

Metodický pokyn k uplatňovaniu dane z pridanej hodnoty pri dodaní a nájme nehnuteľnosti alebo jej časti podľa § 38 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov po 1. 1. 2020

Vzhľadom na úpravu § 38 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) s účinnosťou od 1.1.2020, Finančné riaditeľstvo SR vydáva nový metodický pokyn k uplatňovaniu dane z pridanej hodnoty pri dodaní a nájme nehnuteľnosti alebo jej časti. Týmto metodickým pokynom sa ruší metodický pokyn k uplatňovaniu dane z pridanej hodnoty pri dodaní a nájme nehnuteľnosti alebo jej časti podľa § 38 zákona o DPH z apríla 2019, z ktorého sa do nového metodického pokynu preberajú všetky časti, ktorých sa novela zákona o DPH od 1.1.2020 nedotkla.

Finančné riaditeľstvo SR vydáva metodický pokyn k uplatňovaniu dane z pridanej hodnoty pri dodaní stavby alebo časti stavby vrátane stavebného pozemku a pri nájme nehnuteľnosti alebo jej časti podľa ustanovenia § 38 zákona o DPH, ktoré bolo s účinnosťou od 1.1.2020 zmenené zákonom č. 368/2019, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 368/2019 Z. z.“).

Ustanovenie § 38 zákona o DPH je transpozíciou čl. 12 ods. 2, 3 a čl. 135 ods. 1 písm. j) až l) a ods. 2 a čl. 137 smernice Rady č. 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica“).

1. Oddiel Vymedzenie pojmov

Ustanovenie § 38 zákona o DPH upravuje uplatňovanie DPH pri dodaní stavby alebo jej časti vrátane bytov, apartmánov a nebytových priestorov, pri dodaní pozemku vrátane stavebného pozemku a pri nájme a podnájme nehnuteľnosti alebo jej časti vrátane bytov, apartmánov, nebytových priestorov, preto je potrebné definovať tieto jednotlivé pojmy pre účely ich uplatnenia podľa zákona o DPH.

1.1. Stavba a časti stavby

V platnej európskej legislatíve (smernica; vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 282/2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH; vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 1042/2013, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb) ako aj v zákone o DPH sa používajú v súvislosti s nehnuteľnými vecami pojmy ako budova, stavba, nehnuteľný majetok, ale aj investičný majetok (§ 54 zákona o DPH).

Pre účely uplatnenia § 38 zákona o DPH musí byť nehnuteľná vec stavbou resp. jej časťou. Pojem **stavba** je komunitárnym pojmom, ktorý sa má vykladať jednotne vo všetkých členských štátoch.

Pojem **budova** je definovaný v čl. 12 ods. 2 smernice (čl. 4 bod 3 písm. a) siedmej smernice) v súvislosti s vykonávaním ekonomickej činnosti, ktorou je dodanie budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých stoja, pred prvým obývaním, a dodanie stavebných pozemkov.

V čl. 13b vykonávacieho nariadenia Rady č. 1042/2013, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 282/2011, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb (ďalej len „vykonávacie nariadenie“) je definícia pojmu „nehuteľný majetok“, z ktorej vyplýva, že ide o širší pojem. Nehuteľným majetkom je nielen

- akákoľvek budova alebo stavba pripevnená k zemi alebo v zemi nad úrovňou mora alebo pod ňou, ktorá sa nemôže jednoducho rozobrať alebo premiestniť, ale aj o. i.:
- akákoľvek určitá časť zeme na povrchu alebo pod ním, ku ktorej možno založiť vlastnícke právo a držbu.

Pojmy „**budova**“ a „**stavba**“ v súvislosti s citovaným čl. 13b vykonávacieho nariadenia sú podrobne vymedzené vo Vysvetlivkách k pravidlám EÚ v oblasti DPH týkajúcim sa miesta poskytovaných služieb v súvislosti s nehnuteľným majetkom. Budovu možno vymedziť ako (umelo vytvorenú) stavbu so strechou a múrmi. Stavba má však širší význam, ktorý zahŕňa aj iné (umelo vytvorené) 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, rafinérie atď. (čl. 64. a 65.). Vysvetlivky sú zverejnené na webovom portáli finančnej správy ako Príloha k MP k uplatneniu DPH pri službách vzťahujúcich sa na nehnuteľnosť – Vysvetlivky k pravidlám EÚ v oblasti DPH týkajúcim sa miesta poskytovania služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom (ďalej len „Vysvetlivky“).

Stavbou pre účely uplatnenia § 38 zákona o DPH sú budovy, mosty, cesty, tunely, letiská, prístavy, hrádze, stavebno-inžinierske diela, pamätníky, plynovody, vodovodné a kanalizačné systémy....

Pri výklade jednotlivých pojmov, ako napr. byt, bytový dom, apartmánový dom, nebytový priestor, uplatnených v ustanovení § 38 zákona o DPH, je potrebné podoporne vychádzať aj z legislatívy platnej v SR a to najmä:

- zákona č. 162/1995 Z. Z. o katastri nehnuteľností a o zápise vlastníckych a iných práv k nehnuteľnostiam v znení neskorších predpisov (katastrálny zákon)
- zákona č. 50/1976 Zb. o územnom plánovaní a stavebnom poriadku v znení neskorších predpisov (stavebný zákon)
- zákona č. 182/1993 Z. z. o vlastníctve bytov a nebytových priestorov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o vlastníctve bytov“)
- vyhlášky č. 259/2008 Z. z. MZ SR o podrobnostiach o požiadavkách na vnútorné prostredie budov a o minimálnych požiadavkách na byty nižšieho štandardu a na ubytovacie zariadenia
- vyhlášky č. 532/2002 Z. z. MŽP SR, ktorou sa ustanovujú podrobnosti o všeobecných technických požiadavkách na výstavbu a o všeobecných technických požiadavkách na stavby užívané osobami s obmedzenou schopnosťou pohybu a orientácie (ďalej len „vyhláška č. 532/2002 Z. z.“)
- vyhlášky č. 277/2008 Z. z. MH SR, ktorou sa ustanovujú klasifikačné znaky na ubytovacie zariadenia pri ich zaradovaní do kategórií a tried (ďalej len „vyhláška č. 277/2008 Z. z.“)
- vyhlášky Úradu geodézie, kartografie a katastra SR č. 461/2009 Z. z., ktorou sa vykonáva zákon č. 162/1995 Z. z. o katastri nehnuteľností a o zápise vlastníckych a iných práv k nehnuteľnostiam (katastrálny zákon) v znení neskorších predpisov (ďalej len „vyhláška č. 461/2009 Z. z.“)

Vo vyhláške č. 461/2009 Z. z. sa o. i. nachádza i rozdelenie stavieb podľa druhu, rozdelenie priestoru podľa druhu ako aj rozdelenie nebytových priestorov podľa druhu. Podľa prílohy č. 9 citovanej vyhlášky sa rozdeľujú priestory podľa druhu na: bytový priestor, nebytový priestor, rozostavaný byt a rozostavaný nebytový priestor. Jednotlivými druhmi nebytových priestorov podľa prílohy č. 10 tejto vyhlášky sú zariadenie obchodu, garáž, zariadenie verejnej správy a administratívy, zariadenie služieb (výrobné, nevýrobné, opravárenské), zariadenie školské a výchovné, zariadenie kultúrne a osvetové, zariadenie stravovacie, skladový priestor, zariadenie zdravotníckej a sociálnej starostlivosti, telovýchovné a športové zariadenie, ateliér, iný nebytový priestor.

Bytové budovy sú v zmysle § 43b ods. 1 stavebného zákona stavby, ktorých najmenej polovica podlahovej plochy je určená na bývanie. Medzi bytové budovy patria:

- a) bytové domy
- b) rodinné domy
- c) ostatné budovy na bývanie, napr. detské domovy, študentské domovy, domovy dôchodcov a útulky pre bezdomovcov.

Bytový dom je podľa § 2 ods. 2 zákona o vlastníctve bytov budova, v ktorej je viac ako polovica podlahovej plochy určená na bývanie a má viac ako tri byty a v ktorej byty a nebytové priestory sú vo vlastníctve alebo spoluvlastníctve jednotlivých vlastníkov a spoločné časti domu a spoločné zariadenia domu sú súčasne v podielovom spoluvlastníctve vlastníkov bytov a nebytových priestorov. Obdobne bytový dom upravuje § 43b ods. 2 stavebného zákona ako budovu určenú na bývanie pozostávajúcu zo 4 a viacerých bytov so spoločným hlavným vstupom z verejnej komunikácie. Podľa § 44 ods. 1 vyhlášky č. 532/2002 Z. z. musí mať bytový dom najmenej jedno garážové stojisko na jeden byt. Ak nemožno garážové stojisko situovať v dome alebo stavebným napojením naň, musí byť vymedzená zodpovedajúca plocha na odstavenie vozidla. Odstavné a parkovacie stojisko môže byť umiestnené aj mimo pozemku stavby bytového domu, ak ho nemožno technicky umiestniť na tomto pozemku.

Časťou stavby sú priestory, ktoré sú súčasťou stavby, napr. byty, nebytové priestory, spoločné časti bytového domu, spoločné zariadenia. Tieto súčasti stavby sú definované v osobitných predpisoch nasledovne:

Byt je podľa § 2 ods. 1 zákona o vlastníctve bytov miestnosť alebo súbor miestností, ktoré sú rozhodnutím stavebného úradu trvalo určené na bývanie a môžu na tento účel slúžiť ako samostatné bytové jednotky. Obdobne je byt definovaný v § 43b ods. 4 stavebného zákona ako obytná miestnosť alebo súbor obytných miestností s príslušenstvom usporiadaný do funkčného celku s vlastným uzavretím, určený na trvalé bývanie. Príslušenstvom bytu sú podľa ods. 6 cit. ustanovenia miestnosti, ktoré plnia komunikačné, hospodárske alebo hygienické funkcie bytu.

Spoločné časti domu sú v zmysle § 2 ods. 4 zákona o vlastníctve bytov časti domu nevyhnutné na jeho podstatu a bezpečnosť, najmä základy domu, strechy, chodby, obvodové múry, priečelia, vchody, schodišťa, spoločné terasy, podkrovia, povaly, vodorovné nosné a izolačné konštrukcie a zvislé nosné konštrukcie.

Nebytový priestor je podľa § 2 ods. 3 zákona o vlastníctve bytov 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.

Apartmán v bytovom dome – je podľa § 38 ods. 9 zákona o DPH na účely uplatnenia § 38 ods. 5 a 8 zákona o DPH miestnosť alebo súbor miestností v bytovom dome, ktorý je spôsobilý plniť rovnakú funkciu ako byt. Tento pojem tiež upravuje § 5 ods. 8 vyhlášky č. 277/2008 Z. z., ako súbor dvoch alebo viacerých miestností na ubytovanie hostí. Jedna z týchto miestností spĺňa podmienky obývacej miestnosti. Súčasťou apartmánu je samostatné hygienické zariadenie (samostatná kúpeľňa a samostatné WC alebo kúpeľňa s WC). Apartmán je označovaný ako nebytový priestor, nakoľko nespĺňa normy požadované pri bytových jednotkách. Nevyžadujú sa presné rozmery, ani splnenie svetlotechnickej normy, čím sú primárne vhodné na sezónne ubytovanie. To ale nie je podmienkou. Pri apartmáne sa nevyžaduje v územnom pláne dosiahnutie určitého pomeru medzi bytovými a nebytovými priestormi. V zmysle stanoviska publikovaného Úradom geodézie, kartografie a katastra SR v katastrálnom bulletinu apartmány v bytovom dome sa zapisujú katastrálnymi odborníkmi na listy vlastníctva rôznym spôsobom, ako byt – t.j. vec určená na bývanie (aj keď ide iba o sezónne bývanie). V poznámke sa uvádza, že ide o apartmán. Pri kolaudácii sa možno stretnúť s ich označením ako „nebytové priestory“, prípadne ako „byt-apartmán“.

Apartmánový dom je podľa § 4 ods. 13 vyhlášky č. 277/2008 Z. z. ubytovacie zariadenie, ktoré je prevádzkované zvyčajne len v sezóne (čo nie je podmienkou) a poskytuje hosťom prechodné ubytovanie najmenej v piatich apartmánoch alebo v štúdiách.

1.2. Stavebný pozemok

Pojem **stavebný pozemok** je definovaný v čl. 12 ods. 3 smernice ako akýkoľvek neupravený alebo upravený pozemok, ktorý členské štáty zdefinujú ako stavebný pozemok. V SR je stavebný pozemok upravený v § 43h stavebného zákona. Rozumie sa ním časť územia určená územným plánom obce alebo územným plánom zóny alebo územným rozhodnutím na zastavanie alebo pozemok zastavaný stavbou. Nezastavaný pozemok, ktorý je súčasťou:

- poľnohospodárskeho pôdneho fondu v zmysle zák. č. 220/2004 Z. z. o ochrane a využívaní poľnohospodárskej pôdy a o zmene zák. č. 245/2003 Z. z. o integrovanej prevencii a kontrole znečisťovania životného prostredia o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov alebo
- lesného pôdneho fondu v zmysle zák. č. 326/2005 Z. z. o lesoch v znení neskorších predpisov, možno v územnom pláne obce alebo v územnom pláne zóny určiť za stavebný pozemok, ak sú splnené podmienky na jeho trvalé vyňatie z poľnohospodárskeho pôdneho fondu alebo z lesného pôdneho fondu, alebo ak je v zastavanom území.

Príklad 1

Platiteľ A uzatvoril dňa 1.2.2019 kúpnu zmluvu s platiteľom B, predmetom ktorej bol pozemok v katastrálnom území obce O, zapísaný v katastrí nehnuteľností ako orná pôda. Kúpna cena bola stanovená vo výške 44 000,-€. Obecné zastupiteľstvo rozhodlo na svojom zasadnutí dňa 15.11.2018, že uvedený pozemok bol zahrnutý do územného plánu obce na zastavanie. Predmetný pozemok je na účely zákona o DPH stavebným pozemkom, hoci je na liste vlastníctva zapísaný ako poľnohospodárska pôda, a preto predaj stavebného pozemku podlieha zdaneniu (kúpna cena je v súlade s § 22 ods. 1 zákona o DPH cenou vrátane dane).

Príklad 2

Obec Z (platiteľ dane) prekvalifikovala obecné pozemky (poľnohospodársku pôdu) na stavebné pozemky vykonaním aktívnych krokov za týmto účelom. Dňa 12.2.2019 predala 12 stavebných pozemkov určených na výstavbu obchodného centra spoločnosti A za cenu 3 600 000,-€. Dodanie pozemku určeného na výstavbu sa

považuje za činnosť podliehajúcu dani bez ohľadu na to, akú činnosť zdaniteľná osoba vykonáva a s prihliadnutím na to, že táto činnosť nepredstavuje iba uplatňovanie vlastníckeho práva. Ide teda o plnenie podliehajúce zdaneniu DPH, pretože predaj stavebných pozemkov nie je oslobodený od dane podľa § 38 ods. 2 zákona o DPH. Kúpna cena vo výške 3 600 000,-€ je cenou vrátane DPH (§ 22 ods. 1 zákona o DPH).

2. Oddiel Dodanie nehnuteľnosti alebo jej časti

2.1 Uplatnenie daňového režimu

Podľa § 38 ods. 1 zákona o DPH je oslobodené od dane dodanie stavby alebo časti stavby vrátane stavebného pozemku, na ktorom stavba stojí, ak je dodanie uskutočnené po piatich rokoch odo dňa

- a) kolaudácie stavby, ktorou sa povolilo prvé užívanie stavby na určený účel, alebo po piatich rokoch odo dňa začatia prvého užívania tejto stavby, a to podľa toho, čo nastane skôr,
- b) kolaudácie, ktorou sa povolila zmena účelu užívania stavby, ku ktorej došlo v dôsledku vykonaných stavebných prác, ak náklady na tieto stavebné práce sú vo výške najmenej 40 % z hodnoty stavby pred začatím stavebných prác; hodnotou stavby pred začatím stavebných prác sa na účely tohto odseku rozumie hodnota, ktorá nie je nižšia ako cena porovnateľnej stavby na voľnom trhu v čase pred začatím stavebných prác,
- c) kolaudácie, ktorou sa povolilo užívanie stavby po vykonaní stavebných prác, v dôsledku ktorých došlo k podstatnej zmene podmienok doterajšieho užívania stavby; podstatnou zmenou podmienok doterajšieho užívania stavby sa rozumie vynaloženie nákladov na stavebné práce vo výške najmenej 40 % z hodnoty stavby pred začatím stavebných prác.

Plynutie 5-ročnej doby je bližšie upravené v časti 2.2. tohto metodického pokynu.

Platiteľ musí uplatniť rovnaký daňový režim na stavbu/jej časť a aj na pozemok, na ktorom stavba/jej časť stojí. V prípade, že v čase dodania stavby/jej časti vrátane pozemku, na ktorom stojí, uplynul časový test piatich rokov, podlieha toto plnenie oslobodeniu od dane. Platiteľ sa však môže rozhodnúť toto plnenie zdaňiť (§ 38 ods. 8 zákona o DPH) s výnimkou stavby určenej na bývanie, bytu, apartmánu v bytovom dome. Pozemok, na ktorom stavba/jej časť stojí je evidovaný v katastri nehnuteľností samostatným parcelným číslom (tvorí pôdorys stavby a zvyčajne je zapísaný v katastri nehnuteľností na samostatnej parcele).

Ak v čase dodania stavby/jej časti vrátane pozemku, na ktorom stojí, neuplynul časový test piatich rokov, podlieha toto plnenie DPH.

Podľa § 38 ods. 7 zákona o DPH je oslobodené od dane aj dodanie takej časti stavby, ktorou je jednotlivý byt, jednotlivý apartmán alebo jednotlivý nebytový priestor, ak je uskutočnené po piatich rokoch odo dňa

- a) kolaudácie stavby, na základe ktorej sa povolilo prvé užívanie bytu, apartmánu alebo nebytového priestoru, alebo po piatich rokoch odo dňa začatia prvého užívania bytu, apartmánu alebo nebytového priestoru, a to podľa toho, čo nastane skôr,
- b) kolaudácie, ktorou sa povolila zmena účelu užívania bytu, apartmánu alebo nebytového priestoru, ku ktorej došlo v dôsledku vykonaných stavebných prác, ak náklady na tieto stavebné práce sú vo výške najmenej 40 % z hodnoty bytu, apartmánu alebo nebytového priestoru pred začatím stavebných prác; hodnotou bytu, apartmánu alebo nebytového priestoru pred začatím stavebných prác sa na účely tohto odseku rozumie hodnota, ktorá nie je nižšia ako cena porovnateľného bytu, apartmánu alebo nebytového priestoru na voľnom trhu v čase pred začatím stavebných prác,
- c) kolaudácie, ktorou sa povolilo užívanie stavby, bytu, apartmánu alebo nebytového priestoru po vykonaní stavebných prác na spoločných častiach stavby alebo jednotlivom byte, apartmáne alebo nebytovom priestore, v dôsledku ktorých došlo k podstatnej zmene podmienok doterajšieho užívania bytu, apartmánu alebo nebytového priestoru; podstatnou zmenou podmienok doterajšieho užívania bytu, apartmánu alebo nebytového priestoru sa rozumie vynaloženie nákladov na stavebné práce vo výške najmenej 40 % z hodnoty bytu, apartmánu alebo nebytového priestoru pred začatím stavebných prác.

Plynutie 5-ročnej doby od kolaudácie je bližšie uvedené v časti 2.3. tohto metodického pokynu.

Dodanie stavby určenej na bývanie alebo časti stavby, ktorou je jednotlivý byt, jednotlivý apartmán v bytovom dome po uplynutí časového testu 5-ich rokov je vždy oslobodené od dane, pretože ustanovenie § 38 ods. 8 zákona o DPH vylučuje možnosť rozhodnutia platiteľa dane pre zdanenie dodania

- stavby/tej časti stavby, ktorá je určená na bývanie
- jednotlivého bytu

- jednotlivého apartmánu **v bytovom dome**. Ak platiteľ dodá apartmán **v apartmánovom dome** po uplynutí časového testu 5-tich rokov, toto vylúčenie možnosti voľby zdanenia neplatí. To znamená, že sa pri tejto transakcii môže platiteľ rozhodnúť pre zdanenie.

Pokiaľ sa spolu s rodinným domom, bytovým domom, bytom, apartmánom v bytovom dome dodáva aj pozemok, uplatní sa rovnaký daňový režim, tzn. oslobodenie od dane, aj na toto plnenie. Platiteľ sa nemôže rozhodnúť pre zdanenie tejto transakcie.

V prípade, že sa dodáva spolu so stavbou určenou na bývanie (rodinným domom, bytom, apartmánom) resp. s nebytovým priestorom aj garáž resp. parkovacie miesto, je potrebné posudzovať tieto prípady individuálne s ohľadom na všetky prvky, ktorými sú najmä ekonomický cieľ danej transakcie, možnosť rozdelenia jednotlivých plnení na samostatné a nezávislé plnenia....

Ak dodáva platiteľ stavbu, ktorá je určená na bývanie a aj na iný účel ako bývanie, pričom stavba spĺňa podmienky na oslobodenie od dane, môže sa platiteľ rozhodnúť zdaňovať dodanie tej časti stavby, ktorá nie je určená na bývanie. Platiteľ dane pritom bude musieť stanoviť pomernú cenu stavby, ktorá sa vzťahuje k časti určenej na bývanie a pomernú cenu k časti stavby určenej na iný účel (§ 38 ods. 8 zákona o DPH).

Príklad 3

Platiteľ vlastní rekreačnú chatu nachádzajúcu sa v Slovenskom raji. Jej prvá kolaudácia bola 15.5.2010. Platiteľ túto chatu predal dňa 12.2.2019 za cenu 230.000,-€. Ide o plnenie oslobodené od dane podľa § 38 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, nakoľko ubehlo viac ako 5 rokov od prvej kolaudácie rekreačnej chaty. Platiteľ sa môže rozhodnúť v zmysle § 38 ods. 8 zákona o DPH toto plnenie zdaňovať, pretože ide o stavbu určenú na rekreačné účely. Ak platiteľ oslobodil dodanie rekreačnej chaty, je povinný v poslednom zdaňovacom období roka 2019 vykonať úpravu odpočítanej dane podľa § 54 zákona o DPH, v prípade, ak pri nadobudnutí chaty resp. jej vytvorení vlastnou činnosťou bola daň odpočítaná úplne alebo čiastočne.

Príklad 4

Platiteľ dane vykonal v roku 2014 nadstavbu v bytovom dome, v rámci ktorej vybudoval 2 nové bytové jednotky. Kolaudácia týchto bytov prebehla 5.10.2014. Išlo o kolaudáciu, na základe ktorej sa povolilo prvé užívanie uvedených bytov. Užívanie týchto bytov začalo až v novembri 2014. Časový test piatich rokov začína plynúť odo dňa 5.10.2014, nakoľko kolaudácia bola skôr ako prvé užívanie bytov.

Platiteľ sa v roku 2021 rozhodol predaj jeden z týchto bytov. Predaj tohto bytu musí platiteľ oslobodiť od dane, nakoľko už uplynulo 5 rokov od kolaudácie tohto bytu (§ 38 ods. 7 písm. a) zákona o DPH). Platiteľ sa nemôže rozhodnúť zdaňovať tento predaj (§ 38 ods. 8 zákona o DPH).

Príklad 5

Platiteľ P ako predávajúci uzatvoril s platiteľom K ako kupujúcim dňa 15.2.2019 kúpnu zmluvu, ktorej predmetom je polyfunkčný dom, pozostávajúci z 12-tich bytov a 5-tich nebytových priestorov, v ktorom sú prevádzkované obchodné jednotky (predajňa nábytku, predajňa potravín, predajňa elektroniky, predajňa kožušín a predajňa kancelárskych potrieb). V čase predaja uplynulo 5 rokov od prvej kolaudácie polyfunkčného domu. Podľa § 38 ods. 1 zákona o DPH je dodanie domu oslobodené od dane. Platiteľ sa rozhodol zdaňovať predaj časti nehnuteľnosti vzťahujúcej sa na nebytové priestory (§ 38 ods. 8 zákona o DPH). Predaj časti nehnuteľnosti, v ktorej sa nachádzajú byty, je oslobodený od dane. Platiteľ sa nemôže rozhodnúť pre jej zdanenie. Kúpnu cenu vo výške 990 000,-€ preto platiteľ P rozdelil na dve časti:

- časť vzťahujúca sa k nebytovým priestorom vo výške 440 000,-€
- časť vzťahujúca sa k bytom vo výške 550 000,-€.

Kúpnu cenu časti nehnuteľnosti vzťahujúcej sa k 12-tim bytovým priestorom vo výške 550 000,-€ platiteľ P oslobodí od dane.

Kúpnu cenu časti nehnuteľnosti vzťahujúcej sa k 5-tim nebytovým priestorom vo výške 440 000,-€ sa platiteľ rozhodol zdaňovať, avšak výšku DPH nevyúčtuje. Iba slovnú informáciu, že sa jedná o prenesenie daňovej povinnosti,

uvedie vo faktúre resp. kúpnej zmluve (§ 74 ods. 1 písm. k) zákona o DPH). Na základe rozhodnutia platiteľa je povinnosť platiť daň prenesená na kupujúceho platiteľa K (§ 69 ods. 12 písm. c) zákona o DPH).

Príklad 6

Platiteľ dane vlastní bytový dom, v ktorom má zámer vykonať rekonštrukciu spoločných častí a spoločných zariadení domu (zateplenie, schodisko, vstupné dvere, pivničné priestory a spoločné chodby, kočíkareň...). Bytový dom bol skolaudovaný 1.6.2008. K 1.1.2019 bola stanovená trhovú hodnotu uvedenej nehnuteľnosti vo výške 287 450,-€.

V období od januára do novembra 2019 boli vykonané stavebné práce (rekonštrukcia) na základe povolenia stavebného úradu. Dňa 2.12.2019 bola vykonaná ich kolaudácia. Celkové náklady na rekonštrukciu činili 122 000,-€.

Dňa 15.8.2020 sa rozhodol platiteľ prediť bytový dom, pričom nemôže uplatniť oslobodenie od dane, nakoľko podľa § 38 ods. 1 písm. c) zákona o DPH došlo k podstatnej zmene podmienok užívania stavby, keďže náklady na stavebné práce boli vo výške 122 000,-€, čo je viac ako 40% trhovej hodnoty bytového domu pred začatím stavebných prác ($40\% \times 287\,450 = 114\,980,-$). Päťročná doba na uplatnenie oslobodenia od dane pri dodaní bytového domu začína plynúť 2.12.2019. Platiteľ je povinný pri predaji nehnuteľnosti uplatniť DPH.

Ak by náklady na rekonštrukciu činili menej ako 114 980,-€, potom by platiteľ uplatnil oslobodenie od dane pri dodaní (predaji) bytového domu, nakoľko 5-ročná doba už uplynula, keďže kolaudácia, ktorou sa povolilo prvé užívanie stavby bola 1.6.2008. Platiteľ sa už nemôže rozhodnúť predaj nehnuteľnosti zdaňiť, lebo ide o dom určený na bývanie (§ 38 ods. 8 zákona o DPH).

Príklad 7

Platiteľ dane vlastní nehnuteľnosť – prevádzkovú budovu, v ktorej vykonal v r. 2017-2019 stavebné úpravy, výsledkom ktorých je prestavba prevádzkovej budovy na bytový dom, v ktorom je 8 bytov. Kolaudácia bola dňa 1.3.2019, o čom vydal stavebný úrad rozhodnutie. Náklady na predmetné stavebné úpravy činili 830 000,-€ bez DPH a v dôsledku týchto stavebných prác došlo k zmene účelu užívania stavby. Nehnuteľnosť (prevádzková budova) bola pôvodne skolaudovaná 4.5.2004.

Dňa 15.6.2021 sa rozhodol platiteľ prediť bytový dom. Platiteľ je povinný uplatniť na tento predaj oslobodenie od dane, pretože už uplynulo 5 rokov od kolaudácie zo dňa 4.5.2004 (§ 38 ods. 1 písm. a) zákona o DPH). Po kolaudácii zo dňa 1.3.2019, ktorou sa povolila zmena účelu užívania stavby po vykonaní stavebných prác, sa neuplatní postup podľa § 38 ods. 1 písm. b) zákona o DPH, pretože stavebné práce začali pred 31.12.2018. Uvedené vyplýva z prechodného ustanovenia § 85kg ods. 4 zákona o DPH.

Platiteľ sa nemôže rozhodnúť pre zdanenie, pretože ide o dom určený na bývanie (§ 38 ods. 8 zákona o DPH). Vykonané stavebné práce sú investičným majetkom, pri ktorom platiteľ postupuje podľa § 54 zákona o DPH, keď sleduje zmenu účelu jeho použitia po dobu 20 rokov z dôvodu úpravy odpočítanej dane.

Príklad 8

Platiteľ dane vlastní nehnuteľnosť – prevádzkovú budovu, v ktorej vykonal v priebehu roka 2019 stavebné úpravy, výsledkom ktorých je vybudovanie 6-tich bytov. Ich kolaudácia bola dňa 11.12.2019, o čom vydal stavebný úrad rozhodnutie. Náklady na predmetné stavebné úpravy činili 800 000,-€ bez DPH. Trhovú hodnotu nehnuteľnosti pred začatím stavebných prác činila 1 200 000,-€. Nehnuteľnosť (prevádzková budova) bola pôvodne skolaudovaná 4.5.2002.

Dňa 1.5.2021 platiteľ predal bytový dom. Platiteľ je povinný uplatniť na tento predaj DPH, pretože ešte neuplynulo 5 rokov od kolaudácie zo dňa 11.12.2019, ktorou sa povolila zmena účelu užívania stavby po vykonaní stavebných prác. Išlo totiž o také stavebné práce, ktorých náklady boli viac ako 40% hodnoty stavby pred ich začatím ($800\,000 \times 100/1\,200\,000 = 66,66\%$) a súčasne tieto práce začali po 31.12.2018 (§ 38 ods.1 písm. b), § 85kg ods. 4 zákona o DPH).

Príklad 9

Dňa 5.11.2022 predal platiteľ dane polyfunkčnú budovu, v ktorej sa nachádzali bytové jednotky - byty a obchodné priestory. V uvedenej budove boli vykonané v období r. 2019-2020 stavebné práce za účelom zateplenia budovy, výmeny strechy, výmeny inštalácií a prestavby obchodných priestorov, výsledkom ktorých bola kolaudácia dňa 12.7.2020. Išlo o kolaudáciu v zmysle § 38 ods. 1 písm. c) zákona o DPH, keď došlo k podstatnej zmene

podmienok doterajšieho užívania stavby, nakoľko náklady na stavebné práce činili 45% hodnoty stavby pred začatím stavebných prác.

Vzhľadom k tomu že neuplynulo 5 rokov od kolaudácie zo dňa 12.7.2020, dodanie polyfunkčnej budovy podlieha zdaneniu DPH.

Príklad 10

Platiteľ dane predal dňa 15.2.2020 nehnuteľnosť inému platiteľovi dane na základe Kúpnej zmluvy v režime zdanenia DPH. Prvá kolaudácia nehnuteľnosti bola uskutočnená pred 20 rokmi, nehnuteľnosť bola pôvodne užívaná ako galvanizovňa. Predávajúci vykonal na objekte galvanizovne stavebné úpravy. Príslušný stavebný úrad vydal dňa 23.10.2018 kolaudačné rozhodnutie, ktorým povolil užívanie stavby: „stavebné úpravy objektu – galvanizovňa – za účelom zriadenia administratívnych priestorov“.

V § 43a ods. 1 stavebného zákona sa stavby podľa stavebnotechnického vyhotovenia a účelu členia na pozemné stavby a inžinierske stavby. Pozemné stavby sa podľa účelu členia na bytové budovy a nebytové budovy. V § 43c ods. 1 stavebného zákona sú nebytové budovy definované ako stavby, v ktorých je viac ako polovica ich využiteľnej podlahovej plochy určená na nebytové účely.

V tomto prípade ide o zmenu popisu stavby z galvanizovane na administratívno - skladové priestory. Rekonštrukciou došlo k podstatnej zmene doterajšieho užívania stavby, avšak ustanovenie § 38 ods. 1 písm. c) zákona o DPH sa v zmysle prechodného ustanovenia § 85k ods. 4 zákona o DPH neuplatní, nakoľko stavebné práce začali pred 31.12.2018. Kolaudácia dňa 23.10.2018 sa teda neberie do úvahy. Ide o nehnuteľnosť, u ktorej od prvej kolaudácie uplynulo viac ako 5 rokov, preto je tento predaj podľa § 38 ods. 1 písm. a) zákona o DPH oslobodený od dane a dodávateľ - platiteľ dane nie je povinný k cene uplatniť daň. Platiteľ dane (predávajúci) sa môže rozhodnúť na dodanie nehnuteľnosti uplatniť zdanenie. Keďže príjmom tohto plnenia je platiteľ dane, osobou povinnou platiť daň je podľa § 69 ods. 12 písm. c) zákona o DPH príjemca plnenia – kupujúci. Dochádza k tuzemskému prenosu daňovej povinnosti na kupujúceho (kupujúci vykoná tuzemské samozdanenie). Predávajúci vystaví faktúru bez DPH so slovnou informáciou „prenesenie daňovej povinnosti“ (§ 74 ods. 1 písm. k) zákona o DPH).

Príklad 11

Spoločnosť (platiteľ dane) ponúka na predaj trojizbový byt nachádzajúci sa v Bratislave za cenu 140.000,-€. Uvedený byt je v pôvodnom stave, pričom v čase predaja uplynulo 5 rokov od jeho kolaudácie. Plnenie, ktorým je dodanie tohto bytu, je jednoznačne oslobodené od dane v zmysle § 38 ods. 7 písm. a) zákona o DPH, pričom sa platiteľ nemôže rozhodnúť pre zdanenie, nakoľko túto možnosť vylučuje § 38 ods. 8 zákona o DPH.

Príklad 12

Platiteľ dane N ako predávajúci uzatvoril dňa 15.2.2019 kúpnu zmluvu s platiteľom dane C ako kupujúcim, predmetom ktorej bola nehnuteľnosť, ktorej prvá kolaudácia bola dňa 4.4.2008. Uvedenú nehnuteľnosť platiteľ dane N využíval do roku 2017 ako skladovacie priestory. V roku 2018 vykonal platiteľ N rekonštrukčné práce (stavebné) na tejto nehnuteľnosti za účelom jej využitia ako výrobné haly. Kolaudácia výrobné haly po vykonaní stavebných prác bola dňa 12.1.2019.

Pri uplatnení daňového režimu (oslobodenia od dane resp. zdanenia tejto transakcie) pri predaji predmetnej nehnuteľnosti je potrebné vykonať časový test uplynutia 5-tich rokov odo dňa prvej kolaudácie stavby, tzn. odo dňa 4.4.2008. V tejto súvislosti sa kolaudácia zo dňa 12.1.2019 neberie do úvahy, nakoľko stavebné práce začali pred 31.12.2018. Ide teda o stavbu, u ktorej uplynulo 5 rokov od prvej kolaudácie.

Platiteľ dane N môže predmetné plnenie:

- oslobodiť od dane (§ 38 ods. 1 zákona o DPH)
- zdaňiť (§ 38 ods. 8 zákona o DPH), avšak k cene neuplatní DPH, pretože osobou povinnou platiť DPH je kupujúci platiteľ C (§ 69 ods. 12 písm. c) zákona o DPH). Informáciu o prenesení povinnosti platiť DPH uvedie predávajúci platiteľ N na faktúre (§ 74 ods. 1 písm. k) zákona o DPH).

Pokiaľ je predmetom dodania súbor nehnuteľností spĺňajúci podmienky oslobodenia od dane podľa § 38 ods. 1 zákona o DPH, pričom tento súbor nehnuteľností tvoria pozemky, z ktorých sú niektoré zastavané budovami, a zvyšné pozemky sú na základe územného rozhodnutia určené na zastavanie, pričom sú využité ako chodníky, oplotenia, respektíve na nich stoja iné stavby, ktoré nie sú zapísané na liste vlastníctva, pričom všetky

nehnutelnosti sú zapísané na jednom liste vlastníctva, potom pre účely uplatnenia DPH je rozhodujúcou skutočnosťou fakt, či ide o jedno plnenie alebo viacero odlišných a samostatných plnení.

Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že transakcia pozostávajúca z viacerých plnení, môže na účely zákona o DPH z hospodárskeho hľadiska predstavovať jediné plnenie, ak by členenie predmetnej transakcie na samostatné plnenia bolo z hospodárskeho hľadiska umelé a ohrozovalo by funkčnosť systému DPH, ktorý má byť čo najjednoduchší. O jediné plnenie môže ísť v dvoch prípadoch, a to:

- ak jeden prvok tvorí hlavné plnenie, zatiaľ čo iný prvok treba chápať ako vedľajšie plnenie, ktoré podlieha rovnakému daňovému režimu ako hlavné plnenie, alebo
- ak dva alebo viaceré prvky alebo úkony poskytnuté platiteľom dane v prospech spotrebiteľa, ktorý sa považuje za priemerného spotrebiteľa, sú tak úzko spojené, že objektívne tvoria jedno neoddeliteľné hospodárske plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené.

Pri posudzovaní plnenia ako jediného resp. viacerých samostatných plnení je rozhodujúcim kritériom zámer resp. cieľ zákazníka, tzn. či sú obe plnenia v tak úzkom prepojení, že nemajú oddelene z pohľadu priemerného spotrebiteľa pre zákazníka potrebné praktické využitie, keď zákazník nemá záujem kupovať jednotlivé objekty a pozemky oddelene, či už z dôvodu zvýšených administratívnych povinností, zvýšených nákladov alebo akýchkoľvek iných dôvodov.

V súvislosti s posudzovaním zloženého plnenia je na webovom portáli finančnej správy zverejnené usmernenie Uplatnenie dane z pridanej hodnoty pri zdaniteľných obchodoch, ktoré predstavujú jedno zložené plnenie alebo viacero odlišných plnení, v kontexte rozhodnutí Súdneho dvora EÚ.

2.2. Plynutie 5-ročnej doby pri dodaní stavby/jej časti vrátane pozemku, na ktorom stojí

V ustanovení § 38 zákona o DPH je v odseku 1 osobitne upravené plynutie 5-ročnej doby odo dňa kolaudácie resp. prvého užívania pri dodaní stavby a časti stavby vrátane pozemku a samostatne v odseku 7 pri dodaní časti stavby, ktorou je jednotlivý apartmán, jednotlivý byt alebo jednotlivý nebytový priestor.

Podľa ustanovenia § 38 ods. 1 zákona o DPH sa uplatňuje zdanenie nielen na tzv. nové stavby resp. ich časti, keď sa berie do úvahy ich prvá kolaudácia resp. ich prvé užívanie, ale aj na také stavby, u ktorých došlo k takým rozsiahlym stavebným prácam, výsledkom ktorých je možné stavbu alebo jej časť považovať za „novú stavbu“.

To, že možno považovať za určitých podmienok stavbu po vykonaní stavebných prác, za novú stavbu uviedol Súdny dvor vo viacerých svojich rozhodnutiach, napr. v rozsudku č. **C-326/11 J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV (ďalej len „Komen“)**¹, v rozsudku č. **C-308/16 Kozuba Premium Selection sp. z o.o. (ďalej**

¹ Spoločnosť Komen na základe notárskej zápisnice nadobudla časti nehnuteľného majetku, ktoré zahŕňajú obchodné priestory nachádzajúce sa v nákupnej pasáži v Hoorne. Za deň dodávky tohto nehnuteľného majetku sa považoval tento istý deň. Na účely prestavby predmetného nehnuteľného majetku na novú budovu boli už predtým, než Komen nadobudla obchodné priestory, na žiadosť na účet predávajúceho uskutočnené rozsiahle demolačné práce. Po tomto nadobudnutí Komen pokračovala v renovácii a prestavbe, takže výsledkom všetkých uskutočnených prác, či už na účet predávajúceho, alebo na účet Komen, bolo postavenie novej budovy. Uskutočnenými prácami nikdy počas procesu prestavby budovy nedošlo k vzniku nezastavaného pozemku.

Finančný orgán považoval túto dodávku majetku za oslobodenú od dane. Zo spisu bolo zrejmé, že počas demolačných prác minimálne jeden z obchodov v dôsledku poškodenia budovy neplatil prenájom. Konkrétne bol vstup do uvedenej budovy obmedzený a budova bola bez osvetlenia. V okamihu dodávky však bola nákupná pasáž ešte sprístupnená verejnosti a aspoň jeden obchod bol v prevádzke. Takže existujúca budova sa mala ešte považovať za budovu, ktorá ako taká bola v prevádzke. Spoločnosť Komen nesúhlasila so závermi finančného orgánu a tvrdila, že ide o dodanie nehnuteľného majetku, ktorý podlieha DPH.

Súdny dvor bola položená otázka, či sa má čl. 13 B písm. g) v spojení s čl. 4 ods. 3 písm. a) šiestej smernice vykladať tak, že dodávka budovy, pri ktorej predávajúci pred jej dodávkou vzhľadom na postavenie novej budovy uskutočnil prestavbu (rekonštrukciu), pričom po dodávke v stavebných a rekonštrukčných prácach pokračoval kupujúci, ktorý ich aj dokončil, nie je oslobodená od DPH?

Vyjadrenie Súdneho dvora:

Oslobodenie od DPH podľa čl. 13 B písm. g) v spojení s čl. 4 ods. 3 písm. a) šiestej smernice sa vzťahuje na dodávky existujúcich budov alebo častí budov a na pozemok, na ktorom stojí. Členské štáty môžu zaviesť DPH na dodávku budovy alebo časti budovy a na pozemok, na ktorom stojí, ku ktorej došlo pred prvým obsadením.

V danom prípade sa predávajúci voči kupujúcemu zaviazal zabezpečiť demoláciu. Úmysel zmluvných strán postaviť budovu vyplýva zo skutočnosti, že predávajúci pred dodávkou a na svoj účet získal stavebné povolenie, na základe ktorého po uskutočnení dodávky v prácach pokračoval kupujúci. V tejto súvislosti boli predávajúcim vykonané len čiastočné demolačné práce v existujúcej budove, ktorá bola navyše sčasti obsadená, zatiaľ čo samotné práce spočívajúce v prestavbe uvedenej budovy na novú budovu mali byť vykonané kupujúcim po uskutočnení dodávky. Takéto plnenie nemožno kvalifikovať ako dodávku budovy s pozemkom, na ktorom stojí, pred svojím prvým obsadením v zmysle prestavby budovy podľa čl. 4 ods. 3 písm. a) šiestej smernice. O dodávku novej budovy ide len vtedy, ak bola prestavba dokončená, alebo prinajmenšom značne pokročila s cieľom vytvoriť podstatne odlišnú budovu, ktorú možno obsadiť.

len „Kozuba“)². V tejto veci môžu jednotlivé členské štáty stanoviť rozsah stavebných prác (rozsah prestavby, rozsah rekonštrukcie), ktoré sa vykonávajú na stavbe a ktoré budú viesť k zmene jej užívania alebo podstatným

Podľa čl. 13 B písm. g) v spojení s čl. 4 ods. 3 písm. a) šiestej smernice sa oslobodenie od DPH vzťahuje na plnenie spočívajúce v dodávke nehnuteľného majetku, ktorý tvorí pozemok a existujúca budova, ktorá je v prestavbe na novú budovu, pretože v okamihu tejto dodávky boli na existujúcej budove vykonané len čiastočné demolačné práce, a prinajmenšom ako taká bola ešte využívaná.

² Spoločnosť Kozuba rozhodla v roku 2015 o zvýšení základného imania v deň, keď spoločník vložil do spoločnosti obytnú budovu, ktorá sa nachádzala v oblasti Jablonka a bola postavená v roku 1992. Táto budova bola v r. 2006 zrekonštruovaná na účely ekonomickej činnosti spoločnosti Kozuba, ktorá vynaložila investície na rekonštrukciu vo výške približne 55% jej pôvodnej hodnoty. Po dokončení prác v r. 2007 bola budova zapísaná do zoznamu dlhodobého majetku ako iný hmotný majetok do rubriky „vzorový dom“, pod ktorou zostala zapísaná až do svojho predaja v r. 2009. Spoločnosť Kozuba sa domnievala, že tento predaj bol oslobodený od dane. Finančné orgány boli odlišného názoru a predmetný predaj budovy zdaniili aj napriek tomu, že sa dotknutá budova z účtovného hľadiska využívala na vlastné potreby spoločnosti. Táto skutočnosť však nevedla k tomu, že by sa po vykonanej rekonštrukcii budovy uskutočňovali zdaniiteľné transakcie. Preto dátum „prvého obývania“ tejto budovy mal byť stanovený nie na deň 31.7.2007, ale na deň 15.1.2009, keďže tento dátum zodpovedá uskutočneniu prvej zdaniiteľnej transakcii, ktorou bol konkrétne jej predaj, ktorý sa navyše uskutočnil v rámci prvého obývania budovy. Otázka položená Súdnemu dvoru: Má sa čl. 135 ods. 1 písm. j) smernice vykladať tak, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že dodanie budov, stavieb alebo ich častí je oslobodené od dane, okrem prípadu, ak

- sa dodanie uskutoční v rámci prvého obývania alebo pred ním,
- medzi prvým obývaním a dodaním budovy, stavby alebo jej časti uplynuli menej ako 2 roky,

pričom poľský zákon o DPH definuje „prvé obývanie“ ako odovzdanie budov, stavieb alebo ich častí do užívania prvému nadobúdateľovi alebo prvému užívateľovi na základe zdaniiteľných transakcií po tom, čo tieto budovy, stavby alebo ich časti boli postavené alebo zrekonštruované, ak náklady vynaložené v súvislosti s rekonštrukciou v zmysle predpisov o dani z príjmu predstavovali najmenej 30% pôvodnej hodnoty?

Uvedenou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či na základe uvedenej úpravy podlieha oslobodenie od dane dvojitej podmienke, a to aby sa transakcia ne týkala dodania, ktoré sa uskutočnilo v rámci prvého obývania, ku ktorému došlo v rámci zdaniiteľnej transakcie, a aby v prípade rekonštrukcie existujúcej budovy boli náklady vynaložené na tento účel nižšie ako 30% pôvodnej hodnoty tejto budovy.

Čl. 135 ods. 1 písm. j) smernice upravuje oslobodenie od DPH v prípade iného dodania budov, než je upravené v čl. 12 ods. 1 písm. a) smernice, ktorý odkazuje na dodanie budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých stoja, pred prvým obývaním. Tieto ustanovenia posudzované vo vzájomnej súvislosti tak rozlišujú medzi tým, či ide o novú alebo existujúcu budovu, pričom predaj existujúceho nehnuteľného majetku v zásade nepodlieha DPH. Ratio legis týchto ustanovení predstavuje relatívna absencia pridanej hodnoty vyplývajúcej z predaja existujúcej budovy. Následný predaj budovy po jej prvom dodaní konečnému spotrebiteľovi totiž nevytvára značnú pridanú hodnotu, v dôsledku čoho musí byť v zásade oslobodený od dane. Práve pridaná hodnota určuje to, či dodanie budovy podlieha DPH, pretože toto ustanovenie (čl. 12 ods. 2 smernice) oprávňuje členské štáty, aby stanovili pravidlá uplatňovania kritéria uvedeného v čl. 12 ods. 1 písm. a) smernice, ktorým je kritérium „prvého obývania“ pri prestavbe budov. Smernica totiž umožňuje zdaniť dodanie budov, ktoré boli predmetom prestavby, keďže v dôsledku tejto transakcie získava daná budova pridanú hodnotu podobne ako v prípade jej pôvodnej výstavby.

Poľský zákonodarca na jednej strane tým, že pojem „prvé obývanie“ posúdil ako uskutočnenie zdaniiteľnej transakcie, vylúčil z uvedeného oslobodenia od dane obývania, ktoré nie sú zdrojom príjmu alebo ktoré nevedú k zdaniiteľným transakciám s tým dôsledkom, že oslobodenie upravené v čl. 135 ods. 1 písm. j) smernice sa neuplatňuje na prevod existujúcej budovy, ktorú jej vlastník využíval pre vlastné obchodné potreby z dôvodu, že toto využívanie nemožno považovať „za prvé obývanie“ pri absencii takejto zdaniiteľnej transakcie. Na druhej strane v rozsahu, v akom rozšíril kritérium „prvého obývania“ na prestavbu nehnuteľného majetku, stanovil kvantitatívne kritérium, podľa ktorého musia náklady na takúto prestavbu dosiahnuť určitý percentuálny podiel pôvodnej hodnoty budovy, a to najmenej 30%, aby bol jej predaj zdanený na účely DPH.

Pojem „prvé obývanie“ sa nachádza v čl. 12 smernice bez toho, aby bol definovaný. Tento pojem treba chápať tak, že zodpovedá kritériu prvého použitia majetku jeho majiteľom alebo nájomcom. Toto kritérium bolo stanovené na určenie okamihu, v ktorom je výrobok spôsobilý opustiť výrobný proces, aby vstúpil do odvetvia spotreby. Z tejto analýzy však nevyplýva, že k používaniu majetku jeho vlastníkom musí dochádzať v rámci zdaniiteľnej transakcie. Členské štáty nie sú najmä oprávnené uplatniť na oslobodenie od DPH v oblasti dodania budov v čase po ich prvom obývaní podmienku, a to, aby k prvému obývaniu došlo v rámci zdaniiteľnej transakcie. Pokiaľ ide o možnosť členského štátu vymedziť pravidlá uplatňovania kritéria „prvého obývania“, treba uviesť, že stanovenie kvantitatívneho kritéria, podľa ktorého musia náklady na prestavbu dosiahnuť určitý percentuálny podiel z pôvodnej hodnoty budovy, predstavuje vykonanie tejto možnosti.

Rovnako pojem „prestavba“ nie je definovaný v smernici, ale naznačuje, že na budove musia byť vykonané podstatné zmeny, ktorých účelom je zmeniť jej užívanie alebo podstatným spôsobom zmeniť podmienky jej obývania. Tento pojem zahŕňa najmä prípad, keď boli uskutočnené kompletne práce alebo dostatočne pokročilé práce, po skončení ktorých sa bude budova využívať na iný účel. Uvedený pojem treba vykladať aj v súlade s cieľom smernice, ktorým je zdaňovanie transakcie, ktorej účelom je zvýšiť hodnotu majetku. V prípade nových budov je táto pridaná hodnota výsledkom stavebných prác, v dôsledku ktorých došlo k podstatnej zmene reálneho stavu z dôvodu prechodu z nezastaveného, ba dokonca nepripraveného, pozemku k obývateľnej budove. V prípade existujúcich budov vzniká pridaná hodnota vtedy, ak došlo k podstatnej prestavbe spôsobom, že existujúcu budovu možno považovať za novú budovu.

Čl. 12 ods. 1 a 2 a čl. 135 ods. 1 písm. j) smernice bránia vnútroštátnej úprave, ktorá podmieňuje oslobodenie od DPH v prípade dodania budov tým, aby k prvému obývaniu týchto budov došlo v rámci zdaniiteľnej transakcie, ale nebránia tomu, aby vnútroštátna právna úprava podmieňovala oslobodenie tým, aby v prípade rekonštrukcie existujúcej budovy nepresiahli náklady na rekonštrukciu 30% jej pôvodnej hodnoty, pokiaľ by sa pojem rekonštrukcie vykladal rovnako ako pojem prestavba v tom zmysle, že sa na budove musia vykonať podstatné zmeny, ktorých účelom je zmeniť jej užívanie alebo podstatným spôsobom zmeniť podmienky jej obývania.

spôsobom zmenia podmienky užívania stavby, pričom táto prestavba spôsobí, že sa daná stavba po vykonaní stavebných prác (prestavby, rekonštrukcie) bude považovať za „novú stavbu“. V prípade, že v okamihu dodávky stavby nie sú dokončené stavebné práce (prestavba, rekonštrukcia) alebo nie sú tieto práce značne pokročilé s cieľom vytvoriť podstatne odlišnú stavbu, nie je možné dodávanú stavbu považovať za „novú stavbu“.

Pre účely § 38 zákona o DPH sa plynutie 5-ročnej doby posudzuje v situáciách uvedených v bodoch 2.2.1 až 2.2.3.

2.2.1 – podľa § 38 ods. 1 písm. a) zákona o DPH – odo dňa prvej kolaudácie stavby, ktorou sa povolilo prvé užívanie stavby na určený účel, o čom vydáva v zmysle § 82 ods. 1 stavebného zákona stavebný úrad kolaudačné rozhodnutie, v ktorom sa určia podmienky užívania stavby, ak je to potrebné. Dňom kolaudácie je deň, kedy nadobudne právoplatnosť kolaudačné rozhodnutie.

alebo

- odo dňa začatia prvého užívania stavby, a to

podľa toho, **čo nastane skôr**.

Ak prebehne prvá kolaudácia skôr ako začne užívanie stavby, potom časový limit 5-tich rokov začína plynúť odo dňa kolaudácie a naopak, ak k užívaniu stavby dôjde skôr ako sa uskutočnila kolaudácia, potom časový limit 5-tich rokov začína plynúť odo dňa začatia užívania stavby.

Stavebný úrad môže podľa § 83 stavebného zákona na žiadosť stavebníka vydať časove obmedzené povolenie na predčasné užívanie stavby aj pred odovzdaním a prevzatím všetkých dodávok, pokiaľ to nemá podstatný vplyv na užívateľnosť stavby a predčasné užívanie neohrozuje bezpečnosť a zdravie osôb. Do 15 dní odo dňa odovzdania a prevzatia takej stavby je stavebník alebo budúci užívateľ povinný podať stavebnému úradu návrh na kolaudáciu stavby. Stavebný úrad môže dokonca aj upustiť od kolaudácie podľa § 81c stavebného zákona, ak ide o:

a) drobné stavby, stavebné úpravy a udržiavacie práce, po ktorých ohlásení stavebný úrad určil, že podliehajú stavebnému povoleniu,

b) jednoduché stavby a ich zmeny s výnimkou stavieb na bývanie, stavieb na individuálnu rekreáciu, garáží a stavieb s prevádzkovým a výrobným zariadením.

V prípade, že pôjde o dodanie takej rozostavanej stavby, u ktorej ešte nebola vykonaná kolaudácia resp. ktorá ešte nie je užívaná, nezačne plynúť 5-ročný časový limit, čo znamená, že ide o plnenie, ktoré podlieha zdaneniu a nie je možné uplatniť oslobodenie od dane.

Príklad 13

Platiteľ dane N ako predávajúci uzatvoril dňa 15.4.2019 kúpnu zmluvu s platiteľom dane C ako kupujúcim, predmetom ktorej bola nehnuteľnosť, ktorej prvá kolaudácia bola dňa 4.4.2010. Uvedenú nehnuteľnosť platiteľ dane N využíval do roku 2017 ako skladovacie priestory. V roku 2018 vykonal platiteľ N rekonštrukčné práce (stavebné) na tejto nehnuteľnosti za účelom jej využitia ako výrobné haly. Kolaudácia výrobné haly po vykonaní stavebných prác bola dňa 12.2.2019.

K odovzdaniu nehnuteľnosti kupujúcemu platiteľovi dane C došlo v deň zápisu zmeny vlastníka nehnuteľností v katastri nehnuteľností, t.j. 29.4.2019.

Časový test 5-tich rokov začal plynúť dňom prvej kolaudácie stavby, tzn. dňom 4.4.2010. Podľa prechodného ustanovenia § 85kg ods. 4 zákona o DPH sa kolaudácia zo dňa 12.2.2019 neberie do úvahy, nakoľko stavebné práce začali pred 1.1.2019. Ide teda o stavbu, u ktorej uplynulo 5 rokov od prvej kolaudácie.

Príklad 14

Platiteľ dane Z na základe stavebného povolenia stavebného úradu vybudoval stavbu – skladovacie priestory vo svojom prevádzkovom areáli. Dňa 15.11.2017 bola stavba pripojená na základe povolenia stavebného úradu na dočasné užívanie stavby k odberu elektriny a vody, nakoľko ju platiteľ bezprostredne potreboval na uskladnenie tovaru.

Ku kolaudácii tejto stavby došlo až dňa 3.1.2018. Plynutie 5-ročnej doby začalo dňom užívania stavby, tzn. dňom 15.11.2017, nakoľko tento deň nastal skôr ako kolaudácia (§ 38 ods. 1 písm. a) zákona o DPH).

2.2.2 – podľa § 38 ods. 1 písm. b) zákona o DPH - odo dňa kolaudácie, ktorou sa povolila zmena účelu užívania stavby, ku ktorej došlo v dôsledku stavebných prác, pričom musí byť splnená podmienka, že náklady na stavebné práce tvoria najmenej 40% z hodnoty stavby pred ich začatím.

Zmenu účelu užívania stavby povoľuje stavebný úrad v stavebnom konaní, výsledkom ktorého je kolaudačné rozhodnutie. Pri zmene účelu užívania stavby dochádza k zmene užívania z bytových na nebytové priestory a naopak. Ide teda o dodanie takej stavby (vrátane pozemku, na ktorom stojí), na ktorej boli vykonané stavebné úpravy:

- ktoré si vyžadovali stavebné povolenie a následne kolaudáciu,
- výsledkom ktorých bola taká prestavba, ktorá zmenila účel užívania stavby a
- ktorých náklady boli vo výške 40% a viac z hodnoty stavby pred začatím týchto stavebných prác.

V súvislosti s vykonanými stavebnými prácami na stavbe (prestavbou) je definovaný pojem „hodnota stavby pred začatím stavebných prác“, a touto hodnotou sa rozumie hodnota, ktorá nie je nižšia ako cena porovnateľnej stavby na voľnom trhu v čase a v danom mieste (priestore) pred začatím stavebných prác. Spôsoby, ktorými platiteľ dane preukazuje túto hodnotu stavby ustanovenie § 38 zákona o DPH neupravuje. Preto si platiteľ môže tento spôsob zvoliť sám, avšak rozhodujúcou skutočnosťou je preukaznosť a hodnovernosť dôkazu. Ako jeden z možných spôsobov sa javí znalecký posudok, ale môže ísť napr. aj o porovnanie cien stavieb ponúkaných v danom čase a priestore prostredníctvom realitných kancelárií príp. iný spôsob.

Všetky vyššie uvedené podmienky musia byť splnené súčasne, aby bolo možné po uskutočnených stavebných prácach (prestavbe) vykonať časový test plynutia 5-ročnej doby. Ak čo len jedna z týchto podmienok nie je splnená, nezačne plynúť 5-ročná doba po vykonaní stavebných prác.

Podľa prechodného ustanovenia § 85kg ods. 4 zákona o DPH opätovné plynutie 5-ročnej doby po vykonaní stavebných prác, výsledkom ktorých je kolaudácia podľa § 38 ods. 1 písm. b), začne iba v prípade, že stavebné práce začali po 31.12.2018.

Príklad 15

Platiteľ dane P sa rozhodol vykonať stavebné úpravy na nehnuteľnosti, ktorá slúžila v minulosti ako administratívna budova a ktorú toho času nevyužíval. Uvedená nehnuteľnosť bola skolaudovaná 13.5.2000. V roku 2019 prebehli stavebné práce na nehnuteľnosti, ktorých výsledkom bola prestavba nehnuteľnosti na bytový dom. Kolaudačné rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť dňa 1.9.2020. Skutočné náklady na tieto stavebné práce boli vo výške 900 320,-€. V čase začatia rekonštrukcie bola stanovená na základe znaleckého posudku trhovú hodnotu nehnuteľnosti vo výške 2 111 000,-€.

Päťročná doba pre uplatnenie oslobodenia začína plynúť od kolaudácie dňa 1.9.2020, ktorou došlo k zmene účelu užívania stavby, a súčasne bol splnený 40%-tný podiel nákladov na stavebné úpravy vo vzťahu k trhovej hodnote stavby v čase začatia stavebných prác. Tento pomer je vo výške 42,64 %. ($900\,320 : 2\,111\,000 \times 100\%$). Prípadný prevod bytového domu bude 5 rokov od kolaudácie zo dňa 1.9.2020 predmetom zdanenia. Po uplynutí 5-tich rokov (po 1.9.2025) bude prevod nehnuteľnosti oslobodený od dane bez možnosti voľby zdanenia (§ 38 ods. 8 zákona o DPH).

Príklad 16

Platiteľ dane vlastní nehnuteľnosť, v ktorej sa nachádzala materská škola. Na základe stavebného povolenia v r. 2017-2019 vykonal stavebné úpravy, výsledkom ktorých je prestavba nehnuteľnosti na rodinný dom. Kolaudácia po vykonaní stavebných prác bola dňa 1.3.2019. Náklady na predmetné stavebné úpravy činili 830 000,-€. Trhovú hodnotu nehnuteľnosti pred začatím stavebných prác bola 1 250 000,-€. Nehnuteľnosť bola pôvodne skolaudovaná 4.5.2004.

Kolaudácia zo dňa 1.3.2019, ktorou sa povolila zmena účelu užívania stavby po vykonaní stavebných prác, a náklady na stavebné práce predstavovali najmenej 40% hodnoty stavby pred začatím prác ($830\,000 \times 100/1\,250\,000 = 66,4\%$), sa neberie do úvahy, pretože stavebné práce začali pred 31.12.2018 (§ 85kg ods. 4 zákona o DPH).

Príklad 17

Platiteľ dane vlastní nehnuteľnosť – ubytovňu, v ktorej vykonal na základe stavebného povolenia v období január až október 2019 stavebné úpravy, výsledkom ktorých je vybudovanie 20 bytov. Kolaudácia po vykonaní stavebných prác bola dňa 1.11.2019. Náklady na predmetné stavebné úpravy činili 900 000,-€. Trhovú hodnotu ubytovne pred

začatím stavebných prác stanovená v znaleckom posudku bola 1 400 000,-€. Nehnutelnosť - ubytovňa bola pôvodne skolaudovaná 2.6.2001.

Kolaudáciou zo dňa 1.11.2019, ktorou sa povolila zmena účelu užívania stavby po vykonaní stavebných prác, ktorých náklady predstavovali najmenej 40% hodnoty stavby pred začatím prác ($900\,000 \times 100/1\,400\,000 = 64,3\%$), začína 5-ročná doba plynúť opäť (§ 38 ods.1 písm. b) zákona o DPH).

Príklad 18

Platiteľ dane vlastní nehnuteľnosť, v ktorej sa nachádzajú obchodné priestory. V období február až september 2019 vykonal na základe stavebného povolenia stavebné úpravy, výsledkom ktorých je vybudovanie 6 bytov. Kolaudácia po vykonaní stavebných prác bola dňa 15.10.2019. Náklady na predmetné stavebné úpravy činili 500 000,-€. Trhová hodnota nehnuteľnosti pred začatím stavebných prác stanovená v znaleckom posudku bola 1 400 000,-€. Nehnutelnosť bola pôvodne skolaudovaná 22.4.2000.

Kolaudáciou zo dňa 15.10.2019, ktorou sa povolila zmena účelu užívania stavby po vykonaní stavebných prác, a náklady na stavebné práce boli menej ako 40% hodnoty stavby pred začatím prác ($500\,000 \times 100/1\,400\,000 = 35,7\%$), nezačína plynúť 5-ročná doba. Nie je totiž splnená jedna z podmienok, ktorou je minimálne 40%-tný podiel nákladov na stavebné úpravy vo vzťahu k trhovej hodnote nehnuteľnosti (§ 38 ods. 1 písm. b) zákona o DPH).

2.2.3 - podľa § 38 ods. 1 písm. c) zákona o DPH - odo dňa kolaudácie, ktorou sa povolilo užívanie stavby po vykonaní stavebných prác, na základe ktorých došlo k podstatnej zmene podmienok doterajšieho užívania stavby. Ide o také stavebné úpravy (prestavbu), pri ktorých nedochádza k zmene účelu užívania stavby, ale dochádza k podstatnej zmene podmienok užívania stavby. V tejto súvislosti je definovaný pojem „**podstatná zmena podmienok doterajšieho užívania stavby**“, ktorou sa rozumie vynaloženie nákladov na stavebné práce vo výške najmenej 40% hodnoty stavby pred začatím stavebných prác.

Na to, aby začala po uskutočnených stavebných prácach (prestavbe) plynúť 5-ročná doba pri dodaní stavby, na ktorej boli vykonané stavebné úpravy, musia byť splnené súčasne nasledovné podmienky:

- ide o stavebné práce, ktoré si vyžadovali stavebné povolenie a následne kolaudáciu stavby,
- výsledkom vykonaných stavebných prác je podstatná zmena podmienok užívania stavby,
- náklady na stavebné práce boli vo výške 40% a viac hodnoty stavby pred začatím stavebných prác.

Platiteľ je teda povinný preukázať hodnotu stavby pred začatím stavebných prác relevantným dôkazom, pričom zákon o DPH nestanovuje spôsoby preukazovania tejto hodnoty. Jedným zo spôsobov je znalecký posudok, ale môže týmto dôkazom byť aj napr. porovnanie predajných cien porovnateľných stavieb na realitnom trhu príp. iný... V prípade, že platiteľ vykoná stavebné práce na stavbe v takom rozsahu, ktorá nevyžaduje v zmysle stavebného zákona stavebné povolenie, nezačne plynúť 5-ročný časový test po takto vykonaných stavebných prácach.

Podľa prechodného ustanovenia § 85kg ods. 4 zákona o DPH opätovné plynutie 5-ročnej doby po vykonaní stavebných prác, výsledkom ktorých je kolaudácia podľa § 38 ods. 1 písm. c), začne iba v prípade, že stavebné práce začali po 31.12.2018. Ide o také stavebné práce, ktorých vykonanie povolil stavebný úrad v stavebnom konaní, keď rozhodnutie o povolení stavebných prác umožňuje v začatí stavebných prác po 31.12.2018.

Príklad 19

Platiteľ dane vlastní nehnuteľnosť slúžiacu ako prevádzková budova. V roku 2019 vykonal stavebné práce (rekonštrukciu) na prevádzkovej budove na základe stavebného povolenia. Dňa 8.11.2019 bola vykonaná stavebným úradom kolaudácia uvedenej rekonštrukcie. Náklady na rekonštrukciu činili 256 000,-€. Ku dňu začatia stavebných prác bol spracovaný znalecký posudok nehnuteľnosti (stavby) – prevádzkovej budovy, v ktorom znalec určil trhovú hodnotu tejto stavby vo výške 600 200,-€.

Vzhľadom k tomu, že pomer nákladov na stavebné práce k trhovej cene tejto nehnuteľnosti (stavby) je 42,65%, ($256\,000 : 600\,200 \times 100\%$) začína 5-ročná doba plynúť dňa 8.11.2019.

Príklad 20

Platiteľ dane vlastní nehnuteľnosť slúžiacu ako podniková ubytovňa. V roku 2019 vykonal stavebné práce (rekonštrukciu) na tejto nehnuteľnosti na základe stavebného povolenia. Dňa 8.11.2019 bola vykonaná stavebným úradom kolaudácia uvedenej rekonštrukcie. Náklady na rekonštrukciu činili 456 000,-€. Ku dňu začatia stavebných prác bol spracovaný znalecký posudok nehnuteľnosti (stavby) – podnikovej ubytovne, v ktorom znalec určil trhovú hodnotu tejto stavby vo výške 1 200 200,-€.

Vzhľadom k tomu, že pomer nákladov na stavebné práce k trhovej cene tejto nehnuteľnosti (stavby) je 37,99% (456 000 : 1 200 200 x 100%), kolaudáciou zo dňa 8.11.2019 nezačína znovu plynúť 5-ročná doba (§ 38 ods. 1 písm. c) zákona o DPH).

2.3. Plynutie 5-ročnej doby pri dodaní bytu, apartmánu a nebytového priestoru

Pri dodaní takej časti stavby, ktorou je jednotlivý byt, jednotlivý apartmán alebo jednotlivý nebytový priestor začína plynúť 5-ročná doba:

2.3.1. – **podľa § 38 ods. 7 písm. a) zákona o DPH - odo dňa kolaudácie stavby**, na základe ktorej sa povolilo prvé užívanie bytu, apartmánu alebo nebytového priestoru. Dňom kolaudácie je deň, kedy nadobudne právoplatnosť kolaudačné rozhodnutie.

alebo

- **odo dňa začatia prvého užívania** bytu, apartmánu alebo nebytového priestoru a to podľa toho, ktorá skutočnosť nastane **skôr**.

Príklad 21

Platiteľ dane vybudoval na vlastné náklady v období roka 2019 bytový dom s 10-timi bytovými jednotkami. Stavebný úrad vydal dňa 12.5.2019 v súlade s § 83 stavebného zákona časovo obmedzené povolenie na predčasné užívanie stavby, ktorým povolil užívanie bytového domu. Platiteľ dane dodal jednotlivé byty v lehote do 30.5.2019. K užívaniu jednotlivých bytov ich vlastníkmi došlo od 1.6.2019. Kolaudácia bola dňa 30.7.2019. Posudzovaná doba 5-ich rokov začína plynúť dňom 1.6.2019, pretože k užívaniu bytov došlo pred dňom kolaudácie, tzn. pred dňom, kedy nadobudlo právoplatnosť kolaudačné rozhodnutie (§ 38 ods. 7 písm. a) zákona o DPH).

Keďže § 38 ods. 1 písm. a) a ods. 7 písm. a) zákona o DPH sa neodvoláva pri pojme „užívanie stavby“ na stavebný zákon príp. iný hmotnoprávny predpis, nemá vplyv na posúdenie začatia skutkového stavu týkajúceho sa začatia užívania stavby to, či bolo/nebolo vydané časovo obmedzené povolenie na predčasné užívanie stavby. Pre účely DPH je teda podstatné, že v skutočnosti došlo k užívaniu stavby.

Príklad 22

Platiteľ dane predal dňa 4.4.2019 byt v bytovom dome, ktorý bol skolaudovaný, o čom vydal stavebný úrad kolaudačné rozhodnutie dňa 12.2.2019. Kolaudačné rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť 30.3.2019. K prevzatíu bytu vlastníkmi došlo 5.4.2019. Posudzovaná doba 5-ich rokov začína plynúť dňom 30.3.2019, pretože ku kolaudácii došlo pred začatím užívania tohto bytu (§ 38 ods. 7 písm. a) zákona o DPH).

Príklad 23

Platiteľ dane vykonal v roku 2016 nadstavbu v bytovom dome, v rámci ktorej vybudoval 4 nové bytové jednotky. Kolaudácia týchto bytov prebehla 5.12.2016. Išlo o kolaudáciu, na základe ktorej sa povolilo prvé užívanie uvedených bytov. K užívaniu uvedených bytov došlo v januári 2017. Časový test piatich rokov začína plynúť odo dňa 5.12.2016, nakoľko kolaudácia bola skôr ako prvé užívanie bytov (§ 38 ods. 7 písm. a) zákona o DPH).

2.3.2. – **podľa § 38 ods. 7 písm. b) zákona o DPH - odo dňa kolaudácie, ktorou sa povolila zmena účelu užívania bytu, apartmánu alebo nebytového priestoru**, ku ktorej došlo v dôsledku stavebných prác, pričom musí byť splnená podmienka, že náklady na stavebné práce tvoria najmenej 40% z hodnoty bytu, apartmánu alebo nebytového priestoru pred začatím stavebných prác (pred začatím prestavby).

V tejto súvislosti ustanovenie § 38 ods. 7 zákona o DPH upravuje pojem „**hodnota bytu, apartmánu alebo nebytového priestoru pred začatím stavebných prác**“, ktorou sa rozumie hodnota, ktorá nie je nižšia ako cena porovnateľného bytu, apartmánu alebo nebytového priestoru na voľnom trhu v čase pred začatím stavebných prác. Ide teda o trhovú cenu porovnateľného bytu, apartmánu alebo nebytového priestoru v danom čase a priestore. Zákon o DPH neukladá platiteľovi dane spôsoby preukazovania tejto trhovej ceny. Ako jeden z možných spôsobov je predloženie znaleckého posudku, ale môže to byť aj napr. porovnanie trhových cien ponúkaných a realizovaných prostredníctvom realitných kancelárií v čase pred vykonaním stavebných prác na danom území príp. iný spôsob. V predmetnom prípade na to, aby začala plynúť 5-ročná doba pri dodaní bytu, apartmánu alebo nebytového priestoru po vykonaní stavebných prác, musia byť splnené všetky nasledovné skutočnosti súčasne:

- stavebné práce si vyžadovali stavebné povolenie

- výsledkom stavebných prác bola kolaudácia, ktorou sa povolila **zmena účelu užívania bytu, apartmánu alebo nebytového priestoru**
- náklady na stavebné práce činili 40% a viac z hodnoty bytu, apartmánu alebo nebytového priestoru pred začatím stavebných prác
- stavebné práce začali po 31. decembri 2018 (§ 85kg ods. 4 zákona o DPH).

Príklad 24

Platiteľ dane vlastní 5-izbový byt, ktorý sa rozhodol prestavať na ateliér. Dňa 15.3.2019 začali na základe stavebného povolenia stavebné úpravy, výsledkom ktorých bol ateliér, skolaudovaný dňa 8.10.2019. Byt bol pôvodne skolaudovaný dňa 8.8.1999. Trhová hodnota bytu pred vykonaním stavebných prác určená v znaleckom posudku bola vo výške 230 000,-€. Náklady na stavebné práce boli 80 000,-€. Platiteľ dane sa v r. 2020 rozhodol ateliér predať.

Testovanie podmienok, ktoré musia byť splnené všetky súčasne, pre plynutie 5-ročnej doby po vykonaní stavebných prác:

- bolo vydané stavebné povolenie
- bola vykonaná kolaudácia dňa 8.10.2019, ktorou došlo k zmene účelu užívania bytu na ateliér
- náklady na stavebné práce boli 34,8% (80 000,- x 100/230 000,-) z trhovej hodnoty bytu – nie je splnená podmienka minimálne 40%-tného podielu
- stavebné práce začali 15.3.2019

Kolaudáciou zo dňa 8.10.2019 nezačne plynúť 5-ročná doba, lebo išlo o stavebné práce, ktorých náklady nedosiahli minimálne 40% z trhovej hodnoty bytu. Dodanie tejto časti nehnuteľnosti je od dane oslobodené, nakoľko sa pre sledovanie 5-ročného testu neuplatní § 38 ods. 7 písm. b) zákona o DPH, ale plynutie 5-ročnej doby sa sleduje od prvej kolaudácie dňa 8.8.1999.

Príklad 25

Platiteľ dane sa rozhodol v roku 2019 prestavať garáž v budove na 1-izbový byt. V mesiaci február 2019 začali na základe stavebného povolenia stavebné úpravy, výsledkom ktorých bol predmetný byt skolaudovaný dňa 11.11.2019. Ku dňu začatia stavebných prác bol spracovaný znalecký posudok, v ktorom určil znalec trhovú hodnotu časti stavby (garáže) vo výške 40 000,-€. Náklady na predmetné stavebné práce činili 30 000,-€. Kolaudáciou zo dňa 11.11.2019 začína plynúť 5-ročná doba pre účely uplatnenia daňového režimu pri dodaní 1-izbového bytu. Všetky podmienky pre začatie plynutia 5-ročnej doby v zmysle § 38 ods. 7 písm. b) zákona o DPH boli totiž splnené (stavebné práce začali po 31.12.2018 a ich výsledkom bola teda kolaudácia, náklady na ne činili 75% z trhovej hodnoty časti stavby a stavebnými úpravami došlo k zmene účelu užívania nebytového priestoru).

2.3.3. – podľa § 38 ods. 7 písm. c) zákona o DPH - odo dňa kolaudácie, ktorou sa povolilo užívanie stavby, bytu, apartmánu alebo nebytového priestoru po vykonaní stavebných prác na spoločných častiach stavby alebo jednotlivom byte, apartmáne alebo nebytovom priestore, na základe ktorých **došlo k podstatnej zmene podmienok doterajšieho užívania stavby**. Za podstatnú zmenu podmienok doterajšieho užívania bytu, apartmánu alebo nebytového priestoru sa rozumie vynaloženie nákladov na stavebné práce vo výške najmenej 40% z trhovej hodnoty bytu, apartmánu alebo nebytového priestoru pred začatím stavebných prác. Ak sa bude na základe stavebného povolenia rekonštruovať (opravovať) budova/stavba resp. spoločné časti budovy/stavby alebo sa budú rekonštruovať jednotlivé byty, nebytové priestory alebo apartmány a náklady na stavebné práce budú predstavovať najmenej 40 % z trhovej hodnoty budovy/stavby, bytu, apartmánu alebo nebytového priestoru pred začatím stavebných prác, na účely oslobodenia od dane sa bude pri ich dodaní brať do úvahy kolaudácia po vykonaní stavebných zmien.

Ak sa bude rekonštrukcia (oprava) týkať len spoločných priestorov, je potrebné pri určení navýšenej hodnoty (40 %) dodávaného bytu, nebytového priestoru príp. apartmánu vychádzať zo stavebných nákladov rozpočítaných na jednotlivé byty, nebytové priestory, apartmány podľa ich podlahovej plochy prípadne aj iných kritérií, ktoré by objektívne odrážali zvýšenie hodnoty dodanej časti nehnuteľnosti.

Príklad 26

Platiteľ dane vykonal na základe stavebného povolenia v roku 2019 stavebné práce (prestavbu) v apartmáne v apartmánovom dome, v rámci ktorej došlo k zmene dispozičného riešenia apartmánu, výmene obkladov, podláh,

sanitárnej techniky... Náklady na túto prestavbu činili 45 000,-€. Ku dňu začatia stavebných prác bola trhová hodnota apartmánu vo výške 123 000,-€. Kolaudácia na základe vykonaných stavebných prác bola 9.12.2019. Prvá kolaudácia predmetného apartmánu bola v r. 2001. Kolaudáciou zo dňa 9.12.2019 nedochádza k začatiu plynutia 5-ročnej doby, nakoľko náklady na stavebné práce (prestavbu) v porovnaní s trhovou hodnotou apartmánu dosiahli 36,58%, tzn. nedosiahli stanovený limit 40% a viac. Ide o apartmán, u ktorého uplynula 5-ročná doba. Platiteľ dane sa však môže rozhodnúť dodanie apartmánu zdaníť (§ 38 ods. 8 zákona o DPH).

3. Oddiel Dodanie pozemku

Dodanie pozemku ako takého je oslobodené od dane s výnimkou stavebného pozemku. Dodanie stavebného pozemku sa zdaňuje.

Ak platiteľ dodáva **stavebný pozemok** spolu so stavbou alebo časťou stavby, ktorá na ňom stojí, vzťahuje sa na toto dodanie oslobodenie od dane alebo zdanenie v závislosti od daňového režimu, ktorý sa uplatní na dodanie stavby/časti stavby. V prípade, že predmetom dodania je stavba alebo jej časť, u ktorej uplynulo viac ako 5 rokov od niektorej zo situácií uvedených v § 38 ods. 1 alebo § 38 ods. 7 zákona o DPH, ide o plnenie oslobodené od dane, pričom je oslobodený súčasne aj pozemok, na ktorom stavba alebo jej časť stojí. V prípade, že predmetom dodania je stavba alebo jej časť, ktorá podlieha zdaneniu, rovnaký daňový režim sa uplatní aj na pozemok, na ktorom stavba stojí. Nie je pritom rozhodujúce, že sa napr. nepredáva celý pozemok ako taký, ale dochádza k dodaniu spoluvlastníckeho podielu k tomuto pozemku.

Pokiaľ ide o problematiku dodania „drobných stavieb“ (oplotenie, prípojky stavieb a pozemkov na rozvodné siete a kanalizáciu, nástupné ostrovčeky,...) spolu s pozemkom, je potrebné určiť, či hlavným cieľom transakcie je dodanie pozemku alebo dodanie stavby. Vo väčšine prípadov ide o predaj pozemku, na ktorom sú umiestnené inžinierske siete, príp. oplotenie a pod. V podstate cieľom pre zákazníka v týchto prípadoch je spravidla kúpa pozemku a nie kúpa stavby spolu s pozemkom.

Pri posúdení transakcie v súvislosti s dodaním pozemku je vhodné postupovať v intenciách rozsudku **C-461/08 Don Bosco**³, v ktorom posudzoval Súdny dvor dodávku pozemku zastavaného čiastočne odstránenou budovou, na mieste ktorej sa má postaviť nová stavba v nadväznosti na oslobodenie od dane a v nadväznosti na to, či ide o jedno plnenie alebo dve odlišné plnenia, z ktorých jedným sú odstraňovacie práce súvisiace so schátralou budovou a druhým plnením je dodávka pozemku. Rozhodujúcim kritériom pri posúdení plnenia je jeho hospodársky

³ Stichting Leusderend (predávajúci) predal v roku 1998 spoločnosti Don Bosco pozemok zastavaný dvoma schátralými budovami, ktoré v minulosti slúžili ako škola s internátom. Don Bosco mal v úmysle stavby úplne odstrániť a postaviť nové budovy na pozemku. S predávajúcim sa dohodol, že požiada o odstránenie stavby, uzatvorí s príslušným podnikom zmluvu o predmetnom odstránení stavby a nechá si vyúčtovať náklady spojené s odstránením. Podľa dohody tieto náklady znášala spoločnosť Don Bosco (o to sa zvýši kúpna cena) okrem nákladov spojených s odstránením azbestu, ktoré pôjdu na účet predávajúceho. Obec Leusden vydala predávajúcemu povolenie na odstránenie stavby s podmienkou, že odstránenie sa môže uskutočniť až po odstránení azbestu. Dňa 30.9.1999 ráno sa začalo s prácami. V ten istý deň na poludnie sa uskutočnila i dodávka pozemku spoločnosti Don Bosco. V tomto čase bola odstránená časť povrchu komunikácie medzi budovami, časť bočného štítu jednej z budov bola pomocou hydraulického žeriavu zdemolovaná a sčasti boli zdemolované a odstránené okenné rámy, parapety a murivá. Práce odstraňovania azbestu sa začali až po dodaní pozemku a odstraňovanie existujúcich budov pokračovalo až po ukončení uvedených prác. Následne boli na predmetnom pozemku z poverenia a na účet Don Bosco postavené nové budovy na administratívne účely.

Predmetom sporu bolo posúdenie, či sa má čl. 13B písm. g) v spojení s čl. 4 ods. 3 písm. a) šiestej smernice vykladať tak, že dodávka pozemku, na ktorom je postavená budova, ktorá sa má odstrániť, aby sa na jej mieste postavila nová stavba, a ktorej odstraňovanie sa začalo už pred týmto dodaním, je alebo nie je oslobodené od DPH.

V tejto súvislosti bolo potrebné preskúmať, či skutočná existencia starej budovy alebo jej časti v čase dodania nehnuteľného majetku predstavuje podstatné kritérium na účely uplatnenia oslobodenia od dane alebo či sa musia zohľadniť iné skutočnosti. V danej veci predávajúci na základe svojho záväzku voči spoločnosti Don Bosco uskutočnil dodanie nehnuteľného majetku a poskytol služby týkajúce sa odstránenia existujúcich budov. Treba teda posúdiť, či ide dve samostatné a odlišné plnenia alebo o jedno komplexné plnenie zložené z viacerých plnení, tzn. či úkony vykonané predávajúcim sú úzko spojené. Odstraňovacie práce a dodávka pozemku samy osebe spolu súvisia. Hospodárskym cieľom týchto úkonov je vlastníctvo pozemku určeného na výstavbu. Preto ide o jedno plnenie, ktorého cieľom je dodanie nezastavaného pozemku a nie existujúcej schátralej budovy.

Oslobodenie od DPH sa nevzťahuje na dodávku pozemku ešte zastavaného schátralou budovou, ktorá sa má odstrániť, aby sa na jej mieste postavila nová stavba, a ktorej odstraňovanie, zabezpečené na tieto účely predávajúcim, sa začalo už pred týmto dodaním. Uvedené plnenia dodávky a odstránenia stavby sú z hľadiska DPH jedným plnením, pričom ako celok majú za cieľ dodanie nezastavaného pozemku a nie existujúcej budovy a pozemku, na ktorom stoja, nezávisle od toho, ako pokročili odstraňovacie práce starej budovy v čase skutočného dodania pozemku.

cieľ. V danom prípade týmto cieľom je vlastníctvo pozemku určeného na výstavbu. Preto ide o jedno plnenie, ktorého cieľom je dodanie nezastavaného pozemku a nie existujúcej schátralej budovy. Z uvedeného následne vyplýva, že dodanie takéhoto pozemku nie je oslobodené od dane aj napriek tomu, že je zastavané schátralou budovou, ktorá sa má odstrániť, aby sa na jej mieste postavila nová budova. Ide teda o dodanie stavebného pozemku, ktoré podlieha dani.

4. Oddiel Nájom nehnuteľnosti alebo jej časti

Nájom nehnuteľnosti alebo jej časti je podľa § 38 ods. 3 zákona o DPH oslobodený od dane s výnimkou

- a) **ubytovacích služieb**
- b) nájmu priestorov a miest na parkovanie
- c) nájmu trvalo inštalovaných zariadení a strojov,
- d) nájmu bezpečnostných schránok.

Nájom nehnuteľnosti alebo jej časti je podľa § 38 ods. 3 zákona o DPH oslobodený od dane s výnimkou

- **ubytovacích služieb**

Zákonom č. 368/2019 Z. z., ktorým sa zmenil a doplnil zákon o DPH, sa s účinnosťou od 1.1.2020 mení znenie § 38 ods. 3 písm. a), ktoré pôvodne znelo „nájmu v ubytovacích zariadeniach (ubytovacie služby)“ na znenie „ubytovacích služieb“. Ubytovacími službami na účely odseku 3 písm. a) sú v zmysle § 38 ods. 4 zákona o DPH služby, ktoré patria do skupín 55.1 až 55.3 a 55.9 štatistickej klasifikácie nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 451/2008 z 23. apríla, ktorým sa zavádza nová štatistická klasifikácia produktov podľa činností (CPA) a ktorým sa zrušuje nariadenie Rady (EHS) č. 3696/93 v platnom znení (ďalej len „štatistická klasifikácia CPA“). Jedná sa o ubytovacie služby skupín 55.1 Hotelové a podobné ubytovacie služby, 55.2 Turistické a ostatné krátkodobé ubytovacie služby, 55.3 Prevádzka táborísk, rekreačných a dovolenkových kempov a 55.9 Ostatné ubytovacie služby. Služby, ktoré patria do skupiny 55.9, sú ubytovacími službami, len ak sú poskytnuté na obdobie kratšie ako tri mesiace.

Vylúčenie ubytovacích služieb z oslobodenia od dane má za cieľ, aby sa krátkodobé ubytovanie v zariadeniach hotelového resp. podobného typu zdaňovalo. Pri ubytovacích službách ide o ubytovanie napr. v študentských domovoch, školských internátoch pre účastníkov konferencií alebo turistov počas dovolenky a o ubytovanie v skupine 55.9 – ubytovanie v ubytovniach pre robotníkov zvyčajne len na krátky čas alebo sezónu. Pri posledne menovanej skupine ubytovacích služieb je teda dôležité zohľadnenie časového hľadiska. V štatistickej klasifikácii CPA sa pri tejto skupine služieb uvádza, že sa jedná o ubytovanie na krátky čas. Pre účely zákona o dani z pridanej hodnoty sa za ubytovacia službu, ktorá sa zdaňuje, považuje len ubytovanie na obdobie menej ako tri mesiace. Toto vymedzenie vychádza z rozsudku Súdneho dvora C-346/95 Elisabeth Blasi, kde sa Súdny dvor zaoberal poskytovaním ubytovania v sektore hotelov alebo v sektoroch s podobnou funkciou. Ide o plnenia čl. 13B (b) (1) šiestej smernice (v súčasnosti čl. 135 bod 2. písm. a) smernice 2006/112/ES). Časové kritérium troch mesiacov sa uplatní len pri poskytovaní ubytovacích služieb, ktoré patria do skupiny 55.9 štatistickej klasifikácie CPA.

Pri posudzovaní časového kritéria je potrebné prihliadať na skutkový stav, tzn. ak sa napr. na poskytovanú ubytovacia službu vzťahujú zmluvy medzi tými istými stranami nasledujúce po sebe (bez prerušenia poskytovania ubytovacej služby), doba trvania alebo poskytovania ubytovacej služby na základe týchto zmlúv sa posudzuje ako celok. Zmluvy medzi tými istými stranami nasledujúce po sebe a týkajúce sa rôznych ubytovacích služieb (napr. iného miesta poskytovania) sa nepovažujú za zmluvy nasledujúce po sebe. Rovnako prekročenie zmluvne určenej doby krátkodobého ubytovania z dôvodu vyššej moci nemá vplyv na určenie trvania ubytovacej služby. Trvanie zmluvy alebo zmlúv o krátkodobom prenájme, ktoré predchádzajú zmluve považovanej za dlhodobú, sa však nespochybňuje za predpokladu, že nedochádza k zneužitiu.

Ubytovacie služby predstavujú výnimku z oslobodenia od dane podľa § 38 ods. 3 zákona o DPH a teda podliehajú zdaneniu, pričom sa v zmysle § 27 ods. 2 písm. a) zákona o DPH uplatní sadzba dane 10%. Ak ide o službu, ktorá spĺňa kritériá ubytovacej služby uvedenej v kóde 55.9 CPA, a táto služba je poskytnutá na obdobie tri mesiace a dlhšie, plnenie podlieha oslobodeniu, pretože podľa § 38 ods. 4 zákona o DPH nejde o ubytovacia službu na účely uplatnenia § 38 ods. 3 písm. a) zákona o DPH. Možnosť voľby zdanenia podľa § 38 ods. 5 zákona o DPH pri

prenájme nehnuteľnosti alebo jej časti má platiteľ dane vo vzťahu k zdaniteľnej osobe, avšak okrem nájmu bytu, rodinného domu a apartmánu v bytovom dome alebo ich častí. Ak sa platiteľ rozhodne nájom, ktorým je v tomto prípade podľa kódu 55.9 CPA ubytovacia služba v trvaní dlhšom ako tri mesiace, zdaňovať, uplatní zníženú sadzbu dane. Sadzba dane závisí od zatriedenia ubytovacej služby podľa CPA a ak táto patrí do kódu 55.9 štatistickej klasifikácie CPA, uplatní sa sadzba dane 10%.

V prípade, ak platiteľ prenechá nehnuteľnosť alebo jej časť inej osobe, pričom táto poskytnutá služba nebude službou patriacou do kódu 55 CPA, pôjde o prenájom nehnuteľnosti, ktorý nemá charakter ubytovania a ak sa platiteľ rozhodne prenájom zdaňovať, uplatní základnú sadzbu dane za podmienky, že príjemca tejto služby je zdaniteľnou osobou.

Príklad 27

Podnikateľ SK, ktorého miestom podnikania je Poprad, si objednal ubytovanie v hoteli v Bratislave na obdobie od 13.1.2020 do 20.5.2020 z dôvodu poskytovania právnych služieb svojmu zákazníkovi v Bratislave. Ide o ubytovacia službu, ktorá patrí do skupiny 55.1 štatistickej klasifikácie CPA a ktorá podlieha sadzbe dane 10% (§ 27 ods. 2 písm. a) zákona o DPH. Poskytovanie ubytovania v hoteli je ubytovacou službou bez ohľadu na dĺžku obdobia tejto služby.

Príklad 28

Zdaniteľná osoba A, s.r.o. (platiteľ dane) prevádzkuje autocamping v Slovenskom raji. Zákazníkom poskytuje miesto pre vozidlo a stan za cenu 12,-€/deň. Ide o ubytovacia službu patriacu do skupiny 55.2 štatistickej klasifikácie CPA. Na jej klasifikáciu nemá vplyv dĺžka poskytovanej služby. Cena 12,-€/deň je cenou vrátane DPH, na ubytovacia službu sa uplatní sadzba dane 10% v zmysle § 27 ods. 2 písm. a) zákona o DPH.

Príklad 29

Platiteľ A uzatvoril s fyzickou osobou, pôsobiacou ako pedagogický pracovník na vysokej škole, zmluvu o ubytovaní vo vysokoškolskom internáte na obdobie od 1.3.2020 do 15.6.2020. Cena tohto ubytovania bola stanovená vo výške 200,-€ mesačne. Pre účely § 38 ods. 3 zákona o DPH nejde o ubytovacia službu, pretože ubytovanie je poskytnuté na obdobie dlhšie ako 3 mesiace. Toto plnenie je nájmom časti nehnuteľnosti oslobodeným od dane. Keďže nájomca nie je zdaniteľnou osobou, platiteľ A sa nemôže rozhodnúť, že takýto nájom bude zdaňovať (§ 38 ods. 5 zákona o DPH). Aj napriek tomu, že toto plnenie je ubytovacou službou v zmysle CPA, nejde o ubytovacia službu vymedzenú v § 38 ods. 4 zákona o DPH, a preto táto služba podlieha oslobodeniu od DPH.

Príklad 30

Podnikateľ X s miestom podnikania v Nitre vykonáva v období od 15.1.2020 do 31.3.2020 stavebné práce na stavbe v Košiciach. Za týmto účelom uzatvoril zmluvu o ubytovaní s platiteľom P, ktorý vlastní ubytovňu pre robotníkov v Košiciach. Cena ubytovania bola stanovená vo výške 660,-€. Ide o ubytovacia službu, pretože predmetné ubytovanie je kratšie ako 3 mesiace. Platiteľovi P vzniká poskytnutím služby ubytovania daňová povinnosť 60,-€. Ubytovacia služba podlieha sadzbe dane 10% (§ 27 ods. 2 písm. a) zákona o DPH).

Príklad 31

Platiteľ dane A prenajal platiteľovi dane B 3-lôžkové izby v počte 5 v robotníckej ubytovni nachádzajúcej sa v Martine na obdobie od 1.2.2020 do 30.3.2020. Podľa § 38 ods. 4 zákona o DPH ide o ubytovacia službu na účely uplatnenia § 38 ods. 3 písm. a) zákona o DPH. Táto služba patrí do skupiny 55.9 klasifikácie CPA. Platiteľ dane A uplatní na toto plnenie sadzbu dane 10%.

Dňa 1.4.2020 uzatvoril platiteľ A s platiteľom B zmluvu o nájme, ktorej predmetom sú pôvodné 3-lôžkové izby v počte 5, na obdobie od 1.4.2020 do 30.7.2020. Pre účely uplatnenia § 38 ods. 3 písm. a) zákona o DPH nejde o ubytovacia službu. Platiteľ A sa rozhodol toto plnenie zdaňovať (§ 38 ods. 5 zákona o DPH), pričom uplatní sadzbu dane 10% podľa § 27 ods. 2 písm. a) zákona o DPH.

- **nájmu priestorov a miest na parkovanie vozidiel.** Prenájom parkovacích miest v garáži a prenájom vonkajších parkovacích státi je plnenie podliehajúce DPH. V tejto súvislosti bol vydaný rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci **C-173/88 Morten Henriksen**, z ktorého vyplýva že ak je prenájom parkovacích miest úzko spojený s prenájomom nehnuteľnosti (nebytových priestorov, bytových priestorov) alebo ak je prenájom garáží súčasťou hlavnej transakcie, ktorou je prenájom nehnuteľnosti (nebytových priestorov, bytových priestorov), a ktorý

je oslobodený od DPH, potom je celý prenájom vrátane garáží posudzovaný ako prenájom nehnuteľností s oslobodením od DPH. To znamená, ak je prenájom parkovacích miest úzko spojený s prenájomom nebytových priestorov alebo je tento prenájom garáží súčasťou hlavnej transakcie, ktorou je prenájom nebytových priestorov, a prenájom nebytových priestorov je oslobodený od DPH, potom aj prenájom parkovacích miest je oslobodený od DPH. Pri uplatnení konceptu zloženého plnenia je právo voľby platiteľa zdaní prenájom nebytových priestorov zachované s tým, že súčasne zdaní aj prenájom garáží. Avšak ak je prenájom parkovacích miest úzko spojený s prenájomom bytových priestorov, nemôže využiť platiteľ právo voľby na zdanenie, tzn. prenájom garáží ako súčasť hlavnej transakcie (prenájmu bytových priestorov – prenájomu bytu, prenájomu rodinného domu, prenájomu apartmánu v bytovom dome) podlieha jednoznačne oslobodeniu od dane s výnimkou, ak zmluva o prenájme bola uzatvorená do 31.12.2018 a predmet nájmu bol odovzdaný do užívania do 31.12.2018 alebo aj po tomto dátume.

- **nájmu trvalo inštalovaných strojov a zariadení**

Pojem „**inštalované**“ je možné chápať v takom zmysle, že ide o prvky (stroje a zariadenia), ktoré sú spojené s budovou alebo stavbou a sú určené na konkrétny účel v stavbe a tiež na to, aby pretrvali alebo zostali nezmenené. Ide o také pripevnenie prvku k stavbe, ktoré pri odpojení vyvolá len menšie poškodenie budovy alebo stavby (ako napr. odtlačky, stopy, montážne otvory), ktoré sa dá jednoducho ukryť alebo opraviť. Prístroj priskrutkovaný k podlahe alebo k stene za tým účelom, aby nedochádzalo k jeho posúvaniu počas výroby, môže byť prvkom, ktorý je trvalo inštalovaný. Jeho premiestnenie jednoduchým odstránením skrutiek z podlahy alebo steny má síce vplyv na podlahu alebo stenu budovy alebo stavby, avšak ju nemôže podstatným spôsobom poškodiť. Množstvo úsilia, času alebo nákladov potrebných na opravu budovy alebo stavby ako aj skutočnosť, že odstránenie stroja alebo zariadenia spôsobí škodu na samotnom stroji alebo zariadení, sú ukazovateľmi pre určenie, či ide o inštaláciu stroja alebo zariadenia.

Pojem „**trvalo**“ možno vykladať buď subjektívne alebo objektívne, t. j. napr. aj vzhľadom na čas, počas ktorého je prvok inštalovaný. Toto obdobie sa môže vzťahovať na obdobie ekonomickej životnosti alebo len na určitý čas pri vykonávaní hospodárskej činnosti na účel, na ktorý bol stroj alebo zariadenie nadobudnuté.

Ide teda o prenájom takých strojov a zariadení (vybavenie alebo prístroje), ktoré spĺňajú špecifickú úlohu alebo funkciu nezávislú od budovy alebo stavby, v ktorej sa nachádzajú. Účel týchto strojov a zariadení, aj keď sú fyzicky pripojené k nehnuteľnému majetku, nesmeruje k lepšiemu využitiu alebo využívaniu nehnuteľného majetku, ale slúžia osobitnému účelu.

Na to, aby išlo o prenájom časti nehnuteľnosti, musí trvalo inštalovaný prvok (zariadenie alebo stroj) tvoriť neoddeliteľnú súčasť budovy alebo stavby. Pojem „neoddeliteľná“ znamená, že bez tohto prvku by bola stavba alebo budova neúplná. Prvok namontovaný v budove alebo stavbe sa považuje za prvok tvoriaci neoddeliteľnú súčasť budovy alebo stavby, ak prispieva k dobudovaniu budovy alebo stavby v súlade s vlastnosťami a funkciou, ktorá sa prisudzuje budove alebo stavbe. V prípade neexistencie tohto prvku resp. jeho odstránenia by sa povaha budovy alebo stavby zmenila tak, že by sa nemohla využívať v súlade s funkciou, na ktorú bola navrhnutá.

Pojmy „inštalované“ a „trvalo“ sú podrobne popísané vo Vysvetlivkách (čl. 86 - 101).

Prenájom trvalo inštalovaných strojov a zariadení podlieha DPH bez ohľadu na postavenie nájomcu.

- **nájmu bezpečnostných schránok**

Bezpečnostné schránky slúžia hlavne na uloženie cenností a listín. Ich prenájom sa uskutočňuje vo vyhradených miestach (vybraných obchodných miestach, hoteloch, bankách...), ktoré spĺňajú určité bezpečnostné požiadavky. Prenájom bezpečnostných schránok je plnenie podliehajúce DPH bez ohľadu na postavenie nájomcu a bez ohľadu na to, že bezpečnostné schránky môžu byť súčasťou stavby alebo nehnuteľnosti.

Pojem „nájom nehnuteľnosti alebo jej časti“

Smernica nedefinuje pojem „prenájom nehnuteľnosti“. Túto definíciu poskytol Súdny dvor vo viacerých rozsudkoch napr. č. **C-284/03 Temco**⁴, **C-451/06 Gabriele Walderdorff**⁵, **C-532/11 Susanne Leichenich**⁶.

Prenájomom nehnuteľného majetku sa rozumie právo užívať nehnuteľnosť dané nájomcovi vlastníkom za protihodnotu na dohodnuté obdobie a vylúčiť z užívania akúkoľvek inú osobu. Výkon nájmu predstavuje relatívne pasívnu činnosť, ktorá sa v podstate viaže len na plynutie času a nevytvára nijakú významnú pridanú hodnotu. Aby išlo o prenájom nehnuteľného majetku, treba splniť všetky podmienky charakterizujúce toto plnenie.

Platiteľ dane pri prenájme nehnuteľnosti alebo jej časti zdaniteľnej osobe sa môže podľa § 38 ods. 5 zákona o DPH rozhodnúť, že nájom nebude oslobodený od dane okrem nájmu bytu, rodinného domu a nájmu apartmánu v bytovom dome alebo ich častí. Pri uplatnení voľby zdanenia nájmu nehnuteľnosti alebo jej časti sú rozhodujúcimi skutočnosťami:

- postavenie nájomcu

⁴ Temco je akciová spoločnosť, ktorá je platiteľom dane z titulu upratovania a údržby budov. Táto spoločnosť vykonala adaptačné práce v jednej z budov, z ktorých si odpočítala DPH. V tejto budove nemá spoločnosť umiestnenú svoju prevádzku. Nachádzajú sa tu tri spoločnosti, ktoré spolu s Temcom spadajú pod spoločné ústredné vedenie. Temco uzatvorilo s týmito spoločnosťami zmluvy označené ako zmluvy o postúpení, ktoré oprávňujú každého účastníka (postupníka) vykonávať jeho obchodnú činnosť v tejto budove podľa vymedzenia predstavenstva postupcu. Postupník nemá žiadne osobitné právo na určitú časť budovy. Postupník, ktorému teda boli prenechané priestory na výhradné užívanie, musí dodržiavať ustanovenia vnútorného poriadku stanoveného postupcom. Predstavenstvo má právo hocikedy požiadať postupníka o uvoľnenie priestorov. Postupník znáša všetky poplatky v súvislosti s jeho obchodnou činnosťou (spotreba elektriny, plynu sú rozpočítané podľa skutočnej spotreby a m² užívanej plochy). Nájomné sa platí ročne a je stanovené podľa počtu m² užívanej plochy a je zvýšené o 0,4% obratu postupníka. Vnútorný poriadok upravuje pravidlá vstupu do budovy, upratovanie, možnosť umiestnenia obchodného označenia, neobmedzený vstup osôb určených postupcom, ako aj povinnosť postupníkov dbať na telefónne, vodovodné, plynové, elektrické a vykurovacie rozvody, spoločný prístup užívateľov k automatom na nápoje, do jedálne a k sprchám, prístupnosť prejazdov a parkovacích miest... Poverený auditor správcu dane skonštatoval, že nie je v zmluvách špecifikovaná obchodná činnosť postupníkov, neexistuje kontrola podielu nájomného v závislosti od obratu a užívateľa majú jeden kľúč od vstupu do budovy, budova nie je strážená, nemá vstupnú recepciu.

Súdny dvor bolo položená otázka, či úkony, ktorými jedna spoločnosť súčasne rôznymi zmluvami dáva spoločnostiam, ktoré sú vzájomne prepojené, právo dočasne užívať jednu nehnuteľnosť za odplatu, predstavujú „prenájom nehnuteľného majetku“?

Súdny dvor uviedol, že čl. 13 bod B písm. b/ šiestej smernice nedefinuje pojem „nájom“ a ani neodkazuje na žiadne definície v zákonodarstve členských štátov. O nájom ide vtedy, keď prenajímateľ ponecháva za odplatu nájomcovi právo užívať určitú nehnuteľnosť po určitú dohodnutú dobu, pričom nájomca sa akoby stal vlastníkom s vylúčením užívania inou osobou. Výkon nájmu predstavuje relatívne pasívnu činnosť, ktorá sa v podstate viaže len na plynutie času a nevytvára nijakú významnú pridanú hodnotu. Trvanie nájmu však nie je určujúcou skutočnosťou pre kvalifikovanie zmluvy o nájme, je to len kritérium na rozlíšenie hotelového ubytovania a prenájomu.

Aj napriek tomu, že zmluvy obsahovali obmedzenia práva užívať prenajaté priestory, nemožno tvrdiť, že nejde o výhradné užívacie právo. Prenájomom nehnuteľného majetku sú úkony, ktorými jedna spoločnosť súčasne rôznymi zmluvami dáva spoločnostiam, ktoré sú s ňou prepojené, právo dočasne užívať nehnuteľnosť za odplatu stanovenú v závislosti na veľkosti užívanej plochy, ak predmetom týchto zmlúv je hlavne pasívne prenechanie na užívanie miestností alebo priestorov v budove za odplatu viažucu sa na plynutie času.

⁵ Pani Walderdorff prevádzkuje poľnohospodársky a lesnícky podnik v Rakúsku. Ide o hospodársku činnosť podliehajúcu všeobecnému režimu. Pani Walderdorff uzatvorila s rybárskym združením na 10 rokov nájomnú zmluvu, ktorej predmetom je právo rybolovu za úhradu, pričom sama ako vlastníčka si tiež vyhradila právo rybolovu.

Súdny dvor podal definíciu prenájomu nehnuteľnosti, ktorou je právo užívať nehnuteľnosť dané nájomcovi vlastníkom za protihodnotu na dohodnuté obdobie a vylúčiť z užívania akúkoľvek inú osobu. Právo rybolovu si však v zmluve vyhradila i pani Walderdorff, preto nejde o prenájom nehnuteľnosti. Za nehnuteľnosť môže byť považovaná aj plocha sčasti alebo úplne ponorená a táto môže byť aj predmetom prenájomu. Z nájomnej zmluvy vyplýva, že rybárske združenie má iba právo vykonávať rybolov v predmetných vodných plochách. Toto združenie nemá právo vylúčiť akékoľvek iné osoby z užívania vodných plôch, ktorým vlastníčka umožnila ich využitie.

Právo rybolovu nie je prenájomom nehnuteľnosti aj napriek tomu, že za nehnuteľnosť je považovaná plocha sčasti alebo úplne ponorená a táto môže byť aj predmetom prenájomu. Z nájomnej zmluvy vyplýva, že rybárske združenie malo iba právo vykonávať rybolov v určených vodných plochách, ale nemalo právo vylúčiť akékoľvek iné osoby z užívania týchto vodných plôch.

⁶ Pani Leichenich uzatvorila so správou vôd a lodnej dopravy zmluvu o užívaní pozemku nachádzajúceho sa na ľavom brehu rieky Rýn v blízkosti Kolína nad Rýnom a vodnej plochy, teda časti rieky priliehajúcej k tomuto pozemku. Pozemky dala k dispozícii užívateľom na účely prevádzky obytných lodí s prístavným mostíkom ako reštaurácie. Obytná loď bola upevnená na tom istom mieste už niekoľko rokov, nikdy nebola premiestnená a je znehynbná prostredníctvom lán, reťazí a kotiev. Nemá motor a ani žiadny pohon. Je pripojená k vodovodnej a elektrickej sieti a má adresu, telefónnu linku a nádrž na odpadovú vodu.

Súdny dvor uviedol, že pojem „prenájom nehnuteľnosti“ zahŕňa prenájom obytných lodí vrátane priliehajúcej plochy a prístavného mostíka, ktorá je upevnená o breh a koryto rieky prostredníctvom ťažko uvoľniteľných príchytiek. Obytná loď je na ohraničenom a identifikovateľnom stanovisku na vode rieky a podľa nájomnej zmluvy sa výlučne využíva na trvalú prevádzku. V danom prípade ide o jedno plnenie bez ohľadu na to, aby sa rozlišoval prenájom obytných lodí a prenájom prístavného mostíka. Ide o plnenie oslobodené od dane v zmysle čl. 13 B písm. b) šiestej smernice (§ 38 ods. 3 zákona o DPH).

- účel užívania nehnuteľnosti.

Platiteľ dane (prenajímateľ) môže rozhodnutie o zdanení uplatniť len vtedy, ak nájomca je zdaniteľnou osobou podľa § 3 ods. 1 zákona o DPH a súčasne ide o nájom stavby alebo jej časti, ktorá nie je určená na bývanie.

Ak nájomcom je iná ako zdaniteľná osoba (občan, právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou), nemôže platiteľ (prenajímateľ) uplatniť rozhodnutie o zdanení prenájmu nehnuteľnosti alebo jej časti. Rovnako toto rozhodnutie nemôže platiteľ uplatniť v prípade, ak prenajímaná nehnuteľnosť alebo jej časť je určená na bývanie, čo je uvedené ako účel užívania nehnuteľnosti v kolaudačnom rozhodnutí tzn. ak ide o rodinný dom, byt, apartmán v bytovom dome.

Podľa § 85kg ods. 5 zákona o DPH sa tento postup týka len tých zmluvných vzťahov (napr. zmlúv o nájme bytu, nájme rodinného domu), ktoré boli uzatvorené po 31.12.2018, a súčasne k odovzdaniu nehnuteľnosti alebo jej časti do užívania došlo po 31.12.2018. Obe tieto podmienky teda musia byť splnené súčasne.

Taký istý daňový režim (zdanenie, oslobodenie od dane) ako na prenájom nehnuteľnosti/jej časti sa uplatní aj na podnájom nehnuteľnosti/jej časti.

Právnou oporou pre zmenu v § 38 ods. 5 zákona o DPH je judikatúra Súdneho dvora (rozsudky vo veci **C-381/97 Belgocodex, C-487/01, C-7/02 Gemeente Leusden a Holin Groep BV cs**), v ktorej Súdny dvor rozhodol, že článok 13 C šiestej smernice (v súčasnosti platný článok 137 ods. 1 písm. b) smernice) dáva členským štátom možnosť udeliť zdaniteľným osobám právo voľby zdaňovať prenájom nehnuteľnosti, no zároveň má aj právo obmedziť rozsah tohto práva, prípadne ho aj zrušiť.

Príklad 31

Platiteľ dane A uzatvoril dňa 12.1.2019 Zmluvu o prenájme bytu v Bratislave s platiteľom dane M, ktorý ako prenajímateľ má záujem využívať uvedený byt počas pracovných ciest v Bratislave. Platiteľ dane A sa nemôže rozhodnúť uvedený prenájom zdaňovať, pretože ustanovenie § 38 ods. 5 zákona o DPH vylučuje prenájom bytu z rozhodnutia platiteľa dane. Ide jednoznačne o plnenie oslobodené od dane.

Príklad 32

Platiteľ dane P uzatvoril dňa 2.1.2018 Zmluvu o prenájme rodinného domu na dobu neurčitú s platiteľom dane C, ktorý ako architekt uvedený dom využíva na podnikateľskú činnosť. Platiteľ dane P tento prenájom zdaňuje od účinnosti zmluvy, pričom požaduje platbu nájomného pravidelne mesačne. V zdaňovaní prenájmu môže platiteľ dane P pokračovať aj po 1.1.2019 (§ 85kg ods. 5 zákona o DPH).

Príklad 33

Dňa 2.1.2019 uzatvoril platiteľ dane P ako prenajímateľ nájomnú zmluvu s podnikateľom C ako nájomcom, ktorej predmetom je prenájom skladovacích priestorov. Platiteľ dane P sa rozhodol uvedený prenájom zdaňovať. Tento postup mu umožňuje § 38 ods. 5 zákona o DPH.

Príklad 34

Platiteľ dane P uzatvoril v roku 2015 nájomnú zmluvu s platiteľom dane N na prenájom rodinného domu na dobu určitú od 1.1.2015 do 31.12.2018, pričom sa platiteľ dane P rozhodol tento prenájom zdaňovať. Dňa 23.12.2018 bol medzi platiteľmi dane uzatvorený dodatok k tejto zmluve, ktorým došlo k zmene v trvaní nájmu z doby určitej na dobu neurčitú a zároveň k zvýšeniu ceny nájmu. Platiteľ dane P môže naďalej pokračovať v zdanení tohto prenájmu, nakoľko podľa § 85kg ods. 5 zákona o DPH sa na tento prenájom neuplatní § 38 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom od 1.1.2019.

Príklad 35

Platiteľ dane A (SK1) uzatvoril v roku 2015 nájomnú zmluvu s platiteľom dane B (SK2) na prenájom rodinného domu na dobu určitú od 1.1.2015 do 30.4.2019, pričom sa platiteľ dane A (SK1) rozhodol tento prenájom zdaňovať. Dňa 23.4.2019 bol medzi platiteľmi dane uzatvorený dodatok k tejto zmluve, ktorým došlo k zmene v trvaní nájmu z doby určitej na dobu neurčitú. Platiteľ dane A (SK1) môže naďalej pokračovať v zdanení tohto prenájmu, nakoľko podľa § 85kg ods. 5 zákona o DPH sa na tento prenájom neuplatní § 38 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom od 1.1.2019.

Príklad 36

Platiteľ dane C (SK1) ako prenajímateľ uzatvoril v roku 2017 nájomnú zmluvu s platiteľom dane D (SK2) na prenájom prízemného rodinného domu na dobu neurčitú, pričom platiteľ dane C (SK1) sa rozhodol tento prenájom zdaňovať. Cena nájmu vrátane DPH bola stanovená mesačne vo výške 1 200,-€. Dňa 15.2.2019 bol medzi platiteľmi dane podpísaný dodatok k tejto zmluve, ktorým došlo k zmene v predmete nájmu a k zmene vo výške ceny nájmu. Predmetom nájmu sa stal celý rodinný dom. Cena mesačného nájmu bola stanovená nasledovne:

- vo výške 1 200,-€ (vrátane DPH) za prenájom prízemného rodinného domu*
- vo výške 1 300,-€ za prenájom ostávajúcich častí rodinného domu. Ide o cenu bez DPH, pretože toto plnenie je oslobodené od dane podľa § 38 ods. 5 zákona o DPH.*

V predmetnom prípade ide o dve rovnocenné plnenia, pri ktorých sa uplatní daňový režim samostatne. Na pokračovanie prenájmu prízemného rodinného domu platí rozhodnutie platiteľa dane o zdanení (§ 85kg ods. 5 zákona o DPH). Prenájom ostatných častí rodinného domu podlieha oslobodeniu od dane (§ 38 ods. 5 zákona o DPH).

*Vypracoval: Finančné riaditeľstvo SR, Banská Bystrica
Odbor daňovej metodiky
Február 2020*