

Metodický pokyn k úprave odpočítanej dane pri investičnom majetku podľa § 54 a § 54b zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

Úprava dane z pridanej hodnoty odpočítanej pri investičnom majetku bola v Slovenskej republike zavedená zákonom č. 289/1995 Z. z. s účinnosťou od 1.1.2003. Ustanovenia týkajúce sa úpravy dane odpočítanej pri nadobudnutí investičného majetku boli s určitými úpravami¹ prevzaté do zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), ktorý s účinnosťou od 1.5.2004 nahradil dovtedy platný zákon č. 289/1995 Z. z..

Na investičný majetok definovaný v § 54 zákona o DPH účinného od 1.5.2004, pri ktorom platiteľ dane odpočítal daň po 31.12.2002, sa vzťahuje úprava odpočítanej dane podľa zákona o DPH účinného od 1.5.2004. Uvedené vyplýva z § 85 ods. 8 zákona o DPH. Výnimku z tohto postupu v zmysle § 85 ods. 9 zákona o DPH tvoria len prípady, ak platiteľ dane bol povinný vykonať úpravu odpočítanej dane pri investičnom majetku z dôvodu zmeny účelu použitia tohto majetku už v roku 2003, na základe čoho pri prípadnej ďalšej zmene účelu použitia investičného majetku mal použiť pravidlá ustanovené zákonom č. 289/1995 Z. z., ktorý platil do 30.4.2004².

V zákone o DPH je samostatne upravený postup platiteľa dane pri úprave investičného majetku z dôvodu zmeny účelu jeho použitia (§ 54 zákona o DPH) a samostatne z dôvodu zmeny rozsahu jeho použitia na účely podnikania a na iný účel ako na podnikanie (§ 54a zákona o DPH) v období nasledujúcom po zdaňovacom období, v ktorom tento investičný majetok nadobudol alebo ho vytvoril na vlastné náklady, príp. ho uviedol do užívania. K uplatneniu § 54a zákona o DPH bol vydaný samostatný metodický pokyn.

1. oddiel Úprava odpočítanej dane podľa § 54 zákona o DPH

V § 54 zákona o DPH je ustanovená povinnosť dodatočnej úpravy odpočítanej dane, ak platiteľ dane v období nasledujúcom po zdaňovacom období, v ktorom investičný majetok nadobudol alebo ho vytvoril na vlastné náklady, zmení účel jeho použitia. Úprava odpočítanej dane sa týka investičného majetku uvedeného v § 54 ods. 2 písm. a) až c) zákona o DPH.

Investičný majetok na účely zákona o DPH

Podľa § 54 ods. 2 zákona o DPH investičným majetkom na účely zákona o DPH sú

- a) hnutelné veci, ktorých obstarávacia cena bez dane alebo vlastné náklady sú 3 319,39 eura a viac a ktorých doba použiteľnosti je dlhšia ako jeden rok,
- b) budovy, stavebné pozemky³, byty a nebytové priestory,
- c) nadstavby budov, prístavby budov a stavebné úpravy budov, bytov a nebytových priestorov, ktoré si vyžadovali stavebné povolenie podľa osobitného predpisu⁴.

Keďže za samostatný investičný majetok sa na účely zákona o DPH považuje aj nadstavba a prístavba budov, ako aj stavebné úpravy budov, bytov a nebytových priestorov, ktoré si vyžadovali stavebné povolenie podľa osobitného predpisu, úprava odpočítanej dane sa vzťahuje aj na odpočítanú daň zo všetkých prijatých prác, ktoré sú súčasťou obstarávacej ceny stavby alebo jej stavebnej úpravy.

¹ V porovnaní so zákonom č. 289/1995 Z. z. sa od 1.5.2004 upravila definícia investičného majetku (napr. pri hnutelných veciach sa cena obstarania bez dane zmenila z 30 000 Sk na obstarávaciu cenu alebo vlastné náklady bez dane vo výške 100 000 Sk). Úprava odpočítanej dane sa tiež vzťahovala na prijaté stavebné práce, ktoré boli technickým zhodnotením stavby alebo nehnuteľnosti.

² Na úpravu odpočítanej dane pri investičnom majetku, pri ktorom platiteľ dane odpočítal daň po 31.12.2002 a zároveň bol už v roku 2003 povinný vykonať úpravu odpočítanej dane, sa vzťahuje § 21a zákona č. 289/1995 Z. z. o DPH (prechodné ustanovenie § 55d ods. 4 zákona č. 289/1995 Z. z., účinné od 1.1.2003).

³ Rozsah investičného majetku bol rozšírený o stavebné pozemky s účinnosťou od 1.1.2006.

⁴ § 76 zákona č. 50/1976 Zb. o územnom plánovaní a stavebnom poriadku (stavebný zákon) v znp.

Odpočítanie dane pri kúpe alebo vytvorení investičného majetku na vlastné náklady

Právo na odpočítanie dane, jeho rozsah a podmienky upravujú ustanovenia § 49 až 51 zákona o DPH. Podmienkou odpočítania dane z nadobudnutia investičného majetku je použitie tohto majetku na účely podnikania s výnimkou, ak sa investičný majetok použije na plnenia oslobodené od dane bez nároku na odpočítanie dane. Pri kúpe investičného majetku musí byť zrejmé, na aké účely platiteľ dane investičný majetok použije. V nadväznosti na túto skutočnosť platiteľ dane pri odpočítaní dane zaraďuje prijatý investičný majetok do jednej z troch skupín v závislosti od toho, či má nárok na odpočítanie dane v plnej výške, ak investičný majetok použije na dodávky tovarov a služieb, ktoré podliehajú zdaneniu (§ 49 ods. 2 zákona o DPH), alebo nemá nárok na odpočítanie dane, ak investičný majetok použije na dodávky tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 28 až 42 zákona o DPH (§ 49 ods. 3 zákona o DPH), alebo má nárok len na pomerné odpočítanie dane, ak investičný majetok použije na dodávky tovarov a služieb, ktoré podliehajú zdaneniu a zároveň na dodávky tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené od dane bez nároku na odpočítanie dane (§ 49 ods. 4 zákona o DPH).

Pri investičnom majetku uvedenom v § 54 ods. 2 písm. a) zákona o DPH (hnuteľný investičný majetok), ktorý je odpisovaným majetkom podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a pri nadobudnutí ktorého platiteľ dane predpokladá jeho použitie na účely podnikania ako aj na iný účel ako na podnikanie, sa platiteľ dane môže rozhodnúť, že neodpočíta časť dane, ktorá zodpovedá rozsahu použitia hnuteľného investičného majetku na iný účel ako na podnikanie. Ak sa platiteľ dane rozhodne, že neodpočíta časť dane, ktorá zodpovedá rozsahu použitia hnuteľného majetku na iný účel ako na podnikanie, nepovažuje sa použitie tohto majetku na iný účel ako na podnikanie v tomto rozsahu za dodanie tovaru za protihodnotu (§ 8 ods. 3) alebo dodanie služby za protihodnotu (§ 9 ods. 2).

Pri investičnom majetku uvedenom v § 54 ods. 2 písm. b) a c) zákona o DPH (nehnutel'ný investičný majetok), ktorý platiteľ dane zahrnie do svojho majetku a bude ho používať na účely podnikania a na iný účel ako na podnikanie, môže v zmysle § 49a zákona o DPH odpočítať daň len v rozsahu použitia tohto majetku na podnikanie. Predmetné ustanovenie bolo do zákona o DPH zavedené od 1.1.2011, čo znamená, že od tohto dátumu musí platiteľ dane pri obstaraní nehnuteľného investičného majetku, ktorý použije na podnikanie ako aj na iné účely ako na podnikanie, rozdeliť vstupnú daň na časť, ktorú nemôže odpočítať z dôvodu použitia časti nehnuteľného majetku na iný účel ako na podnikanie, a na časť, ktorú môže odpočítať z dôvodu použitia časti nehnuteľného majetku na podnikanie⁵. Ustanovenie § 49 ods. 4 nie je týmto dotknuté.

Ak platiteľ dane zaradil obstaraný investičný majetok do niektorej z uvedených troch skupín a v nasledujúcom období po odpočítaní dane dôjde k zmene účelu použitia investičného majetku, kedy investičný majetok začne používať na iné účely, ako ho pôvodne zaradil pri odpočítaní dane, je povinný vykonať v kalendárnom roku, kedy dôjde k zmene účelu použitia investičného majetku, úpravu odpočítanej dane.

Zmena účelu použitia investičného majetku

Zmenou účelu použitia investičného majetku sa podľa § 54 ods. 3 zákona o DPH rozumie prípad, ak platiteľ dane investičný majetok, pri ktorom

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

⁵ Do 31.12.2010 mohol platiteľ dane pri nehnuteľnom investičnom majetku uvedenom v § 54 ods. 2 písm. b) a c) zákona o DPH, ktorý je odpisovaným majetkom podľa zákona č. 595/2003 Z. z. a pri nadobudnutí ktorého platiteľ dane predpokladal jeho použitie na účely podnikania ako aj na iný účel ako na podnikanie, postupovať podľa § 49 ods. 5 zákona o DPH, čo znamená, že sa mohol rozhodnúť, že neodpočíta časť dane, ktorá zodpovedá rozsahu použitia nehnuteľného investičného majetku na iný účel ako na podnikanie. Ak platiteľ dane pri tomto investičnom majetku zaradenom do podnikateľského majetku odpočítal daň na vstupe v celom rozsahu (za predpokladu, že dodával tovary a služby podliehajúce dani na výstupe), musel v ďalších zdaňovacích obdobiach odvádzať daň z použitia tohto majetku na iné účely ako na podnikanie podľa § 9 ods. 2 zákona o DPH.

- b) **nemohol odpočítať** daň, používa na dodávky tovarov a služieb s možnosťou odpočítania dane alebo na dodávky tovarov a služieb s možnosťou pomerného odpočítania dane (zmena z „0“ na „1“ alebo z „0“ na „k“),
- c) **odpočítal pomernú** výšku dane, používa na dodávky tovarov a služieb s možnosťou odpočítania dane alebo na dodávky tovarov a služieb bez možnosti odpočítania dane (zmena z „k“ na „1“ alebo z „k“ na „0“).
Za zmenu účelu použitia investičného majetku, pri ktorom platiteľ dane odpočítal pomernú výšku dane, sa považuje aj zmena výšky ročného koeficientu (§ 50 ods. 4 zákona o DPH) o hodnotu väčšiu ako 0,10. To znamená, že ak sa v nasledujúcich rokoch po odpočítaní dane v pomernej výške zmení hodnota ročného koeficientu o viac ako 0,10 (nahor alebo nadol), platiteľ dane je povinný upraviť odpočítanú daň.

Obdobie na úpravu odpočítanej dane

Obdobie na úpravu odpočítanej dane pri zmene účelu použitia investičného majetku je v zmysle § 54 ods. 4 zákona o DPH určené odlišne pre hnutelný investičný majetok a nehnuteľný investičný majetok.

V prípade hnutelného investičného majetku, ktorého obstarávacia cena bez dane alebo vlastné náklady sú 3 319,39 eura a viac a ktorého doba použiteľnosti je dlhšia ako jeden rok, je obdobím na úpravu odpočítanej dane päť kalendárnych rokov vrátane roka, v ktorom platiteľ dane nadobudol investičný majetok alebo ho vytvoril na vlastné náklady.

Pokiaľ ide o nehnuteľný investičný majetok uvedený v § 54 ods. 2 písm. b) a c) zákona o DPH, obdobie na úpravu odpočítanej dane je s účinnosťou od 1.1.2011 dvadsať kalendárnych rokov s výnimkou prípadu uvedeného v § 85j ods. 3 zákona o DPH. Zákon o DPH v § 85j ods. 3 ustanovuje, že ak bol platiteľ dane povinný vykonať jednu alebo viac úprav odpočítanej dane pri nehnuteľnom investičnom majetku uvedenom v § 54 ods. 2 písm. b) a c) za obdobie rokov 2004 až 2010, obdobím na úpravu dane odpočítanej pri tomto majetku je desať rokov podľa § 54 ods. 4 predpisu účinného do 31.12.2010 a platiteľ dane použije pri každej zmene účelu použitia postup podľa prílohy č. 1 predpisu účinného do 31.12.2010. Obdobie na úpravu odpočítanej dane začína plynúť v roku, v ktorom bol nehnuteľný investičný majetok uvedený do užívania⁶.

Príklad č. 1

Platiteľ dane nadobúdal čiastkovo nehnuteľnosť v priebehu rokov 2006 a 2007. Kolaudačné rozhodnutie bolo vydané vo februári 2007. Keďže nehnuteľnosť mienil používať na zdaniteľné činnosti, ktoré podliehajú zdaneniu, odpočítal daň z čiastkových dodávok v roku 2006 v sume 100 000 Sk a v roku 2007 v sume 50 000 Sk v plnom rozsahu. V septembri 2013 predal nehnuteľnosť s oslobodením od dane. Obdobie na úpravu odpočítanej dane je dvadsať kalendárnych rokov a začína plynúť v roku, v ktorom bol investičný majetok uvedený do užívania, teda v roku 2007. Na účely výpočtu dodatočne neodpočítateľnej dane podľa vzorca uvedeného v prílohe č. 1 k zákonu o DPH ako „DV“ sa uvedie celková suma dane vzťahujúca sa k obstarávacej cene investičného majetku (celková suma dane, ktorej odpočítanie bolo uplatnené v roku 2006 a aj 2007). Obdobie na úpravu odpočítanej dane začalo plynúť v roku 2007 a skončí v roku 2026.

Príklad č. 2

Platiteľ dane obstaral v roku 2005 stavbu, pri ktorej odpočítal daň v plnej výške, pretože predpokladal použitie nehnuteľného investičného majetku na podnikateľské účely, ktoré podliehajú zdaneniu. Stavba bola daná do užívania v roku 2005. V roku 2008 začal platiteľ dane používať nehnuteľný investičný majetok na činnosti oslobodené od dane podľa § 28 až 41 zákona o DPH a na základe zmeny účelu použitia nehnuteľného investičného majetku priznal v daňovom priznaní podanom za december 2008 dodatočne neodpočítateľnú daň. Keďže platiteľ dane bol povinný vykonať úpravu odpočítanej dane už v roku 2008, obdobie na úpravu odpočítanej dane je 10 kalendárnych rokov a skončí v roku 2014.

Následne v júli 2013 začal platiteľ dane využívať časť nehnuteľnosti na činnosti oslobodené od dane bez nároku na odpočítanie dane a časť nehnuteľnosti na činnosti, ktoré podliehajú zdaneniu. Na základe tejto skutočnosti došlo v roku 2013 opätovne k zmene účelu použitia nehnuteľného investičného majetku, pri ktorom sa uplatní 10-ročné obdobie..

⁶ Uvedením do užívania sa rozumie zabezpečenie všetkých technických funkcií potrebných na užívanie a splnenie všetkých povinností určených právnymi predpismi, najmä stavebnými, bezpečnostnými a pod.

S účinnosťou od 1.1.2014 sa v § 54 ods. 4 zákona o DPH vypúšťajú slová „po prvýkrát“ z dôvodu zabezpečenia jednoznačného uplatňovania obdobia na úpravu odpočítanej dane u každého nadobúdateľa nehnuteľného investičného majetku. Obdobie na úpravu odpočítanej dane sa u každého nadobúdateľa nehnuteľného investičného majetku počíta odznovu, čo znamená že obdobie na úpravu odpočítanej dane začína každému platiteľovi dane plynúť v roku, v ktorom nehnuteľný investičný majetok zaradil do užívania. Výnimkou je len prípad nadobudnutia nehnuteľného investičného majetku právnym nástupcom v rámci zlúčenia, splynutia alebo rozdelenia spoločností a prípad nadobudnutia nehnuteľného investičného majetku v rámci kúpy podniku alebo časti podniku podľa § 10 zákona o DPH platiteľom dane, ktorý sa na účely ustanovenia § 54b zákona o DPH považuje od 1.1.2014 za právneho nástupcu (bližšie uvedené v 3. oddiele).

Príklad č. 3

Obchodná spoločnosť A, platiteľ dane, kúpila v novembri 2012 nehnuteľnosť od spoločnosti B za účelom ďalšieho predaja. Kolaudácia nehnuteľnosti bola spoločnosťou B zabezpečená v roku 2007 a pri jej predaji spoločnosť B uplatnila k cene DPH. Spoločnosť A uplatnila z kúpy nehnuteľnosti odpočítanie dane v plnej výške. Obdobie na úpravu odpočítanej dane u spoločnosti A začína plynúť v roku 2012, kedy spoločnosť A uviedla nehnuteľný investičný majetok do užívania. V máji 2013 sa spoločnosť A zlúčila so spoločnosťou B, ktorá sa stala právnym nástupcom zaniknutej spoločnosti A bez likvidácie. Keďže sa spoločnosť A zlúčila so spoločnosťou B, ktorá je jej právnym nástupcom, právny nástupca pokračuje v úprave odpočítanej dane pri nehnuteľnom investičnom majetku, čo znamená, že u právneho nástupcu sa obdobie na úpravu odpočítanej dane nepočíta od roku, v ktorom došlo k zlúčeniu, ale od roku 2012.

Spoločnosť B predala v marci 2013 nehnuteľnosť s oslobodením od dane, keďže od prvej kolaudácie v roku 2007 uplynulo viac ako 5 rokov. Právny nástupca je povinný v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka 2013 upraviť daň odpočítanú spoločnosťou A. K zmene účelu použitia nehnuteľného investičného majetku dochádza v druhom roku jeho použitia z „1“ na „0“. Právny nástupca je povinný upraviť odpočítanú daň v rámci obdobia, ktoré začalo plynúť uvedením nehnuteľnosti do užívania spoločnosťou A v novembri 2012.

Ak platiteľ dane dodá nehnuteľný investičný majetok pred jeho uvedením do užívania a zmení účel jeho použitia, upraví odpočítanú daň v kalendárnom roku, keď dodá nehnuteľný investičný majetok.

Príklad č. 4

Platiteľ dane obstaral na základe zmluvy o dielo v júli 2013 stavbu, ktorej obstarávacía cena bez dane bola 100 000 eur a suma dane 20 000 eur. Daň na vstupe platiteľ dane neodpočítal, pretože predpokladal, že obstaraný nehnuteľný majetok bude používať výlučne na činnosti oslobodené od dane podľa § 28 až 41 zákona o DPH. V auguste 2013 ešte predtým, ako bol nehnuteľný investičný majetok daný do užívania, platiteľ dane ho dodal inému platiteľovi dane s uplatnením dane. V uvedenom prípade dochádza k zmene účelu použitia nehnuteľného investičného majetku, pri ktorom platiteľ dane neodpočítal daň, na účel s možnosťou odpočítania dane. Vzhľadom na to, že platiteľ dane dodal nehnuteľný investičný majetok ešte pred uvedením do užívania a zmenil účel jeho použitia, upraví odpočítanú daň v kalendárnom roku, v ktorom dodal investičný majetok. Ide o zmenu účelu použitia z „0“ na „1“ v prvom roku použitia nehnuteľného investičného majetku a platiteľ dane vykoná úpravu odpočítanej dane. Platiteľ dane si v daňovom priznaní za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka 2013 uplatní dodatočne odpočítateľnú daň.

V priebehu sledovaného obdobia (5, 10 alebo 20 rokov) je platiteľ dane povinný vykonať úpravu odpočítanej dane pri každej zmene účelu použitia investičného majetku. Úpravu odpočítanej dane platiteľ dane nevykoná, ak zmení účel použitia investičného majetku po uplynutí zákonom stanoveného obdobia.

Príklad č. 5

Platiteľ dane obstaral v roku 2003 stavbu, pri ktorej odpočítal daň v plnej výške, pretože predpokladal použitie nehnuteľného investičného majetku výlučne na podnikateľské účely, ktoré podliehajú zdaneniu. Stavba bola daná do užívania v roku 2003. V roku 2008 platiteľ dane začal používať nehnuteľný investičný majetok výlučne na činnosti oslobodené od dane podľa § 28 až 41 zákona o DPH, na základe čoho priznal v daňovom priznaní podanom za december 2008 dodatočne neodpočítateľnú daň. Následne v júli 2013 začal platiteľ dane využívať časť nehnuteľnosti na činnosti oslobodené od dane bez nároku na odpočítanie dane a časť nehnuteľnosti na činnosti, ktoré podliehajú zdaneniu. Na základe tejto skutočnosti došlo v roku 2013 k ďalšej zmene účelu použitia nehnuteľného investičného majetku z „0“ na „k“. Ročný koeficient („k“) v roku 2013 je vypočítaný vo výške 0,75.

Keďže platiteľ dane bol povinný vykonať úpravu odpočítanej dane už v roku 2008, obdobie na úpravu odpočítanej dane je 10 kalendárnych rokov. Z uvedeného dôvodu pri pôvodne obstaranej stavbe uplynulo 10-ročné obdobie na vykonanie úpravy odpočítanej dane v roku 2012, preto platiteľ dane nevykoná v roku 2013 úpravu odpočítanej dane.

Poznámka:

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

Príklad č. 6 – rekonštrukcia nehnuteľnosti

Platiteľ dane obstaral v roku 2003 na základe zmluvy o dielo stavbu, pri ktorej odpočítal daň v plnej výške, keďže predpokladal, že obstaraný nehnuteľný investičný majetok bude používať výlučne na podnikateľské účely, ktoré podliehajú zdaneniu. Stavba bola daná do užívania v roku 2003. V roku 2008 bola vykonaná rozsiahla rekonštrukcia stavby v hodnote bez dane 800 000 Sk, suma dane 152 000 Sk, ktorá bola odpočítaná v plnej výške. Rekonštrukcia, ktorá si vyžadovala stavebné povolenie, sa na účely zákona o DPH účinného od 1.5.2004 považuje za samostatný investičný majetok. V roku 2013 platiteľ dane začal používať nehnuteľný investičný majetok výlučne na činnosti oslobodené od dane podľa § 28 až 41 zákona o DPH, na základe čoho došlo v tomto roku prvýkrát k zmene účelu použitia nehnuteľného investičného majetku (v jedenástom roku použitia stavby a v šiestom roku použitia rekonštrukcie stavby) na účel bez možnosti odpočítania dane podľa § 49 ods. 3 zákona o DPH. Platiteľ dane bol povinný v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka 2013 vykonať úpravu odpočítanej dane vzťahujúcej sa na pôvodne obstaranú stavbu a rekonštrukciu stavby, pričom obdobím na úpravu odpočítanej dane je 20 kalendárnych rokov.

Príloha č. 1 k zákonu o DPH

Pri úprave odpočítanej dane postupuje platiteľ dane podľa vzorca, ktorý je uvedený v prílohe č. 1 k zákonu o DPH. S účinnosťou od 1.10.2012 bol upravený obsah premenných A a B tak, aby sa podľa predmetného vzorca mohlo postupovať pri zmene účelu použitia hnutel'ného a nehnuteľného investičného majetku (§ 54 zákona o DPH) alebo pri zmene rozsahu použitia nehnuteľného investičného majetku na účely podnikania ako aj na iný účel ako na podnikanie (§ 54a zákona o DPH) alebo pri súbežnej zmene podľa § 54 a § 54a zákona o DPH⁷. Cieľom úpravy zákona o DPH od 1.10.2012 bolo zabezpečiť, aby sa pri úprave odpočítanej dane postupovalo vždy výlučne podľa nasledovného vzorca:

$$DD = \frac{DV \times (A - B)}{5 \text{ alebo } 20^8} \times R$$

- **DD** je výsledok úpravy odpočítanej dane, ktorý v prípade záporného znamienka predstavuje dodatočne odpočítateľnú daň (-DD) a v prípade kladného znamienka predstavuje dodatočne neodpočítateľnú daň (+DD),
- **DV** je daň vzťahujúca sa k obstarávacej cene investičného majetku alebo k vlastným nákladom investičného majetku⁹,
- **A** je číslo od 0 do 1, ktoré je podielom vyjadrujúcim výšku dane, ktorú platiteľ mal právo naposledy odpočítať pri investičnom majetku, k výške dane vzťahujúcej sa na obstarávaciu cenu investičného majetku alebo vlastným nákladom investičného majetku; vypočítaný podiel sa zaokrúhľuje na dve desatinné miesta nahor;
- **B** je číslo od 0 do 1, ktoré je podielom vyjadrujúcim výšku dane, ktorú platiteľ môže odpočítať pri investičnom majetku, k výške dane vzťahujúcej sa na obstarávaciu cenu investičného majetku alebo vlastným nákladom

⁷ Z dôvodu úpravy vzorca od 1.10.2012 platiteľ dane neprepočítava výsledok úpravy odpočítanej dane podľa § 54a zákona o DPH koeficientom podľa § 50 zákona o DPH v roku nadobudnutia tohto majetku, ak pri odpočítaní dane uplatnil § 49 ods. 4 zákona o DPH (metodický pokyn k § 54a zákona o DPH).

⁸ Obdobie na úpravu odpočítanej dane je 10 kalendárnych rokov v prípade nehnuteľného investičného majetku, pri ktorom nastali dôvody uvedené v § 85j ods. 3 zákona o DPH.

⁹ Ide o daň na vstupe, ktorá bola uplatnená platiteľom dane, ktorý dodal investičný majetok, alebo o súčet dane z jednotlivých prijatých zdaniteľných obchodov, ak ide o vytvorenie investičného majetku na vlastné náklady.

investičného majetku v kalendárnom roku, v ktorom nastanú dôvody na úpravu odpočítanej dane podľa § 54 alebo § 54a alebo súbežne podľa § 54 a 54a; vypočítaný podiel sa zaokrúhľuje na dve desatinné miesta nahor;

- **R** je počet kalendárnych rokov, ktoré zostávajú do skončenia obdobia na úpravu odpočítania dane vrátane roka, v ktorom došlo k zmene účelu použitia investičného majetku

Úprava odpočítanej dane pri zmene účelu použitia investičného majetku sa podľa vzorca platného od 1.10.2012 prvýkrát použije pri výpočte úpravy odpočítanej dane v decembri 2012 alebo IV. štvrťroku 2012.

Ak sa na platiteľa dane vzťahuje ustanovenie § 85j ods. 3 zákona o DPH z dôvodu, že bol povinný vykonať jednu alebo viac úprav odpočítanej dane pri nehnuteľnom investičnom majetku uvedenom v § 54 ods. 2 písm. b) a c) zákona o DPH za obdobie rokov 2004 až 2010, pri zmene účelu použitia tohto investičného majetku uplatní postup podľa prílohy č. 1 k zákonu o DPH účinného do 31.12.2010.

Vzorec uvedený v prílohe č. 1 k zákonu o DPH účinného do 31.12.2010:

$$DD = \frac{DV \times (A - B)}{5 \text{ alebo } 10} \times R$$

- **DD** je výsledok úpravy odpočítanej dane, ktorý v prípade záporného znamienka predstavuje dodatočne odpočítateľnú daň a v prípade kladného znamienka predstavuje dodatočne neodpočítateľnú daň,
- **DV** je daň vzťahujúca sa k obstarávacej cene investičného majetku alebo vlastným nákladom investičného majetku,
- **A** je číslo 1, ak platiteľ odpočítal daň v plnej výške, alebo číslo 0, ak platiteľ neodpočítal daň, alebo hodnota koeficientu vypočítaného po skončení kalendárneho roka, ak platiteľ pomerne odpočítal daň,
- **B** je číslo, ktoré predstavuje koeficient vypočítaný po skončení kalendárneho roka, v ktorom platiteľ zmenil účel použitia investičného majetku, alebo číslo 0 alebo číslo 1, a to podľa zmeny účelu použitia investičného majetku podľa § 54 ods. 3,
- **R** je počet kalendárnych rokov, ktoré zostávajú do skončenia obdobia na úpravu odpočítania dane vrátane roka, v ktorom došlo k zmene účelu použitia investičného majetku.

Postup pri úprave dane odpočítanej pri investičnom majetku

Úpravu odpočítanej dane platiteľ dane vykonáva v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom zmenil účel použitia investičného majetku. Údaj o dani sa v daňovom priznaní zahrnie do riadku odpočítanie dane celkom podľa charakteru opravy (t.j. so znamienkom mínus, ak ide o dodatočne odpočítateľnú daň a so znamienkom plus, ak ide o dodatočne neodpočítateľnú daň).

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

Hodnota vyjadrujúca zmenu účelu použitia investičného majetku

Hodnota vyjadrujúca zmenu účelu použitia investičného majetku je **rozdiel čísla A a čísla B** podľa vzorca uvedeného v prílohe č. 1 k zákonu o DPH. V zmysle § 54 ods. 6 zákona o DPH sa úprava odpočítanej dane **nevykoná**, ak absolútna hodnota vyjadrujúca zmenu účelu použitia investičného majetku vypočítaná podľa vzorca v prílohe č. 1 k zákonu o DPH predstavuje hodnotu **0,10 a menej**.

Príklad č. 7

Platiteľ dane kúpil v r. 2010 nehnuteľnosť, pri ktorej si odpočítal daň vo výške 10 000 eur v plnom rozsahu, pretože predpokladal nehnuteľnosť využívať na prenájom podliehajúci zdaneniu. V roku 2011 platiteľ dane začal nehnuteľnosť využívať aj na prenájom, ktorý bol oslobodený od dane, na základe čoho zmenil v roku 2011 účel

použitia nehnuteľného investičného majetku v zmysle § 54 ods. 3 písm. a) zákona o DPH na dodávky s možnosťou pomerného odpočítania dane.

Ročný koeficient za rok 2011 bol 0,91. Platiteľ v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka 2011 nevykonával úpravu odpočítanej dane, pretože absolútna hodnota vyjadrujúca zmenu účelu použitia investičného majetku je menej ako 0,10 (rozdiel čísla A a B bol 0,09).

V roku 2013 bol ročný koeficient vypočítaný vo výške 0,89, čo znamená, že v tomto roku už platiteľ dane nemohol využiť ustanovenie § 54 ods. 6 zákona o DPH. Hodnota ročného koeficientu z roku 2013 vo výške 0,89 sa má posudzovať vo vzťahu k naposledy vykonanému odpočítaniu dane, ku ktorému došlo v roku 2010. Platiteľ dane je povinný v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka 2013 upraviť odpočítanú daň a pri výpočte postupovať podľa vzorca uvedeného v prílohe č. 1 k zákonu o DPH. V danom prípade platiteľ dane porovnáva odpočítanie dane vo výške 1 vykonané v roku 2010 a ročný koeficient v roku 2013 vo výške 0,89. Úpravu odpočítanej dane platiteľ dane vykoná nasledovne:

$$DD = \frac{DV \times (A-B)}{20} \times R = \frac{10\,000 \times (1 - 0,89)}{20} \times 18 = + 990 \text{ eur}$$

Platiteľ dane je povinný v daňovom priznaní za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka 2013 priznať dodatočne neodpočítateľnú daň vo výške 990 eur, t.j. vrátiť časť odpočítanej dane do štátneho rozpočtu.

Zmena účelu použitia investičného majetku podľa § 54 ods. 3 písm. a)

Zmena účelu použitia investičného majetku podľa § 54 ods. 3 písm. a) zákona o DPH sa uplatní vtedy, ak platiteľ dane odpočítal daň pri investičnom majetku v plnej výške a následne tento investičný majetok použije na zdaniteľné obchody bez možnosti odpočítania dane (zmena z „1“ na „0“).

Príklad č. 8

Platiteľ dane kúpil v júni 2013 hnutelný investičný majetok, ktorého obstarávacía cena bez dane bola 3 500 eur a suma dane 700 eur. Daň odpočítal v plnej výške podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH, pretože predpokladal, že obstaraný hnutelný investičný majetok bude používať výlučne na podnikateľské účely, pri ktorých vzniká daňová povinnosť. V októbri 2013 došlo k zmene účelu použitia hnutelného investičného majetku, pretože platiteľ dane začal používať hnutelný investičný majetok výlučne na činnosti oslobodené od dane podľa § 30 zákona o DPH. Ide o zmenu účelu použitia z „1“ na „0“ v prvom roku použitia investičného majetku a platiteľ dane je povinný vykonať úpravu odpočítanej dane v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka 2013 nasledovne:

$$DD = \frac{DV \times (A - B)}{5} \times R = \frac{700 \times (1 - 0)}{5} \times 5 = + 700 \text{ eur}$$

Platiteľ dane je povinný v daňovom priznaní za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka 2013 priznať dodatočne neodpočítateľnú daň vo výške 700 eur, t. j. vrátiť do štátneho rozpočtu odpočítanú daň v plnej výške.

Ak k zmene účelu použitia investičného majetku dôjde v roku nasledujúcom (v niektorom z nasledujúcich štyroch alebo devätnástich rokov) po roku, keď investičný majetok platiteľ dane nadobudol alebo ho vytvoril na vlastné náklady, úpravu odpočítanej dane vykoná v daňovom priznaní za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka, v ktorom došlo k zmene účelu použitia investičného majetku.

Príklad č. 9

Platiteľ dane kúpil v júni 2012 hnutelný majetok, ktorého obstarávacía cena bez dane bola 3 500 eur a suma dane 700 eur. Platiteľ dane odpočítal v roku 2012 daň v plnej výške, pretože predpokladal, že obstaraný hnutelný investičný majetok bude používať výlučne na podnikateľské účely, pri ktorých vzniká daňová povinnosť. Od júla 2013 platiteľ dane začal hnutelný majetok používať výlučne na činnosti oslobodené od dane podľa § 30 zákona o DPH. Keďže došlo k zmene účelu použitia hnutelného investičného majetku z dôvodu jeho použitia na účel bez možnosti odpočítania dane podľa § 49 ods. 3 zákona o DPH, platiteľ dane je povinný vykonať úpravu odpočítanej dane nasledovne:

$$DD = \frac{DV \times (A - B)}{5} \times R = \frac{700 \times (1 - 0)}{5} \times 4 = + 560 \text{ eur}$$

Platiteľ dane je povinný v daňovom priznaní za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka 2013 priznať dodatočne neodpočítateľnú daň vo výške 560 eur, t. j. vrátiť časť odpočítanej dane do štátneho rozpočtu, ktorá predstavuje alikvotnú časť pripadajúcu na 4 roky sledovaného 5 ročného obdobia, v ktorom platiteľ dane investičný majetok používa na činnosti, pri ktorých nie je nárok na odpočítanie dane.

Zmena účelu použitia investičného majetku podľa § 54 ods. 3 písm. a) zákona o DPH sa uplatní aj vtedy, ak platiteľ dane odpočítal daň pri investičnom majetku v plnej výške a následne tento investičný majetok použije na zdanieľné obchody s možnosťou pomerného odpočítania dane (zmena z „1“ na „k“).

Príklad č. 10

Platiteľ dane obstaral v roku 2012 nehnuteľný investičný majetok, ktorého obstarávacía cena bez dane bola 250 000 eur a suma dane 50 000 eur. Daň z pridanej hodnoty platiteľ dane odpočítal v plnej výške, pretože predpokladal použitie nehnuteľného investičného majetku na podnikateľské účely podliehajúce zdaneniu. Časť nehnuteľného majetku predstavuje obchodnú prevádzku a časť nehnuteľnosti má byť prenajímaná s DPH. Od septembra 2013 začal platiteľ dane prenajímať časť nehnuteľného majetku s oslobodením od dane. Keďže platiteľ dane vykonáva ekonomickú činnosť aj v iných nehnuteľnostiach, výšku predbežného koeficientu určil so súhlasom daňového úradu vo výške 0,97. Na druhej strane podiel vyjadrujúci výšku dane, ktorú platiteľ dane môže odpočítať pri konkrétnom nehnuteľnom investičnom majetku, pri ktorom zmenil účel použitia podľa § 54 ods. 3 písm. a) zákona o DPH, vypočítaný z plnení týkajúcich sa len tejto konkrétnej nehnuteľnosti, je 0,57. Pri zmene účelu použitia nehnuteľného investičného majetku z plného odpočítania dane na pomerné odpočítanie dane platiteľ dane vezme do úvahy pomerné odpočítanie dane vypočítané podľa § 50 zákona o DPH. Ročný koeficient bol vypočítaný vo výške 0,89. Pri úprave odpočítanej dane platiteľ dane postupuje nasledovne:

$$DD = \frac{DV \times (A - B)}{20} \times R = \frac{50\,000 \times (1 - 0,89)}{20} \times 19 = + 5\,225 \text{ eur}$$

Platiteľ dane je povinný v daňovom priznaní za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka 2013 priznať dodatočne neodpočítateľnú daň vo výške 5 225 eur, t. j. vrátiť časť odpočítanej dane do štátneho rozpočtu.

Príklad č. 11

Platiteľ dane kúpil v máji 2010 nehnuteľný investičný majetok, pri ktorom odpočítal vo výške 12 000 eur v plnom rozsahu, pretože predpokladal, že obstaraný nehnuteľný majetok bude používať výlučne na podnikateľské účely, pri ktorých vzniká daňová povinnosť. Následne od novembra 2010 začal platiteľ dane používať nehnuteľný majetok čiastočne na činnosti oslobodené od dane podľa § 38 ods. 3 zákona o DPH (prenájom nehnuteľnosti nezdaniteľnej osobe oslobodený od dane) a čiastočne na činnosti s povinnosťou uplatnenia dane na výstupe (prenájom v cene s DPH). Na základe tejto skutočnosti došlo v novembri 2010 k zmene účelu použitia nehnuteľného investičného majetku a platiteľ dane bol povinný upraviť odpočítanú daň v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka 2010. Ročný koeficient v roku 2010 bol vo výške 0,6. Ide o zmenu účelu použitia investičného majetku z „1“ na „k“ v prvom roku použitia nehnuteľného majetku.

$$DD = \frac{DV \times (A - B)}{10} \times R = \frac{12\,000 \times (1 - 0,6)}{10} \times 10 = + 4\,800 \text{ eur}$$

Platiteľ dane bol povinný v daňovom priznaní za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka 2010 priznať dodatočne neodpočítateľnú daň vo výške 4 800 eur.

Pokračovanie:

Ak platiteľ dane naďalej používal nehnuteľný investičný majetok na činnosti zdaňované ako aj na činnosti oslobodené od dane bez nároku na odpočítanie dane, je povinný sledovať zmenu účelu použitia nehnuteľného majetku z titulu zmeny ročných koeficientov. V roku 2011 bol ročný koeficient vypočítaný vo výške 0,66 a v roku 2012 vo výške 0,67. Keďže rozdiel ročných koeficientov nebol 0,10 a viac, platiteľ dane nebol povinný v roku 2011 a ani v roku 2012 vykonať úpravu odpočítanej dane z titulu zmeny ročných koeficientov.

Vo februári 2013 platiteľ dane prenajal celú nehnuteľnosť inému platiteľovi dane, pričom sa rozhodol prenájom nehnuteľnosti zdaniť. Z dôvodu použitia nehnuteľnosti na zdaniteľný obchod s možnosťou odpočítania dane došlo vo februári 2013 k ďalšej zmene účelu použitia nehnuteľného investičného majetku (zmena z „k“ na „1“) vo štvrtom roku použitia tohto majetku. Obdobie na úpravu odpočítanej dane je 10 kalendárnych rokov z dôvodu, že platiteľ dane bol už v roku 2010 povinný vykonať úpravu odpočítanej dane.

$$DD = \frac{DV \times (A - B)}{10} \times R = \frac{12\,000 \times (0,6 - 1)}{10} \times 7 = - 3\,360 \text{ eur}$$

Platiteľ dane si v daňovom priznaní za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka 2013 môže uplatniť dodatočne odpočítateľnú daň vo výške 3 360 eur. V daňovom priznaní ju uvádza so znamienkom mínus.

Príklad č. 12 - rekonštrukcia nehnuteľnosti

Platiteľ dane v roku 2004 na základe zmluvy o dielo obstaral stavbu, pri ktorej uplatnil odpočítanie dane vo výške 400 000 Sk. Platiteľ dane odpočítal daň zo všetkých prijatých stavebných prác v roku 2004, ktoré boli súčasťou obstarávacej ceny stavby, v plnej výške, pretože predpokladal, že obstaraný nehnuteľný investičný majetok bude používať výlučne na podnikateľské účely, ktoré podliehajú zdaneniu. Stavba bola daná do užívania v roku 2004. V roku 2013 bola vykonaná na tejto stavbe rozsiahla rekonštrukcia v hodnote bez dane 30 000 eur, suma dane 6 000 eur, ktorú platiteľ dane odpočítal v plnej výške. Následne hneď po uvedení nehnuteľného investičného majetku nadobudnutého na základe vykonanej rekonštrukcie do užívania v roku 2013 platiteľ dane začal tento majetok využívať na účely oslobodené od dane bez nároku na odpočítanie dane. Na základe tejto skutočnosti je platiteľ dane povinný vykonať úpravu odpočítanej dane vzťahujúcej sa na pôvodne obstaranú stavbu a aj na rekonštrukciu stavby, keďže ešte neuplynulo obdobie na úpravu odpočítanej dane pri zmene účelu použitia (obdobie na úpravu odpočítanej dane je 20 kalendárnych rokov, ktoré pri stavbe končí v roku 2023 a pri rekonštrukcii v roku 2032). K zmene účelu použitia nehnuteľného investičného majetku došlo prvýkrát až v roku 2013 po vykonanej rekonštrukcii nehnuteľnosti, teda v desiatom roku použitia stavby a v prvom roku použitia investičného majetku, ktorým je samotná rekonštrukcia nehnuteľného majetku.

Vzhľadom na platnosť meny euro od 1.1.2009, suma dane v slovenských korunách vo výške 400 000 Sk sa prepočíta konverzným kurzom „30,1260 slovenskej koruny“ na menu euro (400 000 Sk:30,1260= 13277,57eur). Platiteľ pri úprave dane odpočítanej pri nehnuteľnom investičnom majetku postupuje nasledovným spôsobom:

$$DD = \frac{DV \times (A - B)}{20} \times R = \frac{13277,57 \times (1 - 0)}{20} \times 11 = + 7\,302,66 \text{ eur}$$

$$DD = \frac{DV \times (A - B)}{20} \times R = \frac{6\,000 \times (1 - 0)}{20} \times 20 = + 6\,000 \text{ eur}$$

Spolu dodatočne neodpočítateľná daň je 13 302,66 eur (7 302,66 eur + 6 000 eur).

Platiteľ dane je povinný v daňovom priznaní za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka 2013 priznať dodatočne neodpočítateľnú daň vo výške 13 302,66 eur, t. j. vrátiť časť odpočítanej dane do štátneho rozpočtu.

Zmena účelu použitia investičného majetku podľa § 54 ods. 3 písm. b)

Zmena účelu použitia investičného majetku podľa § 54 ods. 3 písm. b) zákona o DPH sa uplatní vtedy, ak platiteľ dane nemohol odpočítať daň pri obstaraní investičného majetku a následne tento investičný majetok použije na zdaniteľné obchody s možnosťou odpočítania dane (zmena účelu použitia investičného majetku z „0“ na „1“).

Na účely výpočtu úpravy dane odpočítanej pri investičnom majetku sa daň, ktorú platiteľ dane nemôže odpočítať napríklad z dôvodu, že prijaté tovary a služby používa na dodávky tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 28 až 42 zákona o DPH, považuje za odpočítanie dane vo výške 0.

Príklad č. 13

Platiteľ dane kúpil v marci 2012 nehnuteľnosť, ktorú mienil používať na činnosti oslobodené od dane podľa § 30 zákona o DPH. Z uvedeného dôvodu neodpočítal daň vo výške 100 000 eur uplatnenú dodávateľom. Následne

od 1.3.2013 začal prenajímať nehnuteľnosť inému platiteľovi dane v cene s DPH. Platiteľ dane upravi v poslednom zdaňovacom období roka 2013 odpočítanú daň nasledovne:

$$DD = \frac{DV \times (A-B)}{20} \times R = \frac{100\,000 \times (0-1)}{20} \times 19 = -95\,000 \text{ eur}$$

Platiteľ dane si v daňovom priznaní podanom za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka 2013 uplatní dodatočne odpočítateľnú daň vo výške 95 000 eur. V daňovom priznaní ju uvedie so znamienkom mínus.

Zmena účelu použitia investičného majetku podľa § 54 ods. 3 písm. b) zákona o DPH sa uplatní aj vtedy, ak platiteľ dane nemohol odpočítať daň pri obstaraní investičného majetku a následne tento investičný majetok použije na zdaniteľné obchody s možnosťou pomerného odpočítania dane (zmena účelu použitia investičného majetku z „0“ na „k“).

Príklad č. 14

Platiteľ dane vykonal v roku 2012 rekonštrukciu nehnuteľnosti, v rámci ktorej sa vykonala nadstavba nehnuteľnosti a vytvorili sa dva nové byty. Nehnuteľnosť pôvodne slúžila ako podniková ubytovňa. Platiteľ dane neodpočítal daň z rekonštrukcie nehnuteľnosti, ktorá predstavovala 55 000 eur, pretože ju predpokladal prenajímať s oslobodením od dane. Následne v júli 2013 sa platiteľ dane rozhodol poskytovať v uvedenej nehnuteľnosti ubytovacie služby, ktoré podliehajú zdaneniu. Ročný koeficient v roku 2013 bol vypočítaný vo výške 0,60. V poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka 2013 platiteľ dane upravil neodpočítanú daň nasledovne:

$$DD = \frac{DV \times (A-B)}{20} \times R = \frac{55\,000 \times (0-0,6)}{20} \times 19 = -31\,350 \text{ eur}$$

Platiteľ dane si v daňovom priznaní za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka 2013 uplatní dodatočne odpočítateľnú daň vo výške 31 350 eur. V daňovom priznaní ju uvedie so znamienkom mínus.

Príklad č. 15

Platiteľ dane vykonal v roku 2012 rekonštrukciu nehnuteľnosti, v rámci ktorej sa vykonala nadstavba nehnuteľnosti a vytvorili sa dva nové byty. Daň z rekonštrukcie nehnuteľnosti, ktorá predstavovala 55 000 eur, platiteľ dane neodpočítal, pretože ju predpokladal prenajímať s oslobodením od dane. Následne v novembri 2013 sa rozhodol predáť nehnuteľnosť inému platiteľovi dane. Keďže od prvej kolaudácie nehnuteľnosti ubehlo viac ako 5 kalendárnych rokov, nehnuteľnosť mienil predáť s oslobodením od dane. Keďže však od kolaudácie novovybudovaných bytov neuplynulo ešte 5 kalendárnych rokov, predmetnú časť nehnuteľnosti platiteľ dane nemôže predáť oslobodenú od dane. Ročný koeficient v roku 2013 bol vypočítaný vo výške 0,30. Platiteľ dane môže v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka 2013 upraviť neodpočítanú daň nasledovne:

$$DD = \frac{DV \times (A-B)}{20} \times R = \frac{55\,000 \times (0-0,3)}{20} \times 19 = -15\,675 \text{ eur}$$

Platiteľ dane si v daňovom priznaní za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka 2013 uplatní dodatočne odpočítateľnú daň vo výške 15 675 eur. V daňovom priznaní ju uvedie so znamienkom mínus.

Zmena účelu použitia investičného majetku podľa § 54 ods. 3 písm. c)

Zmena účelu použitia investičného majetku podľa § 54 ods. 3 písm. c) zákona o DPH sa uplatní vtedy, ak platiteľ dane odpočítal daň pri investičnom majetku v pomernej výške a následne tento majetok použije na zdaniteľné obchody s možnosťou odpočítania dane (zmena účelu použitia investičného majetku z „k“ na „1“).

Príklad č. 16

Platiteľ dane, ktorého hlavným predmetom činnosti je výstavba a následný predaj a prenájom nehnuteľností, nadobudol v roku 2010 budovu oslobodenú od dane, ktorú sa rozhodol zrekonštruovať a prerobiť na bytový dom

Rekonštrukcia prebiehala počas rokov 2011 až 2013 a platiteľ dane odpočítal daň z rekonštrukčných a stavebných prác v pomernej výške, pretože predpokladal oslobodené aj zdaniteľné využitie rekonštrukcie. Rekonštrukcia nehnuteľnosti bola dokončená v máji 2013, kedy bola uvedená do užívania. Platiteľ dane v roku 2013 predal 5 bytov a ostatné prenajímal s oslobodením od dane ako aj s uplatnením dane. Keďže platiteľ dane na základe rekonštrukcie vytvoril určité samostatné časti nehnuteľnosti, ktoré mienil samostatne využívať na svoju podnikateľskú činnosť, výsledok rekonštrukcie zaradil do majetku ako samostatné investičné majetky – 20 bytov. Celková vstupná DPH predstavovala 300 000 eur, z toho 15 000 eur na 1 byt.

Pomerné odpočítane dane bolo v jednotlivých rokoch uplatnené nasledovne:

Rok 2011 – vstupná DPH vo výške 130 000 eur x koeficient 0,80 = odpočítaná daň vo výške 104 000 eur (vstupná DPH 130 000 eur predstavuje na 5 bytov sumu 32 500 eur),

Rok 2012 – vstupná DPH vo výške 110 000 eur x koeficient 0,69 = odpočítaná daň vo výške 75 900 eur (vstupná DPH 110 000 eur predstavuje na 5 bytov sumu 27 500 eur),

Rok 2013 – vstupná DPH vo výške 60 000 eur x koeficient 0,78 = odpočítaná daň vo výške 46 800 eur (vstupná DPH 60 000 eur predstavuje na 5 bytov 15 000 eur).

V roku 2013 došlo k zmene účelu použitia investičného majetku v prípade predaja 5 bytov v cene s DPH z „k“ na „1“, na základe čoho platiteľ dane upraví v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka 2013 odpočítanú daň nasledovne:

$$DD = \frac{DV \times (A-B)}{20} \times R = \frac{32\,500 \times (0,80-1)}{20} \times 20 = - 6\,500 \text{ eur}$$

$$DD = \frac{DV \times (A-B)}{20} \times R = \frac{27\,500 \times (0,69-1)}{20} \times 20 = - 8\,525 \text{ eur}$$

$$DD = \frac{DV \times (A-B)}{20} \times R = \frac{15\,000 \times (0,78-1)}{20} \times 20 = - 3\,300 \text{ eur}$$

Spolu dodatočne odpočítateľná daň predstavuje 18 325 eur (6 500 + 8 525 + 3 300). Platiteľ dane si v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka 2013 uplatní dodatočne odpočítateľnú daň vo výške 18 325 eur. V daňovom priznaní ju uvedie so znamienkom mínus. Zmenu účelu použitia investičného majetku z titulu zmeny výšky ročných koeficientov začne platiteľ dane sledovať až v roku 2014.

Poznámka:

Ak platiteľ dane nadobudne nehnuteľnosť, pri ktorej je mu známe, resp. predpokladá, že ju použije na dodanie služieb pri ktorých má nárok na odpočítanie dane, ale taktiež i na dodanie služieb, pri ktorých nemá nárok na odpočítanie dane, potom je povinný pri odpočítaní dane z kúpy nehnuteľnosti postupovať podľa § 49 ods. 4 zákona o DPH. Ak neskôr danú nehnuteľnosť rozdelí na jednotlivé časti (byty), ktoré predáva v súlade s § 38 ods. 1 zákona o DPH, potom pri každom jednotlivom byte je povinný vykonať úpravu odpočítanej dane podľa § 54 ods. 2 písm. c) zákona o DPH.

Zmena účelu použitia investičného majetku podľa § 54 ods. 3 písm. c) zákona o DPH sa uplatní aj vtedy, ak platiteľ dane odpočítal daň pri investičnom majetku v pomernej výške a následne tento majetok použije na zdaniteľné obchody bez možnosti odpočítania dane (zmena účelu použitia investičného majetku z koeficientu na „0“).

Zmena účelu použitia investičného majetku z dôvodu zmeny výšky ročných koeficientov

Za zmenu účelu použitia investičného majetku sa v prípade, ak platiteľ dane pri nadobudnutí investičného majetku odpočítal pomernú výšku dane, považuje aj zmena výšky ročného koeficientu o hodnotu väčšiu ako 0,10. Pri posudzovaní tejto zmeny účelu použitia investičného majetku sa porovnávajú hodnoty dvoch ročných koeficientov, pričom najskôr možno porovnávať hodnotu ročného koeficientu v roku nasledujúcom po roku, kedy sa začala sledovať zmena účelu použitia investičného majetku s hodnotou uplatneného, resp. naposledy uplatneného koeficientu.

Príklad č. 17

Platiteľ dane kúpil v auguste 2012 hnuťelný investičný majetok, pri ktorom odpočítal daň vo výške 13 000 eur v pomernej výške podľa § 49 ods. 4 zákona o DPH, pretože predpokladal, že obstaraný majetok bude používať čiastočne na činnosti oslobodené od dane bez nároku na odpočítanie dane a čiastočne na činnosti s povinnosťou uplatnenia dane. Platiteľ dane uplatnil predbežný koeficient (koeficient určený odhadom) vo výške 0,80, čo znamená, že pri kúpe hnuťelného investičného majetku odpočítal daň vo výške 10 400 eur.

Ročný koeficient v roku 2012 bol vypočítaný vo výške 0,95, na základe čoho platiteľ dane uplatnil v roku 2012 postup podľa § 50 ods. 4 zákona o DPH a v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka 2012 vysporiadal rozdiel medzi odpočítanou daňou pri kúpe hnuťelného majetku (10 400 eur) a daňou vypočítanou po skončení kalendárneho roka (12 350 eur) na ľarchu štátneho rozpočtu, t. j. dodatočne si odpočítal daň vo výške 1 950 eur. Nasledujúci rok platiteľ dane naďalej používal hnuťelný investičný majetok na dodávky oslobodené od dane bez nároku na odpočítanie dane a na dodávky s možnosťou odpočítania dane. Ročný koeficient v roku 2013 bol vypočítaný vo výške 0,68. Za zmenu účelu použitia investičného majetku sa považuje aj zmena ročných koeficientov o hodnotu väčšiu ako 0,10, na základe čoho došlo v roku 2013 (v druhom roku päťročného sledovaného obdobia) k zmene účelu použitia investičného majetku a platiteľ dane je povinný v daňovom priznaní za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka 2013 upraviť odpočítanú daň nasledovne:

$$DD = \frac{DV \times (A - B)}{5} \times R = \frac{13\,000 \times (0,95 - 0,68)}{5} \times 4 = + 3\,510 \text{ eur}$$

Platiteľ dane je povinný v daňovom priznaní za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka 2013 priznať dodatočne neodpočítateľnú daň vo výške 3 510 eur, t. j. vrátiť časť odpočítanej dane do štátneho rozpočtu.

Príklad č. 18

Platiteľ dane nadobudol v roku 2010 budovu oslobodenú od dane, ktorú sa rozhodol zrekonštruovať. Rekonštrukcia prebiehala počas rokov 2011 až 2013 a platiteľ dane odpočítal daň z rekonštrukčných a stavebných prác v pomernej výške, pretože predpokladal oslobodené aj zdaniťelné využitie rekonštrukcie. Rekonštrukcia nehnuteľnosti bola dokončená v máji 2013, kedy bola uvedená do užívania. Pomerné odpočítane dane bolo v jednotlivých rokoch uplatnené nasledovne:

Rok 2011 – vstupná DPH vo výške 130 000 eur x koeficient 0,80 = 104 000 eur

Rok 2012 – vstupná DPH vo výške 110 000 eur x koeficient 0,69 = 75 900 eur

Rok 2013 – vstupná DPH vo výške 60 000 eur x koeficient 0,78 = 46 800 eur

V roku 2014 bol ročný koeficient vypočítaný vo výške 0,92. Keďže sa za zmenu účelu použitia investičného majetku považuje aj zmena ročných koeficientov o hodnotu väčšiu ako 0,10, keď platiteľ dane odpočítal pomernú výšku dane, dochádza u platiteľa dane k zmene účelu použitia nehnuteľného investičného majetku nasledovne:

$$DD = \frac{DV \times (A - B)}{20} \times R = \frac{130\,000 \times (0,80 - 0,92)}{20} \times 19 = - 14\,820 \text{ eur}$$

$$DD = \frac{DV \times (A - B)}{20} \times R = \frac{110\,000 \times (0,69 - 0,92)}{20} \times 19 = - 24\,035 \text{ eur}$$

$$DD = \frac{DV \times (A - B)}{20} \times R = \frac{60\,000 \times (0,78 - 0,92)}{20} \times 19 = - 7\,980 \text{ eur}$$

Spolu dodatočne odpočítateľná daň predstavuje 46 835 eur (14 820 + 24 035 + 7 980).

Platiteľ dane si v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka 2014 dodatočne odpočíta daň vo výške 46 835 eur. V daňovom priznaní ju uvedie so znamienkom mínus.

Posudzovanie investičného majetku až do uplynutia obdobia na úpravu odpočítanej dane

Zákon o DPH v § 54 ods. 7 ustanovuje, že ak v priebehu obdobia na úpravu odpočítanej dane platiteľ **odá investičný majetok s uplatnením dane**, posudzuje sa tento investičný majetok za obdobie od predaja až do uplynutia obdobia na úpravu odpočítanej dane, akoby bol používaný na podnikanie s možnosťou odpočítania dane. Ak v priebehu obdobia na úpravu odpočítanej dane platiteľ **odá investičný majetok s oslobodením od**

dane, posudzuje sa tento investičný majetok až do uplynutia obdobia na úpravu odpočítanej dane, akoby bol používaný na podnikanie s oslobodením od dane.

Príklad č. 19

Platiteľ dane A v roku 2012 na základe zmluvy o dielo obstaral stavbu, ktorej obstarávacia cena bez dane bola 100 000 eur a suma dane 20 000 eur. Platiteľ dane A odpočítal daň zo všetkých prijatých stavebných prác, ktoré boli súčasťou obstarávacej ceny stavby v plnej výške, pretože predpokladal, že obstaraný nehnuteľný investičný majetok bude používať výlučne na podnikateľské účely s povinnosťou uplatnenia dane. Stavba bola daná do užívania v roku 2012. V januári 2013, teda v priebehu obdobia na úpravu odpočítanej dane, platiteľ dane A dodal nehnuteľný majetok platiteľovi dane B s uplatnením DPH. Nehnuteľný investičný majetok sa u platiteľa dane A posudzuje za obdobie od predaja (január 2013) až do uplynutia obdobia na úpravu odpočítanej dane (r. 2031), akoby bol používaný na podnikanie s možnosťou odpočítania dane. V uvedenom prípade nedochádza k zmene účelu použitia investičného majetku, pretože nehnuteľný investičný majetok platiteľ dane A predal v cene s DPH. U platiteľa dane B sa 20 - ročné obdobie na úpravu odpočítanej dane sleduje odznovu.

Ak je účtovným obdobím platiteľa dane hospodársky rok, kalendárnym rokom sa rozumie hospodársky rok.

2. oddiel Súbežná úprava dane odpočítanej pri nehnuteľnom investičnom majetku podľa § 54 a § 54a zákona o DPH

Podľa vzorca uvedeného v prílohe č. 1 k zákonu o DPH postupuje platiteľ dane aj v prípade, ak dôjde k zmene účelu použitia nehnuteľného investičného majetku podľa § 54 zákona o DPH a zároveň aj k zmene rozsahu použitia nehnuteľného investičného majetku na účely podnikania ako aj na iné účely ako na podnikanie podľa § 54a zákona o DPH.

Príklad č. 20

Platiteľ dane kúpil v septembri 2012 nehnuteľný investičný majetok v cene s DPH, pričom DPH uvedená vo faktúre bola vo výške 100 000 eur. Platiteľ dane pri kúpe nehnuteľného majetku predpokladal jeho využitie na účely podnikania vo výške 70 % a na iný účel ako na podnikanie vo výške 30 %. Platiteľ dane uskutočňuje v rámci podnikania len zdaniteľné obchody, ktoré podliehajú zdaneniu. Koniec obdobia na úpravu odpočítanej dane je v roku 2031. Pomerná výška dane, ktorá zodpovedá rozsahu použitia nadobudnutej nehnuteľnosti na účely podnikania podľa § 49a zákona o DPH predstavuje 70 000 eur, ktorú platiteľ dane odpočítal v plnom rozsahu, keďže v rámci podnikania vykonáva len zdaniteľné obchody podliehajúce zdaneniu. V júli 2013 platiteľ dane zmenil pôvodne stanovený rozsah použitia tohto nehnuteľného majetku na podnikanie a na iný účel ako na podnikanie (úprava podľa § 54a) tak, že na účely podnikania začal využívať nehnuteľný majetok vo výške 50 % a na iný účel ako na podnikanie taktiež vo výške 50%. Od októbra 2013 zmenil aj účel použitia nehnuteľného investičného majetku, pretože tento majetok začal používať v rámci podnikania na činnosti podliehajúce zdaneniu, ako aj na činnosti oslobodené od dane (úprava podľa § 54). Koeficient, ktorý platiteľ dane vypočítal podľa § 50 ods. 4 zákona o DPH po skončení kalendárneho roka 2013 (ročný koeficient), je vo výške 0,8. Platiteľ dane je povinný v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka 2013 vykonať úpravu odpočítanej dane podľa § 54 a § 54a zákona o DPH. Keďže vo vyššie uvedenom prípade súbežne nastali dôvody na úpravu odpočítanej dane podľa § 54 a aj podľa § 54a zákona o DPH, platiteľ dane pri výpočte úpravy odpočítanej dane podľa § 54 a § 54a zákona o DPH použije vzorec uvedený v prílohe č. 1 zákona o DPH nasledovne:

$$DD = \frac{100\,000 \times \cancel{1} / (0,7 \times \cancel{1}) - (0,5 \times 0,8)}{20} \times 19 = \frac{100\,000 \times (0,7 - 0,4)}{20} \times 19 = + 28\,500 \text{ eur}$$

Poznámka k výpočtu:

Údaj uvedený v čitateli zlomku znamená:

100 000 eur – daň vzťahujúca sa k obstarávacej cene

(0,7x1) – predstavuje údaj o naposledy odpočítanej dani pri nehnuteľnom investičnom majetku v roku 2012, kde číslo 0,7 predstavuje pomer predpokladaného použitia nehnuteľnosti na účely podnikania (70%) a číslo 1 predstavuje skutočnosť, že platiteľ dane predpokladal využívať nehnuteľnosť len na činnosti, pri ktorých vzniká daňová povinnosť (odpočítanie dane v plnom rozsahu); uvádza sa súčin dvoch

naposledy použitých údajov – prvý údaj (0,7) vyjadruje použitie majetku na podnikanie a druhý údaj (1) vyjadruje využitie majetku na činnosti zdaňované

(0,5x0,8) – predstavuje údaj o dani, ktorú platiteľ dane môže aktuálne odpočítať na základe úpravy, ktorú musí vykonať podľa § 54a a § 54; v zmysle § 54a zákona o DPH zmenil rozsah použitia nehnuteľnosti na podnikanie a na iný účel ako na podnikanie tak, že na podnikanie začal nehnuteľnosť využívať vo výške 50% (0,5) a zmenil účel použitia nehnuteľnosti na činnosti zdaňované a oslobodené od dane, na základe čoho vypočítal ročný koeficient v roku 2013 vo výške 0,8; uvádza sa súčin dvoch aktuálne platných údajov na základe zmeny – prvý údaj (0,5) vyjadruje zmenu použitia majetku na podnikanie a druhý údaj (0,8) vyjadruje zmenu využitia majetku aj na činnosti oslobodené od dane (pomerné odpočítane dane – koeficient).

Údaj uvedený v menovateli zlomku znamená, že sa uplatňuje 20 rokov.

Číslo 19, ktorým sa vynásobí údaj v zlomku znamená, že k úprave odpočítanej dane došlo v druhom roku použitia nehnuteľného investičného majetku v rámci sledovaného 20-ročného obdobia.

Výsledok úpravy odpočítanej dane súbežne podľa § 54 a 54a zákona o DPH vo výške +28 500 eur predstavuje pre platiteľa dane dodatočne neodpočítateľnú daň, ktorú je povinný vrátiť do štátneho rozpočtu v daňovom priznaní za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka 2013.

Príklad č. 21

Platiteľ dane kúpil v máji 2012 nehnuteľnosť, DPH uvedená vo faktúre je vo výške 100 000 eur. Pri kúpe nehnuteľnosti predpokladal jej využitie na účely podnikania vo výške 70 % a na iný účel ako na podnikanie vo výške 30 %. Platiteľ dane uskutočňuje zdaniteľné obchody, ktoré podliehajú zdaneniu, ako aj zdaniteľné obchody oslobodené od DPH. V roku 2012 používa koeficient podľa § 50 zákona o DPH vo výške 0,8 (predbežný aj koncoročný koeficient). Koniec obdobia na úpravu odpočítanej dane je v roku 2031. Pomerná výška dane, ktorá zodpovedá rozsahu použitia nadobudnutej nehnuteľnosti na účely podnikania podľa § 49a zákona o DPH predstavuje 70 000 eur (100 000 x 70 %). Túto výšku dane je platiteľ dane ešte povinný krátiť koeficientom, a to vzhľadom k tomu, že uvedenú nehnuteľnosť bude používať v rámci podnikania na plnenia, ktoré podliehajú zdaneniu, ako aj na plnenia oslobodené od dane bez nároku na odpočítanie dane. To znamená, že v máji 2012 môže platiteľ dane odpočítať daň len vo výške 56 000 (70 000 x 0,8).

Platiteľ dane v októbri 2013 zmenil pôvodne stanovený rozsah použitia nehnuteľnosti na podnikanie a na iný účel ako na podnikanie (úprava podľa § 54a), a to tak, že nehnuteľnosť začal využívať na účely podnikania vo výške 60 % a na iný účel ako na podnikanie vo výške 40%. Platiteľ dane aj v roku 2013 uskutočňuje zdaniteľné obchody, ktoré podliehajú zdaneniu, a aj zdaniteľné obchody oslobodené od dane, pričom ročný koeficient v roku 2013 je vo výške 0,5. Keďže sa platiteľovi dane v porovnaní s predchádzajúcim rokom zmenila výška ročného koeficientu o hodnotu väčšiu ako 0,10 (v roku 2013 je ročný koeficient vo výške 0,5 a v roku 2012 bol vo výške 0,8), podľa § 54 ods. 3 písm. c) zákona o DPH dochádza v roku 2013 aj k zmene účelu použitia nehnuteľnosti podľa § 54 zákona o DPH. Platiteľ dane je povinný v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka 2013 vykonať úpravu odpočítanej dane súbežne podľa § 54 a § 54a zákona o DPH nasledovne:

$$DD = \frac{100\,000 \times (0,7 \times 0,8) - (0,6 \times 0,5)}{20} \times 19 = \frac{100\,000 \times (0,56 - 0,3)}{20} \times 19 = + 24\,700 \text{ eur}$$

Výsledok úpravy odpočítanej dane súbežne podľa § 54 a 54a zákona o DPH vo výške 24 700 eur predstavuje pre platiteľa dane dodatočne neodpočítateľnú daň, ktorú je povinný vrátiť do štátneho rozpočtu v daňovom priznaní za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka 2013.

Obdobie na úpravu dane odpočítanej podľa § 54a zákona o DPH je 20 kalendárnych rokov. Zároveň zákon o DPH v § 85j ods. 3 ustanovuje, že ak bol platiteľ dane povinný vykonať jednu alebo viac úprav odpočítanej dane pri nehnuteľnom investičnom majetku za obdobie rokov 2004 až 2010, obdobím na úpravu odpočítanej dane pri tomto majetku je desať rokov podľa § 54 ods. 4 predpisu účinného do 31.12.2010 a platiteľ dane použije pri každej zmene účelu použitia postup podľa prílohy č. 1 predpisu účinného do 31.12.2010. Ak u platiteľa dane dôjde k súbehu použitia úpravy odpočítanej dane podľa § 54 a zároveň aj podľa § 54a zákona o DPH, pričom v rokoch 2004 až 2010 už vykonal úpravu odpočítanej dane podľa § 54 zákona o DPH, úpravu odpočítanej dane nie je možné vykonať podľa prílohy č. 1 k predpisu účinného do 31.12.2010.

3. oddiel Úprava odpočítanej dane podľa § 54b zákona o DPH

S účinnosťou od 1.1.2014 sa zákon o DPH dopĺňa o § 54b, ktorý z dôvodu právnej istoty ustanovuje pokračovanie v úprave odpočítanej dane právnym nástupcom platiteľa dane, ktorý zanikol bez likvidácie.

Podľa § 54b ods. 1 zákona o DPH účinného od 1.1.2014 platí, že ak investičný majetok podľa § 54 ods. 2 písm. b) a c) zákona o DPH, teda nehnuteľný investičný majetok, prechádza na právneho nástupcu platiteľa dane, ktorý zanikol bez likvidácie, právny nástupca je povinný pokračovať v úprave odpočítanej dane tohto nehnuteľného investičného majetku podľa § 54 a 54a zákona o DPH. Ak je právnym nástupcom platiteľa dane, ktorý zanikol bez likvidácie, zdaniteľná osoba, ktorá má sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň v tuzemsku, alebo má bydlisko v tuzemsku, resp. sa v tuzemsku zdržiava, táto zdaniteľná osoba sa v zmysle § 4 ods. 4 zákona o DPH (§ 4 ods. 6 zákona o DPH platného do 31.12.2013) stáva platiteľom dane odo dňa, keď sa stala právnym nástupcom. Ak právny nástupca nadobudol napríklad v rámci zlúčenia, splynutia alebo rozdelenia obchodných spoločností nehnuteľný investičný majetok platiteľa dane, ktorý zanikol bez likvidácie, pri prípadnej úprave dane odpočítanej pri tomto nehnuteľnom investičnom majetku sa obdobie na úpravu odpočítanej dane, ktoré začalo plynúť v čase, keď nehnuteľný investičný majetok nadobudol platiteľ dane, ktorý zanikol bez likvidácie, neprerušuje.

Poznámka:

Ak v prípade úmrtia platiteľa dane prípadne majetok dedičovi, ktorý bude pokračovať v živnosti, a ktorý je platiteľom dane alebo ktorý požiada o registráciu za platiteľa bezodkladne po skončení konania o dedičstve (§ 83 ods. 2 zákona o DPH), pri úprave odpočítanej dane pri nehnuteľnom investičnom majetku, ktorý pripadol dedičovi, sa obdobie na úpravu odpočítanej dane neprerušuje.

Príklad č. 22

Obchodná spoločnosť A, ktorá je platiteľom dane, nadobudla nehnuteľnosť v roku 2012, pri ktorej si uplatnila odpočítanie dane v plnom rozsahu, keďže predpokladala, že nehnuteľnosť bude využívať na činnosti, ktoré podliehajú zdaneniu. Nehnuteľnosť bola spoločnosťou A uvedená do užívania v roku 2012, a tento rok začalo plynúť 20-ročné obdobie na úpravu odpočítanej dane. Obdobie na úpravu odpočítanej dane trvá do konca roka 2031. Spoločnosť A sa k 1.5.2014 zlúčila s platiteľom dane B, ktorý sa stal jej právnym nástupcom a spoločnosť A zanikla bez likvidácie. Obdobie na úpravu dane odpočítanej pri nehnuteľnom investičnom majetku sa z titulu právneho nástupníctva nemení a trvá do konca roka 2031.

Na účely § 54b zákona o DPH sa za právneho nástupcu považuje aj platiteľ dane, ktorý nadobudol podnik alebo časť podniku bez dane podľa § 10 ods. 1 cit. zákona. Obdobie na úpravu odpočítanej dane sa pri nehnuteľnom investičnom majetku nadobudnutom v rámci podniku alebo časti podniku tvoriacej samostatnú organizačnú zložku neprerušuje a nadobúdateľ je povinný pokračovať v období na úpravu odpočítanej dane až do jeho skončenia. Uvedené sa vzťahuje na prípady nadobudnutia nehnuteľného investičného majetku v rámci podniku alebo časti podniku tvoriacej samostatnú organizačnú zložku po 1.1.2014.

Predaj podniku alebo časti podniku tvoriacej samostatnú organizačnú zložku a vloženie podniku alebo časti podniku tvoriacej samostatnú organizačnú zložku ako nepeňažný vklad do obchodnej spoločnosti alebo družstva sa nepovažuje za dodanie tovaru a dodanie služby v zmysle § 10 ods. 1 zákona o DPH v prípade, ak nadobúdateľ je platiteľom dane alebo sa platiteľom dane stáva podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH (pred 1.1.2014 bolo uvedené upravené v § 4 ods. 6 zákona o DPH), s výnimkou prípadov, ak nadobúdateľ výlučne alebo prevažne dodáva tovary a služby, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 28 až 41; táto výnimka sa nevzťahuje na predaj alebo vloženie podniku alebo jeho časti platiteľom, ktorý výlučne alebo prevažne dodáva tovary a služby, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 28 až 41.

Ak platiteľ dane nadobúda podnik alebo časť podniku tvoriacu samostatnú organizačnú zložku v cene bez DPH po 1.1.2014 uplatnením ustanovenia § 10 ods. 1 zákona o DPH, potom pri nadobudnutom nehnuteľnom investičnom majetku pokračuje v úprave odpočítanej dane. Obdobie na úpravu odpočítanej dane, ktoré začalo plynúť u platiteľa dane, ktorý uplatnil postup podľa § 10 ods. 1 zákona o DPH, sa u kupujúceho neprerušuje. Platí to však len za podmienky, že platiteľ dane, ktorý predal podnik alebo časť podniku alebo vložil podnik alebo časť podniku ako nepeňažný vklad do obchodnej spoločnosti alebo družstva v cene bez dane podľa § 10 ods. 1

zákona o DPH, oznámil nadobúdateľovi údaje o dani vzťahujúcej sa k nadobudnutému nehnuteľnému investičnému majetku, o odpočítanej dani a o vykonaných úpravách odpočítanej dane podľa § 54 a 54a zákona o DPH.

Novelou zákona o DPH od 1.1.2014 sa v § 54b ods. 2 ustanovuje, že platiteľ dane, ktorý predá podnik alebo časť podniku alebo ktorý vloží podnik alebo časť podniku ako nepeňažný vklad do obchodnej spoločnosti alebo družstva bez dane podľa § 10 ods. 1, je povinný nadobúdateľovi oznámiť údaj o dani vzťahujúcej sa k nadobudnutému investičnému majetku podľa § 54 ods. 2 písm. b) a c), údaj o odpočítanej dani a o vykonaných úpravách odpočítanej dane podľa § 54 a 54a. To znamená, že platiteľ dane by mal nadobúdateľovi oznámiť všetky potrebné údaje k tomu, aby nadobúdateľ mohol pokračovať v úprave dane odpočítanej pri nadobudnutom nehnuteľnom investičnom majetku, to znamená také údaje, ktoré sú potrebné na identifikovanie obdobia na úpravu odpočítanej dane a na určenie poslednej odpočítanej dane, ak platiteľ dane už vykonával úpravu odpočítanej dane podľa § 54 alebo § 54a zákona o DPH. Ide teda napríklad o údaj o výške dane uplatnenej dodávateľom nehnuteľného majetku a odpočítanej pri nadobudnutí nehnuteľnosti, ako aj o dátum, kedy bol nehnuteľný investičný majetok uvedený do užívania.

Príklad č. 23

Obchodná spoločnosť A, ktorá je platiteľom dane, nadobudla v marci 2012 nehnuteľnosť v cene 69 600 eur (základ dane 58 000 eur + DPH 11 600 eur), pri ktorej si uplatnila odpočítanie dane v plnom rozsahu, keďže predpokladala, že nehnuteľnosť bude využívať na činnosti, ktoré podliehajú zdaneniu. Nehnuteľnosť bola spoločnosťou A uvedená do užívania v marci 2012. V roku 2012 začalo plynúť 20-ročné obdobie na úpravu odpočítanej dane. Obdobie na úpravu odpočítanej dane trvá do konca roka 2031. Spoločnosť A predala dňa 1.4.2014 časť podniku tvoriacu samostatnú organizačnú zložku, ktorej súčasťou je aj nehnuteľnosť, platiteľovi dane B a pri predaji uplatnila ustanovenie § 10 ods. 1 zákona o DPH. Zároveň platiteľovi dane B oznámila nasledovné skutočnosti – DPH uplatnená iným platiteľom dane pri kúpe nehnuteľnosti bola vo výške 11 600 eur, daň bola odpočítaná v plnom rozsahu, nehnuteľnosť bola uvedená do užívania v marci 2012 a bola využívaná na činnosti podliehajúce zdaneniu, preto nebola do dňa predaja vykonaná úprava odpočítanej dane.

Platiteľ dane B sa v roku 2014 rozhodol nehnuteľnosť predáť, a keďže od prvej kolaudácie uplynulo viac ako 5 rokov, pri predaji uplatnil oslobodenie od dane podľa § 38 ods. 1 zákona o DPH. Na základe takéhoto postupu došlo k zmene účelu použitia nehnuteľného investičného majetku. Platiteľ dane B musí v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka 2014 vykonať úpravu dane odpočítanej pri nehnuteľnom investičnom majetku. Keďže platiteľ dane A oznámil platiteľovi dane B všetky potrebné údaje na vykonanie úpravy odpočítanej dane, platiteľ dane B vezme do úvahy obdobie na úpravu odpočítanej dane, ktoré začalo plynúť v roku 2012, a úpravu odpočítanej dane vykoná nasledovne:

$$DD = \frac{DV \times (A - B)}{20} \times R = \frac{11\,600 \times (1 - 0)}{20} \times 18 = + 10\,440 \text{ eur}$$

Platiteľ dane je povinný v daňovom priznaní podanom za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka 2014 priznať dodatočne neodpočítateľnú daň vo výške 10 440 eur, t. j. vrátiť časť odpočítanej dane do štátneho rozpočtu.

Ak platiteľ dane, ktorý predal podnik alebo časť podniku alebo vložil podnik alebo časť podniku ako nepeňažný vklad do obchodnej spoločnosti alebo družstva v cene bez dane podľa § 10 ods. 1 zákona o DPH, neoznámil nadobúdateľovi údaje uvedené v § 54b ods. 2 zákona o DPH, platí domnienka, že nadobúdateľ uplatnil pri nehnuteľnom investičnom majetku odpočítanie dane v plnej výške a v roku nadobudnutia nehnuteľného investičného majetku začína plynúť obdobie na úpravu odpočítanej dane. Zákon o DPH v § 54b ods. 3 ustanovuje, že ak nadobúdateľ podniku alebo časti podniku nemá k dispozícii údaje podľa § 54b ods. 2, potom sa predpokladá, že odpočítanie dane pri nadobudnutí nehnuteľného investičného majetku bolo uplatnené v roku nadobudnutia podniku alebo jeho časti, a to vo výške 100 % zo základu dane, ktorým je reálna hodnota tohto investičného majetku podľa osobitného predpisu, ktorým je zákon o účtovníctve. Na účely zákona o účtovníctve sa reálnou hodnotou rozumie napríklad trhovú cenu alebo ocenenie kvalifikovaným odhadom alebo posudkom znalca v prípade, že trhovú cenu nie je k dispozícii alebo nevyjadruje správne reálnu hodnotu.

Príklad č. 24

Obchodná spoločnosť A, ktorá je platiteľom dane, nadobudla nehnuteľnosť v marci 2012 v cene 69 600 eur (základ dane 58 000 eur + DPH 11 600 eur), pri ktorej si uplatnila odpočítanie dane v plnom rozsahu, keďže predpokladala, že nehnuteľnosť bude využívať na činnosti, ktoré podliehajú zdaneniu. Nehnuteľnosť bola spoločnosťou A uvedená do užívania v marci 2012, a tento rok začalo plynúť 20-ročné obdobie na úpravu odpočítanej dane, ktoré trvá do konca roku 2031. Spoločnosť A predala dňa 1.4.2014 časť podniku tvoriacu samostatnú organizačnú zložku platiteľovi dane B v cene 250 000 eur a pri predaji uplatnila ustanovenie § 10 ods. 1 zákona o DPH. Platiteľovi dane B však neoznámila údaje potrebné na prípadnú ďalšiu úpravu odpočítanej dane pri nadobudnutom nehnuteľnom investičnom majetku v rámci časti podniku.

Platiteľ dane B sa v septembri 2014 rozhodol nehnuteľnosť predať, a keďže od prvej kolaudácie uplynulo viac ako 5 rokov, pri predaji uplatnil oslobodenie od dane podľa § 38 ods. 1 zákona o DPH. Keďže platiteľ dane B nedisponoval údajmi ohľadne nadobudnutej nehnuteľnosti, má sa zato, že daň bola odpočítaná v roku nadobudnutia nehnuteľnosti v roku 2014 v plnom rozsahu. Obdobie na úpravu odpočítanej dane začalo odznovu plynúť v roku 2014. V danom prípade platí domnienka, že odpočítanie dane bolo uplatnené vo výške 100 % zo základu dane, ktorým je reálna hodnota nehnuteľného investičného majetku podľa zákona o účtovníctve. Platiteľ dane B pri úprave odpočítanej dane vychádzal z trhovej hodnoty nehnuteľnosti vo výške 80 000 eur bez DPH, DPH 16 000 eur a úpravu odpočítanej dane vykonal nasledovne:

$$DD = \frac{DV \times (A - B)}{20} \times R = \frac{16\,000 \times (1-0)}{20} \times 20 = + 16\,000 \text{ eur}$$

Platiteľ dane B je povinný v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka 2014 priznať dodatočne neodpočítateľnú daň vo výške 16 000 eur. V daňovom priznaní ju uvedie so znamienkom plus (t.j. vráti časť odpočítanej dane do štátneho rozpočtu).

Týmto metodickým pokynom sa ruší metodický pokyn k úprave dane odpočítanej pri investičnom majetku podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty z decembra 2004.

*Vypracoval: Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica
Odbor daňovej a colnej metodiky
Február 2014*