vydáva nový aktualizovaný metodický pokyn k uplatneniu dane z pridanej hodnoty pri službách vzťahujúcich sa na nehnuteľnosť. Zároveň sa týmto metodickým pokynom ruší metodický pokyn z januára 2013, z ktorého sa do nového metodického pokynu preberajú všetky časti pôvodného metodického pokynu, k zmene ktorých nedochádza.

Smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“) v článku 47 (§ 16 ods. 1 zákona o DPH) ustanovuje, že miestom poskytovania služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom je miesto, kde sa daný nehnuteľný majetok nachádza. Vzhľadom na rôzne prístupy členských štátov pri posudzovaní miesta dodania služieb vzťahujúcich sa na nehnuteľnosť, ktoré pri cezhranične poskytovaných službách viedli k situáciám dvojitého zdanenia alebo nezdanenia, bolo Výborom pre DPH ako poradným orgán Európskej komisie vydané v roku 2011 usmernenie¹ týkajúce sa služieb vzťahujúcich sa na nehnuteľnosť. Z tohto usmernenia vychádzalo Finančné riaditeľstvo SR už pri vypracovaní metodického pokynu v januári 2013.

V záujme zabezpečenia väčšieho súladu, účinnosti a istoty v súvislosti so zaobchádzaním na účely DPH, ktoré sa uplatňuje na poskytovanie služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom nachádzajúcim sa v EÚ, boli usmernenia k službám súvisiacim s nehnuteľným majetkom, ktoré boli schválené vo Výbore pre DPH, začlenené do ustanovení vykonávacieho nariadenia a od 1.1.2017 sú záväzné a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch.

K uplatňovaniu článkov 13b, 31a a 31b vykonávacieho nariadenia vydala Európska Komisia Vysvetlivky k pravidlám EÚ v oblasti DPH týkajúcim sa miesta poskytovania služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom (ďalej len „Vysvetlivky“), ktoré tvoria prílohu tohto metodického pokynu. Vysvetlivky obsahujú praktické a neformálne usmernenie o tom, ako sa má uplatňovať právo EÚ podľa názoru Generálneho riaditeľstva Komisie pre dane a colnú úniu, pričom nie sú právne záväzné a nemajú vyčerpávajúci charakter.

1. oddiel Miesto dodania služby vzťahujúcej sa na nehnuteľný majetok

Pre správne uplatnenie dane z pridanej hodnoty pri poskytnutí služby za protihodnotu je potrebné v prvom rade určiť, kde je miesto dodania služby. Zákon o DPH upravuje miesto dodania služby v § 15 a § 16, pričom v § 15 ustanovuje všeobecné pravidlo pri určení miesta dodania služby v závislosti od toho, či je služba dodaná zdaniteľnej osobe alebo osobe inej ako je zdaniteľná osoba, a v § 16 upravuje odchylné postupy určenia miesta dodania služby v prípade vybraných druhov služieb, medzi ktoré patria aj služby vzťahujúce sa na nehnuteľnosť.

Miestom dodania služby vzťahujúcej sa na nehnuteľnosť vrátane realitnej činnosti a činnosti znalcov, ubytovacích služieb, poskytnutia práva na užívanie nehnuteľnosti, služieb zameraných na prípravu a koordináciu stavebných prác, ako sú služby poskytované architektmi a osobami zabezpečujúcimi stavebný dozor, je podľa § 16

¹ Štruktúru usmernenia Výboru pre DPH ovplyvnilo najmä rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-166/05 Heger Rudi GmbH, v ktorom sa posudzovala prejudiciálna otázka, či prevod práva na chytanie rýb formou odplatného prevodu povolení na chytanie rýb predstavuje poskytovanie služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom.

ods. 1 zákona o DPH miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádza.²

Pravidlo miesta dodania služby vzťahujúcej sa na nehnuteľný majetok sa uplatňuje bez ohľadu na to, či je príjemcom služby vzťahujúcej sa na nehnuteľnosť zdaniteľná osoba alebo osoba iná ako zdaniteľná osoba. Posúdenie postavenia príjemcu služby vzťahujúcej sa na nehnuteľnosť má význam v prípade určenia osoby povinnej platiť daň, ak službu vzťahujúcu sa na nehnuteľnosť s miestom dodania v tuzemsku poskytuje zahraničná osoba. Vo všeobecnosti platí, že osobou povinnou platiť daň pri dodaní tovaru alebo služby v tuzemsku je platiteľ dane podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH. Ak však napríklad službu vzťahujúcu sa na nehnuteľnosť poskytne zdaniteľnej osobe, ktorá má sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň alebo bydlisko v tuzemsku, zahraničná osoba z iného členského štátu alebo z tretieho štátu, a miesto dodania služby je v tuzemsku, osobou povinnou platiť daň pri tejto službe je podľa § 69 ods. 2 zákona o DPH zdaniteľná osoba ako príjemca služby. Pokiaľ príjemca služby vzťahujúcej sa na nehnuteľnosť s miestom dodania v tuzemsku nie je zdaniteľnou osobou, osobou povinnou platiť daň je poskytovateľ služby podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH ako platiteľ dane.

Ak zdaniteľná osoba vo svojom mene pre inú osobu obstará dodanie služby, podľa § 9 ods. 4 zákona o DPH platí, že táto zdaniteľná osoba službu sama prijala a dodala.

2. oddiel Vymedzenie pojmu „nehnutelný majetok“

Na to, aby bolo možné posúdiť, či ide o službu vzťahujúcu sa na nehnuteľný majetok, je potrebné vymedziť, čo sa nehnuteľným majetkom rozumie. S cieľom poskytnúť jednotnú definíciu uplatniteľnú vo všetkých členských štátoch zákonodarca EÚ v **článku 13b** vykonávacieho nariadenia vymedzil pojem „nehnutelný majetok“. Toto vymedzenie pojmu bolo značne inšpirované rozsudkom Súdneho dvora EÚ vo veci C-428/02 Fonden Marselisborg Lystbådehavn³. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ pri posudzovaní služieb vzťahujúcich sa na nehnuteľnosť vyplýva, že je potrebné skúmať, či ide o poskytnutie služby za protihodnotu a či možno objekt, na ktorý sa služba vzťahuje, považovať za nehnuteľný majetok. Pokiaľ ide o pojem „nehnutelný majetok“ Súdny dvor EÚ zdôrazňuje, že jedným z podstatných znakov nehnuteľného majetku je, že sa viaže k určitej časti zemského povrchu. Ak je pozemok trvalo ohraničený, hoci je ponorený, môže byť považovaný za nehnuteľný majetok (Fonden Marselisborg Lystbådehavn). Následne je potrebné skúmať, či je vzťah medzi poskytnutou službou a nehnuteľnosťou dostatočne úzky a priamy. Súdny dvor EÚ uviedol, že i keď veľké množstvo služieb súvisí určitým spôsobom s nehnuteľnosťou, bolo by v rozpore s legislatívnou úpravou miesta dodania služieb, aby do rozsahu pôsobnosti osobitného ustanovenia upravujúceho miesto dodania služieb vzťahujúcich sa na nehnuteľnosť patrilo každé poskytovanie služieb, aj keď sa len vo veľmi zanedbateľnej miere viaže k nehnuteľnému majetku.

V rozhodnutí Heger Rudi Súdny dvor EÚ uviedol, že práva na chytanie rýb, ktoré spoločnosť Heger Rudi nadobudla a predala, umožňujú vykonávať takéto právo na určitých častiach majetku vymedzeného dotknutým vodným tokom. Tieto práva sa vzťahujú na určité geografické oblasti, v ktorých môžu byť vykonávané, a preto sa spájajú s povrchom pokrytým vodou, ktorý je vymedzený stálym spôsobom. Úseky rieky, na ktoré sa vzťahujú povolenia na chytanie rýb, musia byť preto považované za nehnuteľný majetok. Súdny dvor EÚ v tomto rozhodnutí

² Hlavným cieľom prijatia nových pravidiel týkajúcich sa miesta dodania služieb účinných k 1.1.2010 bolo čo najširšie uplatnenie všeobecného pravidla a zdanenie služby podľa miesta, kde je príjemca služby usadený. Osobitné pravidlá miesta dodania služieb, medzi ktoré patrí aj § 16 ods. 1 zákona o DPH, sú určené pre tie typy služieb, pre ktoré by uplatnenie všeobecného pravidla nebolo vhodné. V tejto súvislosti Európska komisia uviedla, že pravidlo dodania služby vzťahujúcej sa na nehnuteľnosť je osobitným pravidlom a nemôže byť považované za výnimku, ktorá má byť interpretovaná úzko k všeobecnému pravidlu. Na druhej strane však toto pravidlo nemá byť uplatňované tak široko, aby v konečnom dôsledku postavilo všeobecné pravidlo do pozície výnimky.

³ Fonden Marselisborg Lystbådehavn prenajímala kotevné miesta pre lode na vode a miesta na súši pre zimovanie lodí. Daňový úrad tvrdil, že príjmy získané z činnosti prenájmu miest pre lode podliehajú DPH. Súdnemu dvoru EÚ bola položená prejudiciálna otázka, či pojem „prenájom nehnuteľného majetku“ zahŕňa prenájom miest pre lode na ploche územia prístavu, ako aj vo vymedzenom a identifikovateľnom mieste na vode.

nakoniec konštatoval, že existuje dostatočná priama súvislosť medzi prevodom práv na chytanie rýb a časťami vodných tokov, s ktorými tieto práva súvisia. Teda taká služba, akú poskytuje Heger Rudi, súvisí s nehnuteľným majetkom v zmysle článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice (teraz článok 47 smernice o DPH, § 16 ods. 1 zákona o DPH). Záver Súdneho dvora EÚ v tomto spore možno zovšeobecniť tak, že pokiaľ samotné poskytovanie služieb dostatočne úzko súvisí s nehnuteľným majetkom, patrí do pôsobnosti článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice (čl. 47 smernice o DPH, § 16 ods. 1 zákona o DPH).

V článku 13b vykonávacieho nariadenia sú uvedené štyri kategórie tovarov, ktoré sa na účely uplatňovania smernice o DPH považujú za nehnuteľný majetok. Zoznam týchto štyroch kategórií je vyčerpávajúci, pričom by sa tieto kategórie nemali vnímať ako možnosti, ktoré sa navzájom vylučujú, čo znamená, že sa na niektorý tovar môže vzťahovať viac ako jedna kategória. Na určenie toho, či služba súvisí s nehnuteľným majetkom, je potrebné skúmať, či patrí aspoň do jednej z týchto štyroch kategórií (bod 46 Vysvetliviek). Za nehnuteľný majetok sa považuje:

a) akákoľvek určitá časť zeme, na povrchu alebo pod ním, ku ktorej možno založiť vlastnícke právo a držbu

Aby sa mohol majetok považovať za nehnuteľný majetok, musia byť splnené dve kumulatívne podmienky, a to, že by malo ísť o určitú časť zeme na povrchu alebo pod ním a zároveň by malo byť možné k nej založiť vlastnícke právo a držbu (bod 48 Vysvetliviek). Odkaz na „určitú časť zeme“ znamená, že čo by mohlo byť považované za nehnuteľný majetok, pozostáva z jasne identifikovaných alebo identifikovateľných oblastí zeme, ku ktorým možno založiť vlastnícke právo a držbu. Rozsah pojmu „zem“ je široký, keďže odkaz na zem, buď na povrchu alebo pod ním, v skutočnosti zahŕňa samotnú pôdu a všetko, čo je na nej, ako aj to, čo je pod ňou, t. j. pôdne podložie. Pôda zeme zahŕňa každý pozemok vrátane časti pozemku pokrytej vodou, t. j. moria, oceány, rieky, jazerá a iné vnútrozemské vodné cesty. Do pôdneho podložia zeme patrí všetko, čo je pod zemou. Preto sa ropné vrty, podzemná voda, nerasty a iné zdroje, ktoré sú pod zemou (aj pôda pod vodou), považujú za nehnuteľné. Pokiaľ sa tieto prvky nevyťažia z podzemia, považujú sa za časť zeme, t. j. za nehnuteľný majetok. Skutočnosť, že voda, ropa alebo iné látky nachádzajúce sa na pôde alebo v pôdnom podloží možno klasifikovať ako nehnuteľné, ešte neznamená, že všetky služby týkajúce sa takýchto látok by sa mali nevyhnutne považovať za súvisiace s nehnuteľným majetkom (bod 55 Vysvetliviek).

Vymedzenie pojmu „nehuteľný majetok“ sa vzťahuje len na ten nehnuteľný majetok, ku ktorému „možno založiť vlastnícke právo a držbu“. Z bodu 57 Vysvetliviek vyplýva, že hoci sú „vlastnícke právo“ a „držba“ pojmami, ktoré nie sú vymedzené na účely uplatňovania smernice o DPH, členské štáty by ich mali uplatňovať na účely DPH jednotným spôsobom bez toho, aby sa opierali o vnútroštátne vymedzenia týchto pojmov. Tovar sa môže klasifikovať ako nehnuteľný majetok, aj keď v čase posúdenia nikto nemá na tento tovar skutočné vlastnícke právo alebo držbu. Stačí, že vlastnícke právo alebo držbu možno založiť. Na neodňateľný nehnuteľný tovar, ako je verejný majetok (jazera, vnútrozemské vodné cesty, prístavy, verejné parky) sa tiež vzťahuje článok 13b písm. a) vykonávacieho nariadenia, aj keď vlastnícke právo k nemu nie je prenosné. Takýto majetok môže byť tiež predmetom poskytovania služieb (napr. stavebné práce, licencie na využívanie), ktoré sa budú považovať za služby súvisiace s nehnuteľným majetkom.

b) akákoľvek budova alebo stavba pripevnená k zemi alebo v zemi nad úrovňou mora alebo pod ňou, ktorá sa nemôže jednoducho rozobrať alebo premiestniť

Medzi stavby patria okrem budov aj inžinierske stavby. V bode 65 Vysvetliviek sa uvádza, že pojem „stavba“ má širší význam a zahŕňa iné stavby, ktoré nie sú obvykle klasifikované ako budova. Stavby môžu zahŕňať stavebno-inžinierske diela, ako sú cesty, mosty, letiská, prístavy, hrádze, plynovody, vodovodné a kanalizačné systémy, ako aj priemyselné zariadenia, ako napríklad elektrárne, veterné turbíny alebo rafinérie.

Budovy alebo stavby sa považujú za nehnuteľný majetok vo všetkých svojich základných častiach. Pojem „základné“ sa vzťahuje nielen na skelet budovy alebo stavby, ale tiež na každý namontovaný prvok, ktorý tvorí

neoddeliteľnú súčasť tejto budovy alebo stavby, alebo ktorý je do nej trvalo namontovaný, vytvárajúc celok takým spôsobom, že pri neexistencii týchto prvkov by budova alebo stavba bola neúplná alebo by to poškodilo jej celistvosť. Budova alebo stavba môže byť pripevnená k zemi alebo v zemi rôznymi spôsobmi, a to prostredníctvom spojiva, ako je cement, prichytením, ako sú laná, reťaze, skrutky alebo kotvy. Na to, aby sa budovy alebo stavby klasifikovali ako nehnuteľný majetok, musia byť pripevnené k zemi alebo v zemi, nad úrovňou mora alebo pod ňou, a nemalo by byť možné ich jednoducho rozobrať alebo premiestniť. V bodoch 68 až 82 Vysvetliviek sa uvádzajú prípady pevného pripojenia budovy alebo stavby k zemi a ich jednoduché rozobratie a premiestnenie.

V súlade s judikatúrou Súdneho dvora EÚ však nie je nevyhnutné, aby bola budova alebo stavba neoddeliteľne spojená so zemou na to, aby sa mohla považovať za nehnuteľný majetok. V rozhodnutí C-532/11 Leichenich⁴ Súdny dvor EÚ uviedol, že pojem prenájom nehnuteľností zahŕňa aj prenájom obytnej lode vrátane príľahlej plochy a prístavného mostíka, ktorá je upevnená o breh a koryto rieky prostredníctvom ťažko uvoľniteľných prichytiek, je na ohraničenom a identifikovateľnom stanovisku na vode rieky a podľa nájomnej zmluvy sa využíva výlučne na trvalú prevádzku reštaurácie/diskotéky na tomto stanovisku.

V rozhodnutí vo veci C-111/05 Aktiebolaget NN⁵ Súdny dvor EÚ zase uviedol, že pripojenie hnuteľnej veci k zemi nemusí nevyhnutne spadať pod pojem stavebné práce. Charakteristickými znakmi takejto dodávky je, že predmetom zmluvného vzťahu je dodanie tovaru, pri ktorom dochádza k zmene práva nakladať s tovarom ako vlastníkom na inú osobu a že práce, ktoré sa poskytujú, sa obmedzujú na činnosti, ktoré nespôsobujú zmenu povahy montovaného alebo inštalovaného tovaru a výsledkom týchto činností nie je prispôbenie tovaru špecifickým potrebám klienta. To znamená, že v prípade niektorých inžinierskych stavby môže ísť o dodanie tovaru s jeho inštaláciou alebo montážou. Na základe kritérií definovaných Súdnym dvorom EÚ vo veci Aktiebolaget, bolo dodanie funkčnej fotovoltaickej elektrárne na kľúč na území SR posúdené ako dodanie tovaru s montážou. Uvedené však neznamená, že už vybudovaná fotovoltaická elektrárň nespĺňa charakter stavby pripevnenej k zemi, ktorá nemôže byť ľahko rozmontovaná alebo posunutá, a služby pre ňu poskytnuté by nemohli byť považované za služby spojené s nehnuteľnosťou. Stavby energetických zariadení sa považujú za inžinierske stavby, medzi ktoré patrí komplex priemyselných zariadení (napríklad elektrárne), ktoré nemajú charakter budov.

c) akýkoľvek prvok, ktorý sa inštaloval a tvorí neoddeliteľnú súčasť budovy alebo stavby, bez ktorého by budova alebo stavba nebola úplná, ako napríklad dvere, okná, strechy, schodiská a výťahy

Podľa článku 13b písm. c) vykonávacieho nariadenia každý prvok, ktorý bol namontovaný v budove alebo stavbe, sa považuje za nehnuteľný majetok, ak tvorí neoddeliteľnú súčasť budovy alebo stavby. „Neoddeliteľnú“ znamená, že bez tohto prvku by bola budova alebo stavba neúplná. Okrem hlavnej konštrukcie budovy alebo stavby sa niektoré prvky, ktoré sú namontované v tejto budove alebo stavbe, majú tiež považovať za nehnuteľný majetok, ak tvoria jej neoddeliteľnú súčasť. Tieto prvky nemusia byť rovnaké ako tie, ktoré sú potrebné v stavbách, ako sú elektrárne, mosty alebo tunely.

Príklad č. 1

Zdaniteľná osoba so sídlom v ČR si od zdaniteľnej osoby so sídlom v SR objedná repasovanie starých okien (brúsenie, natieranie, zateplenie rámov) osadených vo svojej prevádzkarni v ČR. Ide o službu vzťahujúcu sa na nehnuteľnosť, ktorej miesto dodania sa posúdi podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH - v ČR.

⁴ Súdny dvor EÚ v prípade C-532/11 Leichenich posudzoval prejudiciálnu otázku, či sa má článok 13B písm. b) šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že pojem prenájom nehnuteľností zahŕňa prenájom obytnej lode vrátane príľahlej plochy a prístavného mostíka, ktorá je určená na trvalé užívanie na stálom mieste ako reštaurácia/diskotéka.

⁵ V prípade Aktiebolaget sa posudzovala prejudiciálna otázka, či sa má zdaniteľné plnenie pozostávajúce z dodávky a uloženia kábla, ktorý sa nachádza na území dvoch členských štátov, ako aj mimo územia Spoločenstva, pri ktorom samotný kábel predstavuje zjavne prevažnú väčšinu celkových nákladov, považovať za dodávku tovaru na účely uplatnenia ustanovení šiestej smernice.

Akýkoľvek prvok, ktorý po inštalácii tvorí neoddeliteľnú súčasť budovy alebo stavby, sa pred jeho inštaláciou považuje za hnutelnú vec a práca na ňom pre zdaniteľnú osobu je službou podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH. Až po nainštalovaní môže byť tento prvok považovaný za nehnuteľný majetok, ak tvorí neoddeliteľnú súčasť nehnuteľnosti.

Príklad č. 2

Zdaniteľná osoba so sídlom v SR si od zdaniteľnej osoby so sídlom v Maďarsku objedná pred inštaláciou interiérových dverí ich premaľovanie. Miesto dodania tejto služby sa posúdi podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH - v SR.

d) akýkoľvek prvok, vybavenie alebo prístroj trvalo namontovaný v budove alebo stavbe, ktorý nemožno premiestniť bez zničenia alebo úpravy budovy alebo stavby

Akýkoľvek prvok, vybavenie alebo prístroj trvalo namontovaný v budove alebo stavbe sa považuje za nehnuteľný majetok v prípade, ak ho nemožno premiestniť bez zničenia alebo úpravy budovy alebo stavby. Pojem „zničenie“ a pojem „úprava“ sú definované v bodoch 104 až 112 Vysvetliviek.

Práce vykonané na trvale namontovanom prvku v budove alebo stavbe takým spôsobom, že ho nemožno premiestniť bez zničenia alebo úpravy budovy alebo stavby, sa považujú za služby vzťahujúce sa na nehnuteľnosť podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH.

Príklad č. 3

Zdaniteľná osoba so sídlom v ČR si od zdaniteľnej osoby so sídlom v SR objedná technickú prehliadku už namontovaného výťahu vo svojom sídle v ČR. Miesto dodania tejto služby je podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH v ČR.

Vzájomný vzťah medzi písmenami b), c) a d) článku 13b vykonávacieho nariadenia

Zatiaľ čo písmeno b) článku 13b vykonávacieho nariadenia, ktorý sa týka postavených budov alebo stavieb, zahŕňa prvky, ktoré sú „začleňované“ do budovy alebo stavby počas procesu jej stavby/renovácie/úpravy (napr. tehly, cement, betón, stĺpy, nosníky), písmeno c) článku 13b vykonávacieho nariadenia zahŕňa prvky, ktoré sú „namontované“ v budove alebo stavbe. Prvky, vybavenie alebo prístroje uvedené v písmene d) článku 13b vykonávacieho nariadenia sú prvky, ktoré spĺňajú špecifickú úlohu alebo funkciu nezávislú od budovy alebo stavby, v ktorej sa nachádzajú.

Ak vzniknú pochybnosti v akejkoľvek konkrétnej situácii súvisiacej s inštaláciou prvku v budove alebo stavbe, musí sa vykonať analýza na individuálnom základe vychádzajúc z toho, či je prvok súčasťou konštrukcie podľa písmena b), či je jeho neoddeliteľnou súčasťou podľa písmena c) alebo je v nej trvalo namontovaný v zmysle písmena d) článku 13b vykonávacieho nariadenia.

Pokiaľ ide napríklad o inštaláciu solárnych panelov na konkrétne časti budovy alebo stavby, mohol by sa na ne vo všeobecnosti vzťahovať článok 13b písm. b) vykonávacieho nariadenia, keďže tvoria infraštruktúru budovy. Ak by boli namontované na budove alebo stavbe bez toho, aby boli súčasťou jej infraštruktúry, bolo by potrebné určiť, či sú splnené podmienky podľa článku 13b písm. c) alebo d) vykonávacieho nariadenia (bod 121 Vysvetliviek).

3. oddiel Transakcie kvalifikované ako dodávky služieb

Len transakcie kvalifikované ako dodávky služieb spadajú pod § 16 ods. 1 zákona o DPH. Keď sa určité práva pri nehnuteľnom majetku považujú za hmotný majetok, § 16 ods. 1 zákona o DPH sa neuplatňuje.

Od dodania stavebných prác ako služieb spojených s nehnuteľnosťou je potrebné odlišiť dodanie stavby⁶ alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy podľa § 8 ods. 1 písm. b) zákona o DPH. Ide o prípady, keď dodávateľ nedodáva jednotlivé stavebné práce, ale dodáva stavbu ako celok alebo jej časť. Časťou stavby môže byť napríklad nadstavba budov alebo prístavba budov, ktoré si vyžadujú stavebné povolenie a ktoré sú na účely zákona o DPH investičným majetkom v zmysle § 54 zákona o DPH.

Na určenie miesta dodania služieb súvisiacich s fotovoltaickou elektrárnou nemá vplyv skutočnosť, že samotné dodanie funkčnej fotovoltaickej elektrárne na kľúč sa môže z pohľadu dane z pridanej hodnoty považovať za dodanie tovaru s montážou. Pokiaľ v rámci výstavby fotovoltaickej elektrárne zdaniteľná osoba poskytuje za odplatu len samostatné služby, ako napríklad vypracovanie projektovej dokumentácie, zemné práce, stavebné práce, montážne práce, miesto dodania služby sa určí podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH, keďže existuje úzky súvis s konkrétnou stavbou, ktorá sa buduje. Rovnako služby, ktoré sa viažu na existujúcu fotovoltaickú elektrárňu, ktorá spĺňa charakter inžinierskej stavby, ako napríklad oprava fotovoltaických panelov ukotvených v zemi, alebo oprava kamerového systému, ktorý je trvalo nainštalovaný na stavbe fotovoltaickej elektrárne a je teda jej súčasťou, sa považujú za služby, ktoré súvisia s nehnuteľným majetkom, a preto sa miesto dodania určí podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH.

4. oddiel Priama súvislosť s nehnuteľným majetkom

Z článku **31a ods. 1** vykonávacieho nariadenia vyplýva, že k službám súvisiacim s nehnuteľným majetkom podľa článku 47 smernice o DPH (§ 16 ods. 1 zákona o DPH) patria len tie služby, ktoré s daným majetkom dostatočne priamo súvisia. Preto **by sa malo najprv posúdiť, či sa služba týka tovaru, ktorý možno považovať za nehnuteľný majetok** a následne, či existuje dostatočná priama súvislosť medzi službou a nehnuteľnosťou.

Služby dostatočne priamo súvisia s nehnuteľným majetkom v týchto prípadoch:

- a) v prípade, že sú odvodené z nehnuteľného majetku a že daný majetok tvorí základnú súčasť služby a pre poskytované služby je hlavný a nevyhnutný,
- b) v prípade, že sú poskytované na nehnuteľnom majetku alebo sú naň zamerané a ich cieľom je právna alebo fyzická zmena uvedeného majetku.

Kritériá uvedené v písmene a) zahŕňajú služby, v prípade ktorých výsledok pochádza z nehnuteľného majetku (napríklad prenájom budov alebo získanie práva na rybolov na vymedzenom území). Takúto službu nie je možné vykonať bez základného majetku, čo znamená, že služba sa musí vykonať vzhľadom na určitý nehnuteľný majetok.

Pokiaľ ide o kritériá uvedené v písmene b), nehnuteľný majetok je hlavným predmetom služby, ktorá sa na ňom vykonala (napríklad oprava budovy). Služby sa považujú za dostatočne priamo súvisiace s nehnuteľným majetkom v prípade, že sú poskytované na nehnuteľnom majetku alebo naň zamerané a ich cieľom je právna alebo fyzická zmena uvedeného majetku (bod 140 Vysvetliviek).

5. oddiel Služby vzťahujúce sa na nehnuteľnosť

V článku **31a ods. 2** vykonávacieho nariadenia sú uvedené služby, ktoré sa považujú za služby súvisiace s nehnuteľným majetkom. Zoznam služieb uvedených v tomto článku je len orientačný a poskytuje príklady

⁶Stavbou podľa § 43 zákona č. 50/1976 Zb. v znení neskorších predpisov (stavebný zákon) je stavebná konštrukcia postavená stavebnými prácami zo stavebných výrobkov, ktorá je pevne spojená so zemou alebo ktorej osadenie vyžaduje úpravu podkladu. Pevným spojením so zemou sa rozumie spojenie pevným základom, upevnenie strojníkmi súčiastkami alebo zvarom o pevný základ v zemi alebo o inú stavbu, ukotvenie pilótami alebo lanami s kotvou v zemi alebo na inej stavbe, pripojenie na sieť a zariadenia technického vybavenia územia, umiestnenie pod zemou. Stavby sa podľa stavebnotechnického vyhotovenia a účelu členia na pozemné stavby a inžinierske stavby.

konkrétnych služieb, ktoré sa považujú za služby súvisiace s nehnuteľným majetkom. Miesto dodania týchto služieb sa posudzuje podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH. Ide najmä o tieto služby:

a) vypracovanie projektu budovy alebo časti budovy určených pre určitú parcelu bez ohľadu na to, či je budova postavená

Prípravná fáza stavebných prác môže zahŕňať viaceré kroky (napr. vypracovanie koncepčných návrhov, vykonanie geostacionárnych štúdií), ktoré viac či menej úzko súvisia s nehnuteľným majetkom. Niektoré služby v rámci tejto prípravnej fázy je možné poskytnúť, hoci konkrétne umiestnenie nehnuteľného majetku ešte nie je známe (bod 148 Vysvetliviek). Ak sa služby poskytujú bez toho, aby sa spájali s konkrétnym majetkom, tieto služby nemožno považovať za služby dostatočne súvisiace s nehnuteľným majetkom.

Do rozsahu služieb vzťahujúcich sa na nehnuteľnosť, ktorých miesto dodania sa určí podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH, môžu patriť len služby poskytované v súvislosti s nehnuteľným majetkom, ktorého umiestnenie je identifikované v okamihu, keď sa služba poskytuje. Ide napríklad o služby projektantov, prípadne architektov, ktorí pripravujú projekty pre rozličné stavby, budovy, alebo ich časti, alebo služby týchto osôb pri samotnej koordinácii stavebných prác. Aj keď následne nedôjde k realizácii projektu určeného pre konkrétnu nehnuteľnosť a napríklad na vypracovanie plánov nenadviazali stavebné práce a nepostavila sa žiadna budova, tieto služby možno napriek tomu považovať za služby súvisiace s nehnuteľným majetkom za predpokladu, že boli poskytnuté vzhľadom na jasne určené umiestnenie.

Príklad č. 4 - príprava projektov závodu

Platiteľ dane ako dodávateľ služby uzatvoril s maďarským podnikateľom zmluvu, ktorej predmetom je príprava obchodných plánov, súťažnej dokumentácie a projektov na výstavbu závodu na konkrétne vymedzených parcelách na území SR uvedených v zmluve. Predmetom fakturácie boli všetky náklady súvisiace s obstaraním miesta na výstavbu závodu, projektové práce a právne poradenstvo, ale k výstavbe závodu nedošlo. Keďže sa projektové práce vzťahovali na konkrétnu nehnuteľnosť a vzťah medzi poskytnutou službou a konkrétnou nehnuteľnosťou je dostatočne úzky, miesto dodania služby sa určí v tuzemsku, kde sa nachádzajú nehnuteľnosti, na ktorých sa mala realizovať výstavba závodu. Platiteľ dane je osobou povinnou platiť daň podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH.

Príklad č. 5 - vypracovanie projektovej dokumentácie

Platiteľ dane uzatvoril zmluvu o dielo s českým odberateľom – osobou identifikovanou pre daň v ČR. Predmetom zmluvy je vypracovanie projektovej dokumentácie pre nehnuteľnosť nachádzajúcu sa na území Chorvátska. Vypracovanie projektovej dokumentácie je službou vzťahujúcou sa na nehnuteľnosť, ktorej miestom dodania je miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádza, t.j. Chorvátsko. Platiteľ dane sa musí v Chorvátsku informovať ohľadne registračnej a daňovej povinnosti z dôvodu vykonávania zdaniiteľných obchodov v Chorvátsku.

b) poskytovanie služieb stavebného dozoru alebo bezpečnostných služieb

Stavebný dozor sa podľa článku 31a ods. 2 písm. b) vykonávacieho nariadenia týka najmä dozoru nad staveniskami, pričom bezpečnostné služby sa môžu vzťahovať na staveniská, ako aj na postavené budovy a stavby. Ak dodávateľ zabezpečuje dozor alebo bezpečnosť nehnuteľného majetku bez ohľadu na to, či ide o stavbu, budovu alebo parcelu, uplatňuje sa článok 47 smernice o DPH (§ 16 ods. 1 zákona o DPH). Ak v súvislosti so zaistením bezpečnosti hnutel'ného tovaru (napr. prvky, vybavenie alebo prístroje umiestnené v budove, na stavenisku alebo parcele) musí dodávateľ zároveň zabezpečiť samotný nehnuteľný majetok, článok 47 smernice o DPH sa bude vzťahovať aj na túto bezpečnostnú službu (bod 156 Vysvetliviek).

V prípade služby poskytovanej bezpečnostným technikom a inštruktorom lešenárskej techniky⁷ nie je predmetom tejto služby právna alebo fyzická zmena nehnuteľnosti a rovnako nehnuteľnosť nie je podstatným prvkom poskytovanej služby. Hlavným predmetom týchto služieb je ochrana zdravia zamestnancov pri práci, ktorí ju v niektorých prípadoch uskutočňujú na nehnuteľnosti.

c) stavba budovy na pozemku, ako aj stavebné a demolačné práce vykonávané na budove alebo častiach budovy

Rozsah pôsobnosti článku 31a ods. 2 písm. c) vykonávacieho nariadenia sa vzťahuje na všetky druhy stavebných prác nielen v rámci výstavby nových budov, ale aj na stavebné práce, ako napr. obnova, úprava, prestavba, rozšírenie, zbúranie (úplné alebo čiastočné) existujúcich budov alebo častí budov.

Stavebné práce sú odborné činnosti, ktorými sa uskutočňuje stavba zo stavebných výrobkov. Stavebnými prácami sú aj montážne práce, ak sa nimi trvale a pevne zabudovávajú do stavby alebo sa zo stavby vynímajú stavebné výrobky, najmä prevádzkové zariadenia a zariadenia technického, energetického a technologického vybavenia stavby, alebo sa nimi stavba pripája na verejné dopravné a technické vybavenie územia.

Príklad č. 5 - stavebné práce pri výstavbe nákupného centra

Slovenská spoločnosť, ktorá je platiteľom dane, získala kontrakt na stavebné práce pri výstavbe nákupného centra v Grécku. Kontrakt je uzatvorený na obdobie jedného kalendárneho roka a platiteľ dane v stanovenom období vykonáva výhradne stavebné práce na nehnuteľnosti v Grécku. Miestom dodania stavebných prác je miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádza, t.j. Grécko. Vykonané stavebné práce nie sú predmetom dane podľa § 2 zákona o DPH, pretože miesto dodania služby nie je v tuzemsku. Platiteľ dane sa musí informovať v Grécku ohľadne svojich daňových a registračných povinností z dôvodu vykonávania zdaniteľných obchodov v Grécku.

Príklad č. 6 - rekonštrukcia nehnuteľnosti

Česká spoločnosť so sídlom v ČR vykonáva rekonštrukciu nehnuteľnosti na Slovensku. Objednávateľom služby je zdaniteľná osoba, ktorá vykonáva ekonomickú činnosť a súčasne aj činnosti, ktoré nie sú predmetom dane. Miestom dodania služby je podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádza, t.j. tuzemsko. Osobou povinnou platiť daň je podľa § 69 ods. 2 zákona o DPH zdaniteľná osoba, ktorá prijíma službu. Ak by česká spoločnosť vykonala rekonštrukciu nehnuteľnosti pre nezdaniteľnú osobu, miesto dodania služby zostáva nezmenené, t.j. tuzemsko, ale osobou povinnou platiť daň by bola česká spoločnosť, ktorá by bola povinná podať žiadosť o registráciu pre daň podľa § 5 zákona o DPH pred začatím vykonávania rekonštrukcie nehnuteľnosti.

Prenajímanie vybavenia s cieľom vykonania práce na nehnuteľnom majetku sa považuje za poskytnutie služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom, pokiaľ dodávateľ prenajímajúci vybavenie prevezme na seba zodpovednosť za vykonanie danej práce. Rovnako prenajímanie pracovníkov môže predstavovať službu súvisiacu s nehnuteľnosťou, ak poskytovateľ prevezme na seba zodpovednosť za vykonanie danej práce (bod 166 Vysvetliviek).

⁷ Podstatou práce bezpečnostného technika a inštruktora lešenárskej techniky je dodržiavanie dozoru nad bezpečnosťou a ochranou zdravia pri práci pracovníkov (BOZP), ktorí uskutočňujú určitý druh stavebných prác, prípadne inštaláciu alebo montáž stroja alebo zariadenia. Tieto práce spočívajú napríklad v aplikácii BOZP do montážnych procesov, aplikácii interných predpisov v súvislosti s BOZP, poučení montérov a iných pracovníkov o BOZP, zúčastňovaní sa koordinačných porád o BOZP, a v ďalších prácach.

d) stavba trvalých stavieb na pozemku, ako aj stavebné a demolačné práce vykonávané na trvalých stavbách, ako napríklad potrubné systémy pre plyn, vodu, odpadovú vodu a podobne

V článku 31a ods. 2 písm. d) vykonávacieho nariadenia sa uvádzajú príklady niekoľkých trvalých stavieb s odkazom na potrubné systémy pre plyn, vodu, odpadovú vodu, pričom tento zoznam nie je úplný. Údržba, rekonštrukcia a oprava trvalých stavieb sa uvádza v článku 31a ods. 2 písm. l) vykonávacieho nariadenia.

Príklad č. 7 - stavebné práce pri výstavbe diaľnice

Hlavný dodávateľ stavby objednal u platiteľa dane vykonanie stavebných prác pri výstavbe diaľnice. Platiteľ dane stavebné práce nevykonal vlastnými kapacitami, ale obstaral ich vykonanie maďarským podnikateľom, ktorý nemá v tuzemsku sídlo, miesto podnikania a ani prevádzkareň. Miestom dodania stavebných prác je miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádza, t.j. SR. Platiteľ dane obstaral vykonanie stavebných prác pri výstavbe diaľnice v SR, čo znamená, že stavebné práce sám prijal a dodal. V prípade stavebných prác prijatých od maďarského podnikateľa s miestom dodania v tuzemsku je osobou povinnou platiť daň podľa § 69 ods. 2 zákona o DPH a následne tieto práce fakturuje hlavnému dodávateľovi stavby, pri ktorých uplatní sadzbu dane platnú v tuzemsku.

e) práce na pozemku vrátane poľnohospodárskych služieb, ako napríklad kultivácia pôdy, výsev, zavlažovanie a hnojenie

Práce na pozemku zahŕňajú napríklad práce územného plánovania, záhradné terénne úpravy týkajúce sa určitej časti pozemku, ako aj poľnohospodárske práce vykonávané s cieľom pripraviť pozemok na pestovanie plodín a obrábanie pôdy. Rovnako lesnícke práce, ako je výsadba lesných škôlok, výsadba stromov, výrub stromov a pod., môžu byť vykonávané len v súvislosti s dotknutým pozemkom (nehnuteľnosťou), na ktorom sa vykonávajú, pričom pozemok predstavuje základný prvok pre vykonávanie uvedených prác.

Príklad č. 8 - pilčícke práce

Slovenský živnostník, ktorý nie je platiteľom dane, vykonáva v ČR pilčícke práce. Ide o práce napríklad v oblasti výrubu drevín, zrezávania a opracovania stromov a približovanie dreva. Keďže ide o službu vzťahujúcu sa na nehnuteľnosť, ktorá sa nachádza v ČR, miesto dodania predmetných služieb je v ČR. Slovenský živnostník nie je povinný registrovať sa pre DPH podľa § 7a zákona o DPH v tuzemsku, ale musí sa informovať v ČR, aké má registračné a daňové povinnosti podľa predpisov platných v tomto štáte.

f) prieskum a posúdenie rizika a celistvosti nehnuteľného majetku

Prieskum a posúdenie rizika a celistvosti nehnuteľného majetku predstavuje odborné služby, podobne ako služby oceňovania, a musí sa príslušným spôsobom zdaňovať v mieste, kde sa nehnuteľný majetok nachádza. Tieto služby poskytujú napríklad odborníci poisťovacích spoločností s cieľom pomôcť určiť podmienky poisťnej zmluvy na budovu (určenie fyzického stavu nehnuteľnosti) alebo ako súčasť štúdie uskutočniteľnosti vykonanej na účely stavby. Medzi služby uvedené v článku 31a ods. 2 písm. f) vykonávacieho nariadenia patria aj antiseizmické hodnotenia, mapovanie morského dna, hodnotenie vykonané na pozemku s cieľom určiť, či je vhodný na výstavbu, posúdenie energetickej účinnosti, hodnotenie dokumentácie súvisiacej s bezpečnosťou a súladu s ďalšími povinnosťami týkajúcimi sa životného prostredia, ochrany zdravia a bezpečnosti (bod 179 Vysvetliviek).

Príklad č. 9 - vypracovanie znaleckého posudku

Platiteľ dane si u českého znalca v oblasti stavebníctva, osoby identifikovanej pre daň v ČR, objednal vypracovanie znaleckého posudku týkajúceho sa stavebno-technického stavu nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v Olomouci. Vypracovanie znaleckého posudku je službou vzťahujúcou sa na nehnuteľnosť a miestom jej dodania je miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádza, t.j. ČR. Za vypracovanie znaleckého posudku znalec fakturoval cenu vrátane českej DPH.

- g) oceňovanie nehnuteľného majetku vrátane prípadu, keď je táto služba potrebná na účely poistenia, aby sa stanovila hodnota majetku ako zábezpeky pri pôžičke alebo na posúdenie rizika a škody pri sporoch**

Služby oceňovania sa môžu poskytovať za mnohých rôznych okolností, keď je potrebné stanoviť trhovú hodnotu jedného alebo viacerých nehnuteľných majetkov zo súkromných, obchodných, právnych alebo administratívnych dôvodov (napr. nákup, predaj, poistenie alebo zaplataenie daní z nehnuteľného majetku, alebo riešenie sporov súvisiacich s celistvosťou, zhodou alebo poškodením nehnuteľného majetku). Rozsah pôsobnosti článku 31a ods. 2 písm. g) vykonávacieho nariadenia sa preto vzťahuje na všetky služby oceňovania bez ohľadu na účely oceňovania.

- h) prenajímanie nehnuteľného majetku okrem prenajímania, na ktoré sa vzťahuje článok 31a ods. 3 písm. c) vykonávacieho nariadenia, vrátane uskladnenia tovaru, v prípade ktorého sa postúpila určitá časť majetku do výlučného používania odberateľom**

Pri nájme nehnuteľnosti je podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH miestom dodania miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádza. Z hľadiska uplatňovania DPH sa rovnako ako prenájom nehnuteľnosti alebo jej časti posudzuje aj podnájom nehnuteľnosti alebo jej časti.⁸

Příklad č. 10 - prenájom nehnuteľnosti

Taliansky podnikateľ, ktorý nemá v tuzemsku sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň a nie je platiteľom dane v tuzemsku, vlastní v SR nehnuteľnosť. Túto nehnuteľnosť sa rozhodol prenajímať platiteľovi dane. Miestom dodania služby je podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH tuzemsko, pričom prenájom nehnuteľnosti je oslobodený od dane podľa § 38 ods. 3 zákona o DPH. V danom prípade sa uplatní ustanovenie § 69 ods. 2 zákona o DPH a taliansky podnikateľ nie je povinný sa registrovať pre DPH podľa § 5 zákona o DPH. Slovenský platiteľ dane nezdaní službu prenájomu nehnuteľnosti z dôvodu, že prenájom nehnuteľnosti osobou, ktorá nie je platiteľom dane, je vždy oslobodený od dane.

Podľa ustálenej judikatúry je prenájom nehnuteľného majetku v zásade prenechaním práva užívať majetok zmluvnej strane, ako by bola jeho vlastníkom, a to na dohodnuté obdobie a za odplatu, pričom sa vylučuje akákoľvek iná osoba z výkonu takéhoto práva (C-174/06 CO.GE.P., bod 31⁹ a C-270/09 MacDonald Resorts, bod 46¹⁰). Toto vymedzenie pojmu sa vzťahuje na hlavné prvky „prenajímania nehnuteľného majetku“ a môže sa používať na účely článku 31a ods. 2 písm. h) vykonávacieho nariadenia. Skutočnosť, že určitá situácia nespadá do vymedzenia pojmu „prenájom nehnuteľného majetku“, ktoré uviedol Súdny dvor EÚ (napríklad z dôvodu, že jedna z podmienok nie je splnená), neznamená, že nemôže byť upravená článkom 47 smernice o DPH, ak sú splnené všeobecné podmienky v článku 31a ods. 1 vykonávacieho nariadenia (bod 187 Vysvetliviek). Prenájom nehnuteľného majetku môže patriť do

⁸ Pri nájme prenajímateľ prenecháva za odplatu nájomcovi vec, aby ju dočasne užíval alebo z nej bral úžitky. Pojmovým znakom nájmu je, že sa zriaďuje za odplatu (nájomné). Pri bezplatnom prenechaní veci nejde o nájom, ale napr. o výpožičku. Odlišnosť medzi nájmom a podnájomom spočíva v účastníkoch vzťahu, kedy pri nájme ide o vzťah medzi prenajímateľom nehnuteľnosti a nájomcom, a pri podnájme je to vzťah medzi nájomcom a podnájomníkom.

⁹ V rozhodnutí vo veci C-174/06 CO.GE.P. sa posudzovala prejudiciálna otázka, či je udelenie práva na užívanie verejného majetku na dobu určitú a za výrazne nižšiu protihodnotu, než je hodnota majetku, ktoré udelil na žiadosť záujemcu verejnoprávny subjekt, nájmom nehnuteľného majetku oslobodeného od DPH. Spoločnosti bolo priznané právo užívať, a to aj výlučným spôsobom, prímorské oblasti vo verejnom vlastníctve určené na skladovanie minerálnych olejov, ich výrobu a manipuláciu s nimi, na určitú dobu a za protihodnotu, ktorá je výrazne nižšia ako hodnota majetku a akákoľvek ďalšia osoba bola z užívania časti prímorskej oblasti vo verejnom vlastníctve vylúčená.

¹⁰ Činnosťou MRL je predaj práv časovo obmedzeného užívania („timesharing“) ubytovania v turistických ubytovacích komplexoch. MRL uvádzal na trh nový produkt, ktorý mal za cieľ lepšie využiť nepredané inventárne súpisy timeshare podielov a ponúknuť zákazníkom väčšiu flexibilitu v tom, ako chcú využiť ubytovanie v turistických strediskách MRL. Súdnemu dvoru EÚ bola položená prejudiciálna otázka, či sa má plnenie spočívajúce v udeľovaní zmluvných práv („práv na body“), ktoré oprávňujú nadobúdateľa na nadobudnutie bodov, ktoré môže každoročne uplatniť na právo obývania a využívania ubytovania v turistických strediskách odvolateľa s časovo obmedzeným užívaním nehnuteľností, považovať za prenajímanie nehnuteľného majetku.

rozsahu pôsobnosti článku 47 smernice o DPH (§ 16 ods. 1 zákona o DPH) len vtedy, keď sa podľa príslušných vnútroštátnych právnych predpisov klasifikuje ako poskytnutie služby a nie ako dodanie tovaru.

V článku 31a ods. 2 písm. h) vykonávacieho nariadenia sa vo všeobecnosti služby prenajímania nehnuteľného majetku, s výnimkou poskytovania reklamy, klasifikujú ako služby súvisiace s nehnuteľným majetkom. Týka sa to aj služby pozostávajúcej z uskladnenia tovaru za podmienky uvedenej v tomto článku (bod 189 Vysvetliviek). Reklamné služby sa uvádzajú v 6. oddiele písm. c) tohto metodického pokynu.

Uskladnenie tovaru

Pokiaľ ide o uskladnenie tovaru, zákonodarca EÚ stanovil, že na to, aby služba skladovania súvisela s nehnuteľným majetkom, musí byť určitá časť nehnuteľného majetku, v ktorej sa tovar uskladňuje, postúpená do výhradného používania odberateľa.

Súdny dvor EÚ vo veci C-155/12 RR Donnelley¹¹ uviedol, že ak by sa ukázalo, že príjemcovia skladovacej služby nemajú napríklad nijaké právo na prístup k časti nehnuteľnosti, kde je uskladnený ich tovar, alebo že nehnuteľný majetok, na ktorom alebo v ktorom sa tento tovar má uskladniť, nepredstavuje kľúčový a nevyhnutný prvok služby“, komplexné skladovacie služby by nepatrili do rozsahu pôsobnosti článku 47 smernice o DPH (§ 16 ods. 1 zákona o DPH). Naopak, ak by mal odberateľ výlučne vyčlenený priestor na uskladňovanie tovaru (t. j. priestor, v ktorom môže tovar uskladňovať iba tento odberateľ a ostatné osoby sú vylúčené), poskytovaná služba by sa mohla posudzovať ako služba súvisiaca s nehnuteľným majetkom, aj keď odberateľ môže mať prístup k danému priestoru len v určitom čase alebo za určitých podmienok (bod 192 Vysvetliviek). Vysvetlenia, ktoré uviedol Súdny dvor EÚ vo veci RR Donnelley, sú v tomto ohľade veľmi jasným usmernením o prístupe, ktorý sa má zvoliť. V 6. oddiele tohto metodického pokynu sa uvádza prípad, kedy služba skladovania nesúvisí s nehnuteľným majetkom.

Príklad č. 11 - hangárovanie lietadiel

Platiteľ dane poskytuje zdaniteľným osobám v tuzemsku, ako aj v zahraničí, službu „hangárovania lietadiel“, ktorej predmetom je státie lietadla v určitom vyhradenom priestore na nevyhnutne potrebný čas.

Ak z poskytovanej služby vyplýva, že ide o parkovanie lietadla alebo o službu prenájmu hangára, kedy má vlastník lietadla plne k dispozícii vymedzenú plochu hangáru na svoje využitie, môže doňho voľne kedykoľvek vstupovať, posúdia sa tieto služby ako služby spojené s nehnuteľnosťou podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH.

V prípade, ak má služba znaky skladovacej služby, prípadne úschovy lietadla, pričom poskytovateľ služby nesie zodpovednosť za lietadlo a škody na ňom spôsobené počas hangárovania, poskytovaná služba nebude súvisieť s konkrétnou nehnuteľnosťou a miesto jej dodania sa určí podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH. Ústredným prvkom poskytnutej služby v takomto prípade je lietadlo a jeho odovzdanie v riadnom stave po skončení hangárovania.

Ak je príjemcom služby letecký dopravca, ktorý vykonáva prevažne medzinárodnú dopravu za odplatu, predmetnú službu je možné posúdiť ako inú službu potrebnú priamo pre ním užívané lietadlá, na základe čoho sa uplatní oslobodenie od dane podľa § 47 ods. 10 zákona o DPH.

¹¹ Spoločnosť RR Donnelley v rámci svojich obchodných činností poskytuje zdaniteľným osobám so sídlom v iných členských štátoch než v Poľsku, komplexné služby skladovania tovaru. Tieto služby zahŕňajú najmä prijatie tovaru v sklade, jeho umiestnenie na vhodných skladovacích regáloch, uskladnenie, zabalenie pre zákazníka, ako aj výdaj tovaru, jeho vyloženie a prekládku. Okrem toho vo vzťahu k niektorým zmluvným partnerom patrí k tejto službe aj úprava balenia materiálov, ktoré sa dodávajú v hromadných baleniach na individuálne zostavy. Daňový orgán sa domnieval, že služby skladovania tovaru majú povahu služieb vzťahujúcich sa na nehnuteľný majetok.

- i) poskytovanie ubytovania v hotelovom sektore alebo v sektoroch s podobnou funkciou, ako sú dovolenkové tábory alebo miesta upravené na stanovanie vrátane práva na pobyt na určitom mieste vyplývajúce z prevodu práv časovo obmedzeného užívania a podobne**

Dôležitým kritériom na posúdenie miesta dodania uvedených služieb je to, či sa nehnuteľný majetok využije na účely bývania alebo nie. Z bodu 196 Vysvetliviek vyplýva, že každá ubytovacia služba považovaná za zdaniteľné plnenie sa môže považovať za službu súvisiacu s nehnuteľným majetkom v zmysle článku 31a ods. 2 písm. i) vykonávacieho nariadenia, a to bez ohľadu na typ ubytovania v rámci poskytovania tejto služby (izba v hoteli, byt, bungalov, domček na strome, jurta, miesto na stanovanie, atď.).

Pravidlo týkajúce sa miesta poskytovania služieb uvedených v článku 47 smernice o DPH sa vzťahuje aj na služby umožňujúce príjemcom požívať právo na pobyt na určitom mieste (napr. v turistickom stredisku na časovo obmedzené užívanie) výmenou za jeho práva na časovo obmedzené užívanie. Prevod práv časovo obmedzeného užívania, nazývaný aj výmena práv na časovo obmedzené užívanie, sa vzťahuje na služby umožňujúce príjemcom vykonávať za protihodnotu právo dočasného užívania majetku, pobytu v hoteli alebo obývania ubytovacieho zariadenia. Predstavuje alternatívu k tradičnejším spôsobom ubytovania, a preto podlieha rovnakému zaobchádzaniu na účely DPH ako ubytovacie služby. V bodoch 197 až 204 Vysvetliviek sa popisuje situácia prevodu časovo obmedzeného užívania nehnuteľného majetku a odkazuje sa na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-37/08 RCI Europe¹². V tomto rozhodnutí Súdny dvor EÚ uviedol, že článok 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice (teraz článok 47 smernice o DPH, § 16 ods. 1 zákona o DPH) sa má vykladať v tom zmysle, že miestom poskytovania služieb združením, ktorého činnosť spočíva v tom, že medzi svojimi členmi organizuje výmenu ich práv na časovo obmedzené užívanie rekreačných nehnuteľností určených na bývanie, za čo toto združenie ako protihodnotu vyberá od svojich členov poplatky za zápis, ročné členské príspevky, ako aj poplatky za výmenu, je miesto, kde sa nachádza nehnuteľnosť, na ktorú má dotknutý člen právo na časovo obmedzené užívanie. Sprostredkovanie ubytovania, ktoré sa neradi článkom 47 smernice o DPH, sa uvádza v 6. oddiele tohto metodického pokynu.

- j) postúpenie alebo prevod iných práv ako tých, na ktoré sa vzťahuje článok 31a ods. 2 písm. h) a i) vykonávacieho nariadenia, na používanie celého nehnuteľného majetku alebo jeho častí vrátane povolenia na používanie časti majetku, ako napríklad udelenie rybárskych a lovných práv alebo prístup do salónikov na letiskách, alebo využívanie infraštruktúry, za ktorú sa vyberajú mýta, akou je napríklad most alebo tunel**

Rozsah pôsobnosti tohto ustanovenia je široký, ale zostáva prísne obmedzený podmienkou existencie „dostatočne priamej súvislosti“ medzi službou a nehnuteľným majetkom. Zatiaľ čo napríklad priväzovanie, kotvenie, ukotvenie, poskytovanie služieb kotvenia v priestoroch prístavov alebo letísk, poskytnutie práv na využívanie konkrétnych prístavných alebo letískových priestorov, atď. by patrilo do rozsahu pôsobnosti článku 47 smernice o DPH, doplnkové služby ponúkané oddelene tým istým dodávateľom (napr. služby čistenia alebo prania navrhnuté zákazníkom navyše k službám kotvenia, telekomunikačné, reštauračné a stravovacie služby poskytované vo VIP salónikoch letísk, údržba lodí kotviacich v prenajatých kotviskách, atď.) nepatria do rozsahu pôsobnosti článku 47 smernice o DPH len z toho dôvodu, že sa poskytujú v prístavoch alebo na letiskách. Ak sa však tie isté doplnkové služby poskytujú spoločne ako balík so službou súvisiacou s nehnuteľným majetkom, malo by sa skúmať, či tento balík možno klasifikovať ako jediné plnenie na účely DPH.

Služba prístupu a používania železničnej dopravnej cesty na území SR, v zmysle ktorej sa umožňuje iným spoločnostiam prevádzkovať jazdu vlakov v SR, môže byť poskytovaná len v súvislosti s nehnuteľným majetkom,

¹² RCI Europe medzi svojimi členmi organizuje výmenu ich práv na časovo obmedzené užívanie rekreačných nehnuteľností určených na bývanie nachádzajúcich sa mimo územia členského štátu, najmä v Španielsku. Členovia programu RCI Weeks platia poplatky za zápis, ročné členské príspevky a poplatok za výmenu v okamihu podania žiadosti o výmenu. Britské a španielske daňové orgány požadovali odvedenie DPH z plnení RCI Europe, čo by v konečnom dôsledku viedlo k dvojitému zdaneniu v dvoch rôznych členských štátoch.

ktorým je konkrétne vymedzená železničná dopravná cesta na území SR, ktorá predstavuje kľúčový a nevyhnutný prvok pri poskytnutí služby. Z uvedeného dôvodu ide o službu úzko súvisiacu s nehnuteľnosťou, pri ktorej sa miesto dodania určí podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH. V prípade služby, ktorej predmetom je umožniť pobyt vagónov (stojné) na koľajniciach, ide o službu úzko súvisiacu s nehnuteľnosťou, ktorou je železničná trať na území SR.

Príklad č. 12 - prístavné poplatky

Platiteľ dane fakturuje zahraničnej spoločnosti prevádzkujúcej nákladnú vodnú dopravu prístavné poplatky za denný pobyt plavidiel v prístave na území SR. Keďže samotné poskytovanie služieb dostatočne úzko súvisí s nehnuteľným majetkom, patrí do pôsobnosti § 16 ods. 1 zákona o DPH.

Príklad č. 13 - pontónové služby

Platiteľ dane poskytuje zahraničnej osobe so sídlom v inom členskom štáte službu spočívajúcu v práve použiť pontón, ktorý je v jeho vlastníctve, na to, aby bolo možné ukotviť loď a aby mohli pasažieri výletných lodí vystúpiť, prípadne, aby bola loď zásobená vodou a pod. Na povolenie státia pontónu ako plávajúceho zariadenia umiestneného na vodnej ceste je vydávané povolenie Štátnou plavebnou správou. Pristávací pontón je plávajúce zariadenie, ktoré sa nachádza na určitom úseku verejného prístavu, a ktoré „stojí na vode“ tým, že je vyviazané rôznymi vyvážovacími prostriedkami, t.j. sústavou lán, vzpier a reťazí bez priameho ukotvenia v zemi. V prípade poskytovaných pontónových služieb nejde o službu pristavenia lodí (prístavný poplatok). Služba poskytnutia práva miesta výletných lodí na vode sa poskytuje samostatne. Miesto poskytnutia práva použiť pontón, ktorý je hnutelnou vecou – zariadením umožňujúcim kotvenie lodí a pohyb pasažierov z lode na pevninu a späť, sa posúdi podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH.

Používanie palubnej jednotky pre potreby určenia výšky mýta za používanie vymedzených pozemných komunikácií v SR je možné len na tomto vymedzenom území. Z uvedeného dôvodu sa prenájom palubnej jednotky považuje za službu vzťahujúcu sa na nehnuteľnosť a miesto dodania tejto služby sa určí v zmysle § 16 ods. 1 zákona o DPH podľa miesta, kde sa nehnuteľnosť nachádza. Za odblokovanie palubnej jednotky sa prevádzkovateľovi vozidla/vodičovi účtuje poplatok v prípade, že spôsobil zablokovanie palubnej jednotky, čím znemožnil vyberať mýto na území SR. Odblokovanie palubnej jednotky je možné vykonať len na území SR, čo vyplýva z povahy použitej technológie. Keďže služba odblokovania palubnej jednotky úzko súvisí s prenájomom palubnej jednotky, miesto dodania služby odblokovania palubnej jednotky sa rovnako určí podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH.

Pokiaľ ide o prenájom obytnej lode, Súdny dvor EÚ už rozhodol, že za určitých okolností možno obytné lode klasifikovať ako nehnuteľný majetok. Platí to najmä vtedy, keď je obytná loď pripevnená o breh a koryto rieky prostredníctvom ťažko uvoľniteľných príchytiek, je na ohraničenom stanovisku na hladine rieky a použije sa výlučne na trvalú prevádzku pevnej činnosti na tomto mieste, ako je napríklad prevádzka reštaurácie/diskotéky. Ak sú splnené podmienky na to, aby sa obytná loď klasifikovala ako nehnuteľný majetok, postúpenie alebo prevod práv na využívanie celej tejto obytnej lode alebo jej časti sa môže klasifikovať ako služba súvisiaca s nehnuteľným majetkom v zmysle článku 31a ods. 2 písm. j) vykonávacieho nariadenia (bod 213 Vysvetliviek).

k) údržba, rekonštrukcia a oprava budovy alebo jej časti vrátane prác ako čistenie, obkladanie, tapetovanie a pokladanie parkiet

Článok 31a ods. 2 písm. k) vykonávacieho nariadenia odkazuje len na budovy a ich časti, čo obmedzuje rozsah pôsobnosti tohto ustanovenia na určitý nehnuteľný majetok. Rekonštrukcia budovy alebo časti budovy bude posúdená ako služba spojená s nehnuteľnosťou, ak táto rekonštrukcia predstavuje poskytnutie služby.

Pokiaľ sa upratovacie práce, ako sú napríklad čistiace práce na stavbe pred kolaudáciou, alebo v budove (umývanie okien alebo upratovanie kancelárií), vykonávajú na nehnuteľnosti alebo v nehnuteľnosti, miesto dodania sa určí podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH, čo znamená, že miestom dodania je miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádza. Miesto dodania upratovacích a čistiacich prác vykonávaných na strojoch alebo zariadeniach, ktoré sú trvalo namontované v budove alebo stavbe, a ktoré nemôžu byť premiestnené bez zničenia alebo úpravy budovy alebo

stavby, sa tiež určí podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH. Rovnako sa postupuje pri určení miesta dodania deratizačných služieb vykonaných v priestoroch nehnuteľností. Upratovacie a čistiace práce, ktoré sa viažu na konkrétnu hnutelnú vec umiestnenú v nehnuteľnosti (stroj alebo zariadenie), ktorá nie je súčasťou nehnuteľného majetku, sa nepovažujú za služby vzťahujúce sa na nehnuteľnosť. Ak však zdaniteľná osoba vykonáva plnenie, ktoré pozostáva z upratovacích a čistiacich prác v nehnuteľnosti, ako aj z čistenia zariadenia alebo stroja, ktoré nie je súčasťou nehnuteľnosti, ale sa v nehnuteľnosti nachádza, miesto dodania služby sa určí podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH.

l) údržba, rekonštrukcia a oprava trvalých stavieb, ako napríklad potrubných systémov pre plyn, vodu, odpadovú vodu a podobne

Uvedené stavby môžu byť ukryté v zemi, môžu ležať na zemi alebo byť pripevnené k zemi rôznymi spôsobmi. Je potrebné uviesť, že zoznam trvalých stavieb uvedený v článku 31a ods. 2 písm. l) vykonávacieho nariadenia nie je vyčerpávajúci. Medzi služby, na ktoré sa vzťahuje tento článok, patrí aj údržba, rekonštrukcia a oprava telekomunikačnej infraštruktúry (napr. výmena káblovej siete nainštalovanej pod zemou).

m) inštalácia alebo montáž prístrojov alebo vybavenia, ktoré sa po inštalácii alebo montáži klasifikujú ako nehnuteľný majetok

Z článku 31a ods. 2 písm. m) vykonávacieho nariadenia vyplýva, že inštalácia a montáž hnutelného tovaru, ktorý sa po inštalácii alebo montáži klasifikuje ako nehnuteľný majetok, sa považujú za služby súvisiace s nehnuteľným majetkom.

Montážne a inštalčné práce prístrojov a vybavenia, ako napríklad elektrotechnických zariadení pri výstavbe elektrárne, montáž turbíny, technologických liniek, kotlov, dopravníkového systému, kamerového systému, zabezpečovacieho systému a pod., ktoré sa po montáži alebo inštalácii klasifikujú ako nehnuteľný majetok a ktoré sú trvalo inštalované v budove alebo na stavbe, kedy nemôžu byť premiestnené bez zničenia alebo úpravy budovy alebo stavby, sa posudzujú podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH. Služby, ktoré nevyhnutne súvisia s inštaláciou alebo montážou takýchto prístrojov alebo vybavenia, sa posudzujú ako služby spojené s nehnuteľnosťou.

V bode 161 Vysvetliviek sa uvádzajú podmienky, pri splnení ktorých by sa inštalácia bezpečnostného systému klasifikovala ako služba súvisiaca s nehnuteľným majetkom. Je to v prípade, ak

- bezpečnostný systém, ktorý sa namontoval, tvorí neoddeliteľnú súčasť budovy alebo stavby, bez ktorého by budova alebo stavba nebola úplná [článok 13b písm. c) vykonávacieho nariadenia], a to je napríklad v prípade, keď by sa bezpečnostný systém nainštaloval vo väznici alebo v priestoroch banky, kde sa uchovávaly cennosti alebo
- je bezpečnostný systém trvalo namontovaný v budove alebo stavbe a nemožno ho premiestniť bez zničenia alebo úpravy budovy alebo stavby [článok 13b písm. d) vykonávacieho nariadenia], a to je napríklad v bytoch alebo úradoch.

Príklad č. 14 - montáž výťahu

Platiteľ dane vykonal montáž výťahu do novej stavby nachádzajúcej sa v Poprade. Dodávku výťahu zabezpečil dodávateľ – osoba identifikovaná pre daň v ČR. Platiteľ dane vykonal montáž výťahu, ktorý je súčasťou nehnuteľnosti, a preto sa miesto dodania služby určí podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH v tuzemsku, kde sa nehnuteľnosť nachádza.

Príklad č. 15 - demontáž a montáž klimatizácie

V rámci rekonštrukčných prác na nehnuteľnosti sa uskutoční aj výmena klimatizácie, kedy platiteľ dane vykoná demontáž pôvodnej klimatizácie a montáž novej klimatizácie. Platiteľ dane poskytuje len službu demontáže a montáže klimatizácie, ktorá je neoddeliteľnou súčasťou nehnuteľnosti. Miestom dodania služby demontáže a montáže klimatizácie je podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádza.

Rovnako zámočnicke práce na budove alebo stavbe, zväračské práce napríklad na turbíne, vykonávané v rámci montážnych prác na prístrojoch alebo vybaveniach, ktoré sa po tejto montáži klasifikujú ako nehnuteľný majetok, sa posudzujú podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH.

Príklad č. 16 - montážne služby na turbíne v elektrárni

Zahraničná osoba so sídlom v inom členskom štáte poskytuje platiteľovi dane služby montáže turbíny v elektrárni nachádzajúcej sa na území SR. Predmetom zmluvného vzťahu nie je samotné dodanie turbíny. Ak sa turbína po vykonaní montáže klasifikuje ako nehnuteľný majetok, miesto dodania služby montáže sa posúdi podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH. Keďže elektrárneň sa považuje za technologické zariadenie, ktoré je stavbou pevne spojenou so zemou bez možnosti ľahkého rozobratia alebo presunutia a turbína tvorí jej neoddeliteľnú súčasť, bez ktorej by bola stavba neúplná, služba montáže turbíny má priamu súvislosť s nehnuteľným majetkom.

Ak prístroj alebo vybavenie zostane po namontovaní hnutelnou vecou, teda odlúčiteľnou časťou nehnuteľnosti, miesto dodania služby spočívajúcej v jeho kontrole a dozore počas montáže pre zdaniteľnú osobu, sa posúdi podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH.

Príklad č.17 - montáž a demontáž lešenia

Platiteľ dane so sídlom v SR si objednal od zahraničnej osoby z iného členského štátu, ktorá nie je registrovaná pre DPH v tuzemsku, dodávku služieb – montáž, demontáž a prenájom lešenia k rozostavanej nehnuteľnosti v SR. Lešenie je dočasnou pomocnou konštrukciou vytvorenou z rôzneho lešenárskeho materiálu s cieľom umožniť stavebným pracovníkom výkon stavebných a montážnych prác vo výškach. Keďže sa lešenie po montáži nestane súčasťou nehnuteľnosti, montáž a demontáž lešenia sa neposúdi ako služba spojená s nehnuteľnosťou podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH. Miesto dodania tejto služby sa určí podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH.

Rovnako dozor pri inštalácii alebo montáži prístroja alebo vybavenia (napr. kotla, turbíny), ktoré sa po namontovaní stanú súčasťou nehnuteľnosti, sa posúdi podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH. V 6. oddiele tohto metodického pokynu sa uvádza, kedy sa inštalácia, montáž, údržba, oprava, inšpekcia alebo kontrola prístrojov alebo vybavenia nepovažujú za služby súvisiace s nehnuteľným majetkom.

n) údržba a oprava, inšpekcia a kontrola prístrojov alebo vybavenia, ak sú dané prístroje alebo vybavenie klasifikované ako nehnuteľný majetok

V článku 31a ods. 2 písm. n) vykonávacieho nariadenia sú vymenované služby na prístrojoch alebo vybaveniach, ktoré sa vykonajú po ich inštalácii alebo namontovaní, pričom od tohto momentu sa už prístroje alebo vybavenia klasifikujú ako nehnuteľný majetok. Ak sa prístroje a vybavenia klasifikujú ako nehnuteľný majetok, potom aj údržba, oprava, inšpekcia a kontrola týchto prístrojov alebo vybavenia sa považuje za službu súvisiacu s nehnuteľným majetkom.

Príklad č. 18 - záručné opravy podomietkových vodovodných batérií

Nemecký podnikateľ dodal vodovodné batérie s ich montážou a inštaláciou zdaniteľnej osobe so sídlom v SR. Záručné opravy týchto batérií vykonáva iná zdaniteľná osoba so sídlom v SR, pričom tieto služby následne fakturuje zdaniteľnej osobe v Nemecku. Keďže sú vodovodné batérie, ktorých oprava sa vykonáva, súčasťou nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v SR, miestom dodania služby je podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH tuzemsko.

V 6. oddiele tohto metodického pokynu sa uvádzajú služby údržby, opravy, inšpekcie a kontroly prístrojov alebo vybavenia, na ktoré sa nevzťahuje článok 47 smernice o DPH.

- o) iná správa majetku než je správa portfólia investícií do nehnuteľností, na ktorú sa vzťahuje článok 31a ods. 3 písm. g) vykonávacieho nariadenia, spočívajúca v prevádzke obchodnej, priemyselnej alebo obytnej nehnuteľnosti vlastníkom majetku alebo na jeho účet**

Pojem správy majetku podľa článku 31a ods. 2 písm. o) vykonávacieho nariadenia zahŕňa administratívne služby poskytované na zabezpečenie riadnej prevádzky, údržby a používania nehnuteľného majetku. Obvykle tieto služby zahŕňajú koordináciu kontroly, čistenia a údržby majetku, výber nájmu, vedenie evidencie a správu platieb priebežných výdavkov, reklamu majetku, vymáhanie dodržiavania podmienok prenájmu, nadviazanie kontaktu na účel zmiernovania a riešenia konfliktov medzi majiteľom majetku a poskytovateľmi služieb a/alebo nájomníkmi (bod 227 Vysvetliviek).

Príklad č. 19

Zdaniteľná osoba so sídlom v ČR si kúpila od zdaniteľnej osoby so sídlom v SR 3 apartmány v Tatranskej Lomnici. V čase zimnej sezóny zabezpečuje zdaniteľná osoba so sídlom v SR krátkodobý prenájom týchto apartmánov zdaniteľným alebo nezdaniteľným osobám a s tým súvisiace služby (upratovacie práce, údržba, a pod.). Služby správy majetku sa považujú za služby spojené s nehnuteľnosťou a ich miesto dodania je podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH v SR.

Zatiaľ čo správu majetku zákonodarca EÚ vymedzil ako dostatočne priamo súvisiacu s nehnuteľným majetkom, neplatí to pre správu portfólia investícií do nehnuteľného majetku, ani keď toto portfólio obsahuje nehnuteľný majetok. Rozdiel medzi správou majetku a správou portfólia investícií do nehnuteľnosti spočíva vo využívaní predmetného nehnuteľného majetku, keďže nehnuteľný majetok môže byť investičným majetkom. V 6. oddiele tohto metodického pokynu sa uvádza správa portfólia investícií do nehnuteľného majetku, ktorá nepatrí medzi služby vzťahujúce sa na nehnuteľnosť.

- p) sprostredkovanie pri predaji, prenájme nehnuteľného majetku a pri založení alebo prevode určitých účasí na nehnuteľnom majetku alebo vecných práv k nehnuteľnému majetku (bez ohľadu na to, či sa posudzuje ako hmotný majetok) okrem sprostredkovania, na ktoré sa vzťahuje článok 31a ods. 3 písm. d) vykonávacieho nariadenia**

Článok 31a ods. 2 písm. p) vykonávacieho nariadenia sa vzťahuje len na sprostredkovanie pri predaji, prenájme nehnuteľného majetku a pri založení alebo prevode určitých účasí na nehnuteľnom majetku alebo vecných práv k nehnuteľnému majetku. Z bodu 239 Vysvetliviek vyplýva, že článok 47 smernice o DPH (§ 16 ods. 1 zákona o DPH) výslovne zahŕňa do svojho rozsahu pôsobnosti služby znalcov a realitných sprostredkovateľov. Sprostredkovanie, na ktoré sa vzťahuje článok 31a ods. 2 písm. p) vykonávacieho nariadenia, však nie je obmedzené na služby, ktoré vykonávajú tieto dve profesie. Osoby, ktoré nie sú zncami alebo realitnými sprostredkovateľmi, by takisto mohli poskytovať služby uvedené v tomto ustanovení, keďže rozsah pôsobnosti článku 47 smernice o DPH sa neobmedzuje na špecifické remeslá alebo profesie. Rozhodujúci je druh služby, ktorú sprostredkovateľ skutočne vykonáva, a nie jeho profesia.

Príklad č. 20 - sprostredkovanie prenájmu bytu

Platiteľ dane sprostredkoval prenájom 3-izbového bytu v Hlohovci pre českého podnikateľa identifikovaného pre DPH v ČR. Sprostredkovanie prenájmu bytu je realitnou činnosťou, preto ide o službu vzťahujúcu sa na nehnuteľnosť a jej miesto sa určí podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH tam, kde sa nehnuteľnosť nachádza.

V 6. oddiele tohto metodického pokynu sa uvádza prípad sprostredkovania pri poskytovaní ubytovania, na ktoré sa nevzťahuje článok 47 smernice o DPH (§ 16 ods. 1 zákona o DPH).

- q) **právne služby súvisiace s prevedením nároku na nehnuteľný majetok a so zriadením alebo prevodom určitých účastí na nehnuteľnom majetku alebo vecnými právami k nehnuteľnému majetku (bez ohľadu na to, či sa posudzuje ako hmotný majetok), ako sú napríklad notárske práce alebo s vypracovaním zmluvy o predaji alebo nadobudnutí nehnuteľného majetku, aj keď sa základná transakcia vedúca k právnej zmene majetku neuskutoční**

Aby sa na právne služby vzťahoval článok 31a ods. 2 písm. q) vykonávacieho nariadenia, musia sa tieto služby týkať prevodu nároku k nehnuteľnému majetku, založenia alebo prevodu určitých účastí na nehnuteľnom majetku alebo vecných práv k nehnuteľnému majetku. Ako príklad týchto služieb možno uviesť notárske služby alebo vypracovanie zmluvy o predaji alebo nadobudnutí nehnuteľnosti.

V 6. oddiele tohto metodického pokynu sa uvádzajú právne služby, na ktoré sa nevzťahuje článok 47 smernice o DPH (§ 16 ods. 1 zákona o DPH).

6. oddiel Služby, ktoré sa nevzťahujú na nehnuteľnosť

Článok 31a ods. 3 vykonávacieho nariadenia ustanovuje, že odsek 1 tohto ustanovenia sa nevzťahuje na nasledovné služby:

a) vypracovanie projektu budovy alebo častí budovy, ak nie sú určené pre konkrétnu parcelu

Ak sa služby poskytujú bez toho, aby sa spájali s parcelou alebo konkrétnym majetkom, tieto služby nemožno považovať za služby dostatočne súvisiace s nehnuteľným majetkom a nepatria do rozsahu pôsobnosti článku 47 smernice o DPH (§ 16 ods. 1 zákona o DPH).

b) uskladňovanie tovaru v nehnuteľnom majetku, ak žiadna konkrétna časť nehnuteľného majetku nie je postúpená do výhradného používania odberateľom

Podstatou skladovacích služieb je prevzatie zodpovednosti za starostlivosť o tovar počnúc jeho prijatím do skladu (vykládkou), následnou manipuláciou (prekládkou) až po jeho výdaj zo skladu vlastníkovi alebo inej oprávnenej osobe. Všetky tieto činnosti tvoria skladovacie služby a viažu sa na skladovaný tovar a nie na nehnuteľnosť (sklad), v ktorom sa skladovaný tovar nachádza. Preto je možné sa domnievať, že vzťah medzi skladovacou službou a skladom ako nehnuteľnosťou nie je dostačujúci na vyhodnotenie, že by skladovacie služby boli službami súvisiacimi s nehnuteľnosťou. Aj keď bude v zmluve o skladovaní uvedené presne určené miesto uskladnenia, avšak zo zmluvy bude jasne vyplývať, že skladovateľ zodpovedá za tovar, služba sa posúdi podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH.

V porovnaní s tým, ak pôjde o zmluvu, kedy sa určitá časť nehnuteľnosti poskytne k výlučnému použitiu zákazníka, ktorý za ňu nesie zodpovednosť, pôjde o prenájom nehnuteľnosti, teda o službu vzťahujúcu sa na nehnuteľnosť (článok 31a ods. 2 písm. h) vykonávacieho nariadenia).

c) poskytovanie reklamy, aj keď zahŕňa používanie nehnuteľného majetku

Reklamné služby môžu byť poskytované veľmi rozdielnym spôsobom a na rôznych fyzických nosičoch. Pre tento typ služieb môže byť jedným z možných nosičov nehnuteľný majetok, ale tento majetok nie je predmetom reklamnej služby (bod 270 Vysvetliviek). Predmetom reklamnej služby je propagácia produktu, preto medzi reklamnou službou a nehnuteľným majetkom nie je dostatočne priama súvislosť na to, aby sa uplatňoval článok 47 smernice o DPH (§ 16 ods. 1 zákona o DPH).

V predchádzajúcom metodickom pokyne, ktorý sa týmto metodickým pokynom ruší, sa v prípade prenájmu nehnuteľnosti uvádzalo, že tento bude posudzovaný podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH bez ohľadu na to, na aký účel sa nehnuteľnosť prenajíma, a že ak sa bude nehnuteľnosť prenajímať na reklamné účely, nemá to vplyv na určenie

toho, že prenájom nehnuteľnosti sa považuje za službu spojenú s nehnuteľnosťou podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH. K tejto skutočnosti je potrebné uviesť, že poskytovanie reklamných služieb by sa nemalo zamieňať so službou prenájmu, v rámci ktorej by vlastník majetku prenajal nehnuteľný majetok reklamnej spoločnosti, ktorá by na druhej strane využívala tento majetok ako priestor na reklamu. Týmto príkladom sa znázorňujú dva samostatné zmluvné vzťahy. Po prvé, je tu služba prenájmu nehnuteľného majetku, ktorá sa bude klasifikovať ako služba súvisiaca s nehnuteľným majetkom a po druhé existuje následná reklamná služba poskytovaná reklamnou spoločnosťou svojmu zákazníčkovi, ktorá sa neklasifikuje ako služba súvisiaca s nehnuteľným majetkom (bod 271 Vysvetliviek).

d) sprostredkovanie pri poskytovaní hotelového ubytovania alebo ubytovania v sektorech s podobnou funkciou, ako sú dovolenkové tábory alebo miesta upravené na stanovanie, ak sprostredkovateľ koná v mene a na účet inej osoby

Napriek tomu, že miesto poskytnutia ubytovania v hotelovom sektore alebo v sektore s podobnou funkciou sa určí podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH, pri sprostredkovaní ubytovania osobou, ktorá koná v mene a na účet inej osoby sa neuplatní § 16 ods. 1 zákona o DPH. Pri sprostredkovaní ubytovania sprostredkovateľom, ktorý koná v mene a na účet inej osoby pre zdaniteľnú osobu, sa miesto dodania sprostredkovateľskej služby určí podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH. Pri sprostredkovaní ubytovania sprostredkovateľom, ktorý koná v mene a na účet inej osoby pre inú ako zdaniteľnú osobu, je miestom dodania sprostredkovateľskej služby v zmysle § 16 ods. 13 zákona o DPH to isté miesto, ako miesto dodania ubytovacej služby.

Príklad č. 21 - sprostredkovanie ubytovania

Platiteľ dane A sprostredkuje pre zamestnancov platiteľa dane B ubytovanie počas služobnej cesty v Nemecku. Miestom dodania sprostredkovateľskej služby ubytovania je podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH miesto, kde má príjemca služby sídlo, t.j. tuzemsko. Osobou povinnou platiť daň je podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH platiteľ dane A, ktorý dodáva službu s miestom dodania v tuzemsku pre platiteľa dane B. Sprostredkovateľskú službu ubytovania fakturuje pre platiteľa dane B so slovenskou DPH.

e) poskytovanie miesta pre stánok na veľtrhu alebo výstave spolu s inými súvisiacimi službami, vďaka ktorým môže vystavovateľ vystaviť predmety, akými sú napríklad návrh stánku, preprava a uskladňovanie predmetov, poskytovanie prístrojov, kladenie káblov, poistenie a reklama

Článok 31a ods. 3 písm. e) vykonávacieho nariadenia sa týka situácií, keď je poskytovanie miesta pre stánok na veľtrhu alebo výstave sprevádzané inými súvisiacimi službami, a vymedzuje ich ako služby nesúvisiace s nehnuteľným majetkom. Na to, aby sa služba mohla považovať za službu nesúvisiacu s nehnuteľným majetkom, musia byť splnené tri kumulatívne kritériá:

- i) poskytovanie miesta pre stánok
- ii) poskytovanie jednej alebo viacerých súvisiacich služieb
- iii) tieto súvisiace služby musia umožniť vystavovateľovi vystaviť predmety a propagovať svoje služby alebo výrobky.

Poskytovanie miesta pre stánok sa nepovažuje za službu súvisiacu s nehnuteľným majetkom v zmysle článku 31a ods. 3 písm. e) vykonávacieho nariadenia, pokiaľ sa stánok poskytuje spolu s inými súvisiacimi službami, t. j. pokiaľ dodávateľ neprenajme len prázdnu plochu, ale poskytne balík služieb, ktoré vystavovateľ potrebuje na dočasnú propagáciu svojich výrobkov alebo činnosti.

f) inštalácia alebo montáž, údržba a oprava, inšpekcia alebo kontrola prístrojov alebo vybavenia, ktoré nie sú súčasťou nehnuteľného majetku ani sa ňou nestanú

Akékoľvek služby vykonávané na prvku, prístroji alebo vybavení v inej jurisdikcii, než je jurisdikcia, v ktorej sa nachádza nehnuteľný majetok, pred ich inštaláciou alebo montážou, sa nepovažujú za služby súvisiace s nehnuteľným majetkom.

g) správu portfólia investícií do nehnuteľného majetku

Správa portfólia investícií je služba finančnej povahy a ako taká sa môže považovať za finančnú transakciu (bod 231 Vysvetliviek), preto nepatrí medzi služby vzťahujúce sa na nehnuteľnosť, ani ak portfólio zahŕňa nehnuteľný majetok.

h) iné právne služby okrem služieb, na ktoré sa vzťahuje článok 31a ods. 2 písm. q) vykonávacieho nariadenia v súvislosti so zmluvami vrátane poradenstva týkajúceho sa podmienok zmluvy o prevode nehnuteľného majetku alebo v súvislosti s vymáhaním plnenia takejto zmluvy alebo dokázaním existencie takejto zmluvy v prípade, že nejde o špecifické služby pre prevod nároku na nehnuteľný majetok

Ak právne služby nie sú špecifické pre prevod nároku k nehnuteľnosti, nepatria do rozsahu pôsobnosti článku 47 smernice o DPH (§ 16 ods. 1 zákona o DPH). K príkladom právnych služieb, na ktoré sa nevzťahuje článok 31a ods. 2 písm. q) vykonávacieho nariadenia patrí právne poradenstvo o zmluvných podmienkach alebo majetkových sporoch, daňové poradenstvo o postavení kapitálu v súvislosti s konkrétnym majetkom, právne poradenstvo v oblasti daní z prevodu nehnuteľností, právne služby súvisiace s poskytovaním záložných práv a hypoték alebo služby súvisiace s konkurzným konaním (bod 254 Vysvetliviek).

Ani právne služby týkajúce sa financovania kúpy nehnuteľného majetku ani investičné poradenstvo sa neklasifikujú ako služby súvisiace s nehnuteľným majetkom, pretože nie sú zamerané priamo na prevod nároku na nehnuteľný majetok, založenie alebo prevod určitých účastí na nehnuteľnom majetku alebo vecných práv k nehnuteľnému majetku (bod 267 Vysvetliviek).

7. oddiel Prenájom zariadenia

V článku 31b vykonávacieho zariadenia sa ustanovuje, že v prípade, ak sa dá zariadenie k dispozícii odberateľovi na vykonanie práce na nehnuteľnom majetku, daná transakcia predstavuje poskytnutie služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom, len ak poskytovateľ prevezme na seba zodpovednosť za vykonanie danej práce. Ak poskytovateľ poskytne odberateľovi zariadenie spolu s dostatočným počtom pracovníkov na jeho obsluhu na účely vykonania práce, predpokladá sa, že prevzal zodpovednosť za vykonanie danej práce. Predpoklad, že za vykonanie práce nesie zodpovednosť dodávateľ, možno vyvrátiť akýmikoľvek príslušnými skutkovými alebo právnymi okolnosťami.

Typickým príkladom scenára, v ktorom by sa toto ustanovenie mohlo uplatňovať, je používanie lešení na výstavbu, opravu alebo upratovanie budovy. Ak je lešenie odberateľovi jednoducho k dispozícii alebo sa mu prenajme, táto služba prenájmu sa nebude považovať za službu súvisiacu s nehnuteľným majetkom. Ak však poskytovateľ lešenia prevezme na seba zodpovednosť za vykonanie danej práce (napr. výstavba, oprava alebo upratovanie budov), predovšetkým preto, že zároveň poskytol dostatočný počet pracovníkov, ktorí sa postarajú o toto plnenie, služba sa bude považovať za službu súvisiacu s nehnuteľným majetkom.

Príloha:

Vysvetlivky k pravidlám EÚ v oblasti DPH týkajúcim sa miesta poskytovania služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom, ktoré nadobudnú účinnosť v roku 2017

*Vypracoval: Finančné riaditeľstvo SR, Banská Bystrica
Odbor daňovej metodiky
Január 2017*