



Finančné riaditeľstvo SR

16/DZPaU/2023/MP

Metodický pokyn k zdaňovaniu príjmov z prenájmu podľa § 6 ods. 3 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

Obsah

Úvod

1. oddiel Vymedzenie príjmov z prenájmu nehnuteľností
2. oddiel Oslobodenie príjmov z prenájmu nehnuteľností
3. oddiel Príjem získaný vydaním, dedením alebo darovaním nehnuteľnosti v súvislosti s príjmom z prenájmu nehnuteľnosti
4. oddiel Zisťovanie základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov z prenájmu nehnuteľností
5. oddiel Uplatňovanie výdavkov
6. oddiel Platby za energie a ostatné služby súvisiace s prenájmom nehnuteľností
7. oddiel Nepeňažný príjem prenajímateľa
8. oddiel Príjmy z prenájmu nehnuteľností plynúce podielovým spoluvlastníkom
9. oddiel Príjmy z prenájmu nehnuteľností plynúce manželom z ich bezpodielového spoluvlastníctva
10. oddiel Skončenie prenájmu
11. oddiel Zdaniteľnosť príspevku za ubytovanie odídencu

Záver

Úvod

Cieľom metodického pokynu je zabezpečiť jednotný postup pri posúdení zdaniteľnosti príjmu z prenájmu plynúceho v súvislosti s prenájmom nehnuteľností vrátane príjmov z prenájmu hnutelých vecí, ktoré sa prenajímajú ako príslušenstvo k nehnuteľnosti a uplatnení výdavkov na tento príjem do daňových výdavkov podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „ZDP“).

1. oddiel Vymedzenie príjmov z prenájmu nehnuteľností

V súlade s § 6 ods. 3 ZDP príjmami z prenájmu, ak nejde o príjmy uvedené v § 6 ods. 1 ZDP (príjmy z podnikania) a v § 5 ZDP (príjmy zo závislej činnosti), sú príjmy z prenájmu nehnuteľností vrátane príjmov z prenájmu hnutelých vecí, ktoré sa prenajímajú ako príslušenstvo nehnuteľnosti. V súlade s § 121 zákona č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník (ďalej len „Občiansky zákonník“) príslušenstvom vecí sú veci, ktoré patria vlastníkovi hlavnej veci a sú ním určené na to, aby sa s hlavnou vecou trvale užívali a príslušenstvom bytu sú vedľajšie miestnosti a priestory určené na to, aby sa s bytom užívali. V súlade s § 658 Občianskeho zákonníka nájom bytu vzniká nájomnou zmluvou, ktorou prenajímateľ prenecháva nájomcovi za nájomné byt do užívania, a to buď na dobu určitú, alebo bez určenia doby užívania; nájomná zmluva spravidla obsahuje aj opis príslušenstva a opis stavu bytu. V § 3 ods. 2 písm. a) ZDP je na účely ZDP zavedená legislatívna skratka, v zmysle ktorej pod pojem nehnuteľnosť zahrňame nehnuteľnosť, byt, nebytový priestor alebo ich časti. Príjmom z prenájmu je príjem z prenájmu nehnuteľností na základe uzatvorenej nájomnej zmluvy v súlade s § 663 a nasl. Občianskeho zákonníka. V súlade s § 663 Občianskeho zákonníka nájomnou zmluvou prenajímateľ prenecháva **za odplatu** nájomcovi vec, aby ju dočasne (v dojednanej dobe) užíval alebo z nej bral aj úžitky. Rovnako príjmom z prenájmu je napr. aj príjem z krátkodobého prenájmu bytu, ktorého právne vzťahy upravuje zákon č. 98/2014 Z. z. o krátkodobom nájme bytu (ďalej len „zákon o krátkodobom nájme bytu“). V súlade s § 3 ods. 1 zákona o krátkodobom nájme bytu krátkodobý nájom bytu vzniká uzavretím nájomnej zmluvy, ktorou prenajímateľ prenecháva nájomcovi za **nájomné** byt

alebo jeho časť do užívania, a to na dobu určitú, najdlhšie na dva roky. Krátkodobý nájom bytu možno na základe dohody zmluvných strán za rovnakých podmienok predĺžiť najviac na ďalšie dva roky, a to dvakrát.

Podľa § 4 ods. 1 zákona č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní (živnostenský zákon) v znení neskorších predpisov (ďalej len „živnostenský zákon“) prenájom nehnuteľností, bytových a nebytových priestorov je živnosťou, pokiaľ sa popri prenájme poskytujú aj iné než základné služby spojené s prenájmom.

Prevádzkovanie garáží alebo odstavných plôch pre motorové vozidlá je živnosťou, ak sú splnené podmienky podľa § 4 ods. 1 živnostenského zákona alebo ak garáže, prípadne odstavné plochy slúžia na umiestnenie najmenej piatich vozidiel patriacich iným osobám než majiteľovi alebo nájomcovi nehnuteľnosti (§ 4 ods. 2 živnostenského zákona).

Medzi príjmy podľa § 6 ods. 3 ZDP nepatria príjmy z prenájmu nehnuteľností, ktoré sú zaradené medzi príjmy podľa § 6 ods. 1 písm. b) tohto zákona, ktoré daňovník dosahuje na základe živnostenského oprávnenia. Ide o prípady, keď prenajímateľ poskytuje popri prenájme aj iné než základné služby spojené s prenájmom nehnuteľností, napr. upratovacie služby, výmena posteľnej bielizne, uterákov, resp. ide o ubytovanie a stravovanie formou hotelov, motelov, penziónov. Aj keď vzťahy, ktoré tu vznikajú, sú do určitej miery podobné vzťahom, ktoré vznikajú pri osobnom užívaní nehnuteľností formou jej prenájmu, základný rozdiel spočíva v skutočnosti, že pri ubytovacích službách (pri ktorých je potrebné živnostenské oprávnenie) nejde o uspokojovanie potreby trvalého bývania, ale iba o poskytnutie prechodného ubytovania na dohodnutý čas alebo na čas vyplývajúci z účelu ubytovania.

Pri určení, či ide o príjem z prenájmu nehnuteľností podľa § 6 ods. 3 ZDP alebo o príjmy podľa § 6 ods. 1 písm. b) ZDP je potrebné zvoliť individuálny prístup a je potrebné vychádzať z reálneho charakteru poskytnutej činnosti a treba vziať do úvahy aj § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v zmysle ktorého pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

V prípade sprostredkovania ubytovania prostredníctvom webových platforiem (napr. www.booking.com, sk.airbnb.com) pre kategorizáciu predmetného príjmu nie je podstatné, či sa sprostredkovanie vykonáva prostredníctvom webových platforiem alebo iným spôsobom, pre správne posúdenie je dôležité vychádzať z charakteru a rozsahu reálne poskytnutej služby. Napríklad podľa údajov z platformy www.booking.com z charakteru reálne poskytovaných služieb vo väčšine týchto prípadov vyplýva, že ide o krátkodobé ubytovanie, ktoré nerieši naplnenie potreby trvalého bývania a spravidla majiteľ resp. prevádzkovateľ nehnuteľnosti zabezpečuje aj iné ako základné služby a to výmenu posteľnej bielizne, upratovacie služby, poskytnutie raňajok a pod. a preto ide vo väčšine prípadov o príjem zo živnosti podľa § 6 ods. 1 písm. b) ZDP.

Potrebné je tiež pripomenúť, že medzi príjmy zo živnosti podľa § 6 ods. 1 písm. b) ZDP v žiadnom prípade nie je možné zaradiť príjmy z činnosti (prenájom, popri ktorom sa poskytujú aj iné ako základné služby, resp. ubytovanie), ktorá síce vykazuje znaky podnikania, ale daňovník ju vykonáva bez živnostenského oprávnenia, a to aj napriek tomu, že takéto oprávnenie je na výkon predmetnej činnosti potrebné. Takto dosiahnuté príjmy daňovník zaradí medzi ostatné príjmy podľa § 8 ZDP.

Príklad č. 1:

Daňovník poskytuje svoj dvojizbový byt užívateľom prostredníctvom webovej platformy www.booking.com. Daňovník zabezpečuje aj výmenu posteľnej bielizne a poskytuje raňajky. Je možné príjem daňovníka dosiahnutý z tejto činnosti zaradiť medzi príjmy z prenájmu podľa § 6 ods. 3 ZDP?

Predmetný príjem daňovníka nie je možné zaradiť medzi príjem z prenájmu podľa § 6 ods. 3 ZDP, nakoľko daňovník poskytuje aj iné ako základné služby spojené s prenájmom nehnuteľností (výmena posteľnej bielizne, poskytnutie raňajok). Na poskytovanie danej služby sa vyžaduje živnostenské oprávnenie a predmetný príjem z danej činnosti daňovníka sa zaradí ako príjem zo živnosti podľa § 6 ods. 1 písm. b) ZDP. V prípade, ak by daňovník poskytoval

vyššie uvedenú činnosť bez živnostenského oprávnenia napriek tomu, že takého oprávnenie je na výkon predmetnej činnosti potrebné, predmetný príjem sa zaradi medzi príjmy podľa § 8 ZDP ako iný ostatný príjem.

Do úhrnu príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP z podnikania alebo z inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa druhu dosahovaného príjmu zaradi daňovník aj také príjmy z prenájmu nehnuteľností, ktoré zodpovedajú ustanoveniu § 6 ods. 5 písm. a) ZDP, v zmysle ktorého príjmom z podnikania alebo z inej samostatnej zárobkovej činnosti je aj príjem z akéhokoľvek nakladania s obchodným majetkom daňovníka.

Príklad č. 2:

Daňovník, fyzická osoba, má živnosť s názvom Skladové a pomocné činnosti v doprave, v rámci ktorej vykonáva činnosť skladovania a uskladňovania tovarov a z danej činnosti dosahuje príjem zo živnosti podľa § 6 ods. 1 písm. b) ZDP. Tento živnostník má zaradené vo svojom obchodnom majetku tri budovy, ktoré využíva ako sklady. Jednu z týchto budov (sklad) dá do prenájmu nájomcovi za odplatu 2 000 eur mesačne, nakoľko ho nevyužíva. Ako zdaníme tento príjem z prenájmu nehnuteľností?

Nakoľko je daný sklad zaradený v obchodnom majetku daňovníka (prenajímateľa), v súlade so znením § 6 ods. 5 písm. a) ZDP je tento príjem daňovníka príjmom zo živnosti podľa § 6 ods. 1 písm. b) ZDP.

V súlade s § 49a ods. 2 ZDP účinným od 1.1.2023 fyzická osoba, ktorá nie je registrovaná podľa § 49a ods. 1 ZDP, je povinná v lehote do konca kalendárneho mesiaca nasledujúceho po uplynutí mesiaca, v ktorom na území Slovenskej republiky začala vykonávať inú samostatnú zárobkovú činnosť alebo v ktorom na území Slovenskej republiky **prenajala nehnuteľnosť okrem pozemku, požiadať správcu dane o registráciu.**

2. oddiel Oslobodenie príjmov z prenájmu nehnuteľností

Oslobodenie príjmov z prenájmu nehnuteľností podľa § 6 ods. 3 ZDP je upravené v § 9 ods. 1 písm. g) ZDP, v zmysle ktorého sú od dane z príjmov fyzickej osoby oslobodené príjmy podľa § 6 ods. 3 ZDP a § 8 ods. 1 písm. a) ZDP, ak úhrn týchto príjmov nepresiahne v zdaňovacom období 500 eur, pričom ak takto vymedzené príjmy presiahnu 500 eur, do základu dane sa zahrnú len príjmy nad takto ustanovenú sumu; výdavky k príjmom zahrnovaným do základu dane sa zistia rovnakým pomerom, ako je pomer príjmov zahrnovaných do základu dane k celkovým príjmom. Pri výpočte oslobodenia od dane pri príjmoch z prenájmu treba vziať do úvahy aj oslobodenie od dane podľa § 9 ods. 1 písm. i) ZDP, v zmysle ktorého je od dane oslobodený príjem podľa § 8 ods. 1 písm. d) až f) ZDP [príjmy z prevodu opcí, príjmy z prevodu cenných papierov a príjmy z prevodu účasti (podielu) na spoločnosti s ručením obmedzeným, komanditnej spoločnosti alebo z prevodu členských práv družstva], ak úhrn týchto príjmov znížený o výdavok podľa § 8 ods. 5 a 7 ZDP nepresiahne v zdaňovacom období 500 eur; ak takto vymedzený rozdiel medzi úhrnom príjmov a úhrnom výdavkov presiahne 500 eur, do základu dane sa zahrnie len rozdiel nad takto ustanovenú sumu; ak daňovník súčasne dosiahol aj príjmy podľa § 6 ods. 3 a § 8 ods. 1 písm. a) ZDP, uplatní sa oslobodenie od dane podľa § 9 ods. 1 písm. g) ZDP a podľa § 9 ods. 1 písm. i) ZDP, najviac v úhrnnej výške 500 eur.

Príklad č. 3:

Prenajímateľ prenajímal jednoizbový byt nájomcovi v roku 2022 za 450 eur mesačne počas celého kalendárneho roka. Suma vo výške 5 400 eur (12 x 450 eur) bola prenajímateľovi daného zdaňovacieho obdobia aj uhradená. Nájomná zmluva medzi prenajímateľom a nájomcom je uzavretá v súlade s § 663 a nasl. Občianskeho zákonníka. Aká je výška zdaniteľného príjmu prenajímateľa z prenájmu danej nehnuteľnosti v zdaňovacom období roka 2022?

Prenajímateľ dosiahol v zdaňovacom období roka 2022 príjem z prenájmu predmetnej nehnuteľnosti podľa § 6 ods. 3 ZDP vo výške 5 400 eur (450 eur x 12 = 5 400 eur). V prípade, že nepoberá príjmy podľa § 8 ods. 1 písm. a) ZDP alebo si neuplatňuje oslobodenie z príjmov definovaných v § 8 ods. 1 písm. a) ZDP, v súlade s § 9 ods. 1 písm. g) ZDP si uplatní oslobodenie vo výške 500 eur a jeho zdaniteľné príjmy z prenájmu nehnuteľností za zdaňovacie obdobie roka 2022 sú vo výške 4 900 eur (5 400 eur – 500 eur = 4 900 eur).

Príklad č. 4:

Daňovník dosiahol v roku 2022 okrem príjmov z podnikania aj príjmy z prenájmu nehnuteľností podľa § 6 ods. 3 ZDP vo výške 6 000 eur. Preukázateľne vynaložené výdavky na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie týchto príjmov boli vo výške 3 850 eur. Príjmy aj výdavky z prenájmu nehnuteľností boli v roku 2022 aj uhradené.

Sumu zdaniteľného príjmu z prenájmu nehnuteľnosti si daňovník vyčíslil vo výške 5 500 eur (6 000 – 500) ako rozdiel medzi celkovými príjmami z prenájmu nehnuteľnosti a sumou 500 eur, ktorá je od dane oslobodená. Výdavky vynaložené na dosiahnutie zdaniteľných príjmov z prenájmu nehnuteľnosti sa vypočítajú v súlade s § 9 ods. 1 písm. g) ZDP vo výške 3 542 eur [(5 500 : 6 000) x 3 850 = 0,92 x 3 850 = 3 542].

3. oddiel Príjem získaný vydaním, dedením alebo darovaním nehnuteľnosti v súvislosti s príjmom z prenájmu nehnuteľnosti

V súlade s § 3 ods. 2 písm. a) ZDP predmetom dane nie je prijatá náhrada oprávnenej osoby podľa osobitných predpisov, príjem získaný vydaním, darovaním alebo dedením nehnuteľnosti, bytu, nebytového priestoru alebo ich častí alebo hnuťelnej veci, práva alebo inej majetkovej hodnoty okrem príjmu z neho plynúceho a okrem darov poskytnutých v súvislosti s výkonom činnosti podľa § 5 ZDP alebo § 6 ZDP a darov, ktoré boli poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti od držiteľa.

V súvislosti s darmi je dôležitá skutočnosť, že v okamihu nadobudnutia vlastníctva k nehnuteľnosti, hnuťelnej veci, práva alebo inej majetkovej hodnoty darom, daňovník získal príjem (peňažný alebo nepeňažný), ktorý nie je u daňovníka (obdarovaného) predmetom dane. Ak by však z takéhoto darovaného majetku daňovníkovi plynul príjem, napr. ak by daňovník darovanú nehnuteľnosť prenajal, tento príjem už je predmetom dane, ktorý ak nie je oslobodený od dane podľa § 9 ZDP, je zdaniteľným príjmom.

Příklad č. 5:

Fyzická osoba (nepodnikateľ) nadobudla na základe darovacej zmluvy nehnuteľnosť v hodnote 200 000 eur. Je tento príjem predmetom dane z príjmov a vzniká fyzickej osobe povinnosť tento príjem priznať v daňovom priznaní?

Nepeňažný príjem vo forme nehnuteľnosti nadobudnutej darovaním nie je predmetom dane z príjmov a obdarovanému nevzniká povinnosť tento príjem priznať v daňovom priznaní. Ak však táto fyzická osoba (obdarovaný) predmetnú nehnuteľnosť prenajme, potom tento príjem z prenájmu nehnuteľnosti už je predmetom dane z príjmov, ak nie je od dane oslobodený podľa § 9 ZDP.

Příklad č. 6:

Dvaja súrodenci postavili v rámci podnikania budovu, ktorú vlastnili obaja rovným dielom. Uvedená budova slúžila na podnikanie, plne odpísaná bola v roku 2018 a v roku 2020 obaja súrodenci ukončili živnosť a budovu z obchodného majetku vyradili. V súčasnosti súrodenci budovu prenajímajú, ale nie ako podnikatelia. Jeden zo súrodencov chce darovať svoju polovicu nehnuteľnosti druhému súrodencovi. Bude príjem získaný darovaním plne odpísanej nehnuteľnosti u prenajímateľa predmetom dane z príjmov fyzickej osoby (príjem podľa § 6 ods. 3 ZDP). Ak predmetný príjem bude predmetom dane, akým spôsobom prenajímateľ zahrnie tento príjem do základu dane?

V nadväznosti na legislatívnu skratku „nehnuteľnosť“ zavedenú v cit. ustanovení za nehnuteľnosť sa považuje aj časť nehnuteľnosti. Ak časť nehnuteľnosti vo veľkosti podielu 1/2 nadobudne jeden zo súrodencov darom v čase, kedy je nehnuteľnosť (ako celok) prenajímaná (príjem podľa § 6 ods. 3 ZDP), potom nepeňažný príjem získaný darovaním uvedenej časti nehnuteľnosti je predmetom dane z príjmov v súlade s § 3 ods. 2 písm. a) ZDP. Pri zdaňovaní nepeňažného príjmu, ktorý fyzická osoba získala darovaním v súvislosti s výkonom činnosti podľa § 6 ZDP je potrebné postupovať podľa ôsmeho bodu Usmernenia MF SR k zákonu č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov k niektorým problematickým oblastiam pri posudzovaní vyčíslenia výšky základu dane z príjmov uverejnenom vo FS č. 5/2005, t. j. ak daňovník dostal dar, ktorý je hmotným majetkom, hodnotu daru zahrnie do základu dane postupne vo výške odpisov darovaného majetku.

Ak darca, ktorý je fyzickou osobou, uvedenú nehnuteľnosť (časť nehnuteľnosti vo veľkosti podielu 1/2), ktorá má byť predmetom darovania, mal zahrnutú v obchodnom majetku, pričom pri jej predaji uskutočnenom v deň darovania, by sa na príjem z predaja nevzťahovalo oslobodenie od dane podľa § 9 ZDP [darca vyradil nehnuteľnosť vo výške podielu 1/2 z obchodného majetku v roku 2020, t. j. ak by v roku 2022 došlo k predaju uvedenej nehnuteľnosti, nebola by splnená podmienka pre oslobodenie príjmu od dane fyzickej osoby podľa § 9 ods. 1 písm. a) ZDP], potom vstupná cena takejto nehnuteľnosti (časti nehnuteľnosti vo veľkosti podielu 1/2) získanej darom sa u obdarovaného určí podľa § 25 ods. 1 písm. f) ZDP.

V zmysle cit. ustanovenia vstupnou cenou hmotného majetku je zostatková cena majetku zistená u darcu, ktorý je fyzickou osobou, pri vyradení z obchodného majetku. Ak v danom prípade zostatková cena zistená u darcu, ktorý je fyzickou osobou, pri vyradení nehnuteľnosti z obchodného majetku bola nulová, potom v nadväznosti na spôsob zdaňovania nepeňažného príjmu získaného darovaním, aj hodnota daru, ktorú by mal zahrnúť obdarovaný do čiastkového základu dane podľa § 6 ods. 3 ZDP, je nulová. V danom prípade teda obdarovanému vzniká nepeňažný príjem v nulovej výške.

V prípade majetku, ktorý daňovník (fyzická osoba) nadobudol dedením, nie je príjem vo výške hodnoty tohto majetku v momente nadobudnutia dedením predmetom dane z príjmu. To znamená, že v okamihu nadobudnutia vlastníctva dedením nehnuteľnosti, hnutelnej veci, práva alebo inej majetkovej hodnoty, daňovník získal príjem (peňažný alebo nepeňažný), ktorý však v tomto momente nie je u daňovníka (dediča) predmetom dane. Ak však zo zdedenej nehnuteľnosti plynie príjem, napr. v súvislosti s jej prenájmom, daný príjem je už predmetom dane a ide o zdaniteľný príjem, ak nie je oslobodený podľa § 9 ZDP.

Príklad č. 7:

Daňovník, fyzická osoba zdedila na základe uznesenia o dedičstve po zomrelom poručiteľovi nehnuteľnosť v hodnote 100 000 eur. Je tento príjem predmetom dane a je tento daňovník povinný tento príjem priznať v daňovom priznaní? Ako je to v prípade, ak by daňovník predmetnú nehnuteľnosť prenajal a poberal by z nej príjmy z prenájmu podľa § 6 ods. 3 ZDP?

Daňovníkovi vzniká nepeňažný príjem vo výške 100 000 eur vo forme nehnuteľnosti, no vzhľadom na znenie § 3 ods. 2 písm. a) ZDP tento príjem nie je predmetom dane z príjmov, keďže bol nadobudnutý dedením. Ak by daňovník predmetnú nehnuteľnosť prenajal a ak by poskytoval len základné služby spojené s prenájmom nehnuteľností, predmetný príjem by už bol predmetom dane z príjmov a išlo by o zdaniteľný príjem podľa § 6 ods. 3 ZDP, ak by nešlo o oslobodený príjem do výšky 500 eur za zdaňovacie obdobie v súlade s § 9 ods. 1 písm. g) ZDP.

4. oddiel Zisťovanie základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov z prenájmu nehnuteľností

V zmysle § 2 písm. j) ZDP základom dane je rozdiel, o ktorý zdaniteľné príjmy prevyšujú daňové výdavky podľa § 19 ZDP pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov v príslušnom zdaňovacom období, ak ZDP neustanovuje inak.

Podľa § 4 ods. 1 ZDP základ dane je

- a) súčet čiastkového základu dane z príjmov podľa § 5 ZDP, ktorý sa zníži o nezdaniiteľné časti základu dane alebo ich časť (§ 11 ZDP), a čiastkových základov dane z príjmov podľa § 6 ods. 3 a 4 ZDP a § 8 ZDP,
- b) čiastkový základ dane z príjmov podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP, ktorý sa zníži o nezdaniiteľné časti základu dane alebo ich časť (§ 11 ZDP).

V súlade s § 6 ods. 6 ZDP na zistenie základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov z prenájmu nehnuteľností podľa § 6 ods. 3 ZDP sa použijú ustanovenia § 17 až 29 ZDP. Ak preukázateľné daňové výdavky spojené s príjmami podľa § 6 ods. 3 ZDP sú vyššie ako tieto príjmy, na rozdiel sa neprihliada, to znamená, že daňovník pri príjmoch z prenájmu nehnuteľností nemôže vykázat daňovú stratu.

Príklad č. 8:

Prenajímateľ prenajímal rodinný dom nájomcovi počas celého roka 2022 za nájomné vo výške 1000 eur mesačne a uplatňoval si daňové výdavky vo výške 300 eur mesačne. Nájomná zmluva medzi prenajímateľom a nájomcom bola uzavretá v súlade s § 663 a nasl. Občianskeho zákonníka. Okrem tohto príjmu daňovník iné nehnuteľnosti neprenajímal. Daňovník nepoberal žiadne príjmy podľa § 8 ods. 1 písm. a) ZDP. Aká bola výška zdaniteľného príjmu z prenájmu predmetnej nehnuteľnosti za zdaňovacie obdobie roka 2022 a aký bol čiastkový základ dane z príjmov podľa § 6 ods. 3 ZDP za toto zdaňovacie obdobie.

Celková výška dosiahnutých príjmov z prenájmu nehnuteľnosti za rok 2022 je vo výške 12 000 eur. Na výpočet zdaniteľného príjmu v zdaňovacom období roka 2022 odrátame z celkovej výšky dosiahnutých príjmov z prenájmu nehnuteľnosti za rok 2022 vo výške 12 000 eur sumu 500 eur, čo je výška oslobodenia od dane z príjmov

z prenájmu nehnuteľnosti v zmysle § 9 ods. 1 písm. g) ZDP. Zdaniteľný príjem z prenájmu nehnuteľnosti v zdaňovacom období roka 2022 je vo výške 11 500 eur. Čiastkový základ dane je rozdiel, o ktorý zdaniteľný príjem prevyšuje daňové výdavky pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov v príslušnom zdaňovacom období. Dôležité je nezabudnúť, že výdavky k príjmom zahrnovaným do základu dane sa zistia rovnakým pomerom, ako je pomer príjmov zahrnovaných do základu dane k celkovým príjmom. Výška daňových výdavkov pre výpočet základu dane (čiastkového základu dane) je vo výške 3 456 eur $[(11\ 500 / 12\ 000) \times (12 \times 300) = 0,96 \times 3\ 600 = 3\ 456]$. Základ dane (čiastkový základ dane) z príjmov z prenájmu nehnuteľností je vo výške 8 044 eur $(11\ 500 - 3\ 456 = 8\ 044)$.

V súlade s § 17 ods. 1 ZDP pri zisťovaní základu dane (čiastkového základu dane) z uvedených príjmov vychádza daňovník

- účtujúci v sústave jednoduchého účtovníctva alebo daňovník, ktorý vedie daňovú evidenciu podľa § 6 ods. 11 ZDP, z rozdielu medzi príjmami a výdavkami,
- účtujúci v sústave podvojného účtovníctva z výsledku hospodárenia.

Pri zisťovaní základu dane z príjmov z prenájmu nehnuteľností podľa § 6 ods. 3 ZDP daňovník uplatňuje len preukázateľne vynaložené daňové výdavky spĺňajúce definíciu daňového výdavku v § 2 písm. i) ZDP, pričom vedie daňovú evidenciu podľa § 6 ods. 11 ZDP alebo môže viesť jednoduché alebo podvojnú účtovníctvo. Pri príjmoch z prenájmu nehnuteľností podľa § 6 ods. 3 ZDP si daňovník nemôže uplatniť výdavky percentom z príjmov podľa § 6 ods. 10 ZDP.

Ak daňovník vychádza pri zisťovaní základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov z prenájmu podľa § 6 ods. 3 ZDP z daňovej evidencie podľa § 6 ods. 11 ZDP, potom počas celého zdaňovacieho obdobia vedie daňovú evidenciu o:

- a) príjmoch v časovom slede v členení potrebnom na zistenie základu dane (čiastkového základu dane) vrátane prijatých dokladov, ktoré spĺňajú náležitosti účtovných dokladov (§ 10 ods. 1 písm. a) až d) zákona č. 431/2002 Z. z. v znení zákona č. 198/2007 Z. z.),
- b) daňových výdavkoch v časovom slede v členení potrebnom na zistenie základu dane (čiastkového základu dane) vrátane vydaných dokladov, ktoré spĺňajú náležitosti účtovných dokladov (§ 10 ods. 1 písm. a) až d) zákona č. 431/2002 Z. z. v znení zákona č. 198/2007 Z. z.),
- c) hmotnom majetku a nehmotnom majetku zaradenom do obchodného majetku [§ 2 písm. m)],
- d) zásobách a pohľadávkach,
- e) záväzkoch.

V súlade s § 6 ods. 12 ZDP evidenciu podľa § 6 ods. 11 ZDP je daňovník povinný uchovávať po dobu, v ktorej zanikne právo daň vyrubiť alebo dodatočne vyrubiť podľa osobitného predpisu, ktorým je § 69 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

Ak sa daňovník, ktorý má príjmy podľa § 6 ods. 3 ZDP, rozhodne účtovať v sústave jednoduchého účtovníctva alebo podvojného účtovníctva, aj keď táto povinnosť daňovníkovi nevyplýva z osobitných predpisov, ktorým je zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“), je povinný týmto spôsobom postupovať počas celého zdaňovacieho obdobia (§ 6 ods. 13 ZDP). Daňovník nie je v tomto prípade účtovnou jednotkou podľa zákona o účtovníctve a daňovník nie je povinný na účely podania daňového priznania zostaviť účtovnú závierku a v termíne na podanie daňového priznania ju nie je povinný uložiť podľa osobitného predpisu, ktorým je zákon o účtovníctve.

Poznámka:

V súlade s ust. § 1 zákona o účtovníctve sa za účtovnú jednotku považujú:

1. právnické osoby (§ 18 Občianskeho zákonníka v znení zákona č. 509/1991 Zb.), ktoré majú sídlo na území Slovenskej republiky,
2. zahraničné právnické osoby [§ 21 ods. 4 písm. b) Obchodného zákonníka], ak na území Slovenskej republiky podnikajú alebo vykonávajú inú činnosť podľa osobitných predpisov,
3. zahraničné fyzické osoby [§ 21 ods. 4 písm. a) Obchodného zákonníka] a slovenské fyzické osoby, ktoré podnikajú alebo vykonávajú inú samostatnú zárobkovú činnosť, ak preukazujú svoje výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov na účely zistenia základu dane z príjmov podľa osobitného predpisu, ktorým je ZDP, okrem zahraničných fyzických osôb a slovenských fyzických osôb, ktoré vedú daňovú evidenciu

podľa osobitného predpisu (§ 6 ods. 11 ZDP), pričom slovenskou fyzickou osobou sa na účely tohto zákona rozumie fyzická osoba, ktorá má trvalý pobyt na území Slovenskej republiky,

4. *obchodné spoločnosti a družstvá odo dňa obnovenia zápisu obchodnej spoločnosti a družstva v obchodnom registri z dôvodu nariadenia dodatočnej likvidácie do dňa výmazu obchodnej spoločnosti a družstva z obchodného registra z dôvodu skončenia dodatočnej likvidácie.*

5. oddiel Uplatňovanie výdavkov

V súlade s § 2 písm. i) ZDP daňovým výdavkom je výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 ZDP, pričom pri využívaní majetku, ktorý môže mať charakter osobnej potreby a s ním súvisiacich výdavkov (nákladov), je daňový výdavok uznaný len v pomernej časti podľa § 19 ods. 2 písm. t) ZDP, v akej sa používa na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, ak ZDP neustanovuje inak.

Spôsob a podmienky nadobudnutia vlastníctva bytov a nebytových priestorov v bytovom dome, práva a povinnosti vlastníkov týchto bytových domov, práva a povinnosti vlastníkov bytov a nebytových priestorov, ich vzájomné vzťahy a práva k pozemku upravuje zákon č. 182/1993 Z. z. o vlastníctve bytov a nebytových priestorov (ďalej len „zákon č. 182/1993 Z.z.“)

Podľa § 2 ods. 1 cit. zákona bytom sa na účely tohto zákona rozumie miestnosť alebo súbor miestností, ktoré sú rozhodnutím stavebného úradu trvalo určené na bývanie a môžu na tento účel slúžiť ako samostatné bytové jednotky. V súlade s § 11 ods. 1 cit. zákona vlastník bytu je povinný na svoje náklady byt v bytovom dome udržiavať v stave spôsobilom na riadne užívanie, najmä včas zabezpečovať údržbu a opravy.

V zmysle § 13 zákona č. 182/1993 Z. z. s vlastníctvom bytu v bytovom dome je nerozlučne spojené spoluvlastníctvo spoločných častí domu, spoločných zariadení domu, príslušenstva a spoluvlastníctvo alebo iné spoločné práva k pozemku. Na účely cit. zákona sa spoločnými časťami domu rozumie časti domu nevyhnutné na jeho podstatu a bezpečnosť, najmä základy domu, strechy, chodby, obvodové múry, priečelia, vchody, schodištia, spoločné terasy, podkrovia, povaly, vodorovné nosné a izolačné konštrukcie a zvislé nosné konštrukcie a spoločnými zariadeniami domu sa rozumie zariadenia, ktoré sú určené na spoločné užívanie a slúžia výlučne tomuto bytovému domu, a to aj v prípade, ak sú umiestnené mimo obytného domu. Takýmito zariadeniami sú najmä výťahy, práčovne a kotolne vrátane technologického zariadenia, sušiarne, kočíkarne, spoločné televízne antény, bleskozvody, komíny, vodovodné, teplotné, kanalizačné, elektrické, telefónne a plynové pripojky.

Vlastníci bytov sú v zmysle § 10 ods. 1 zákon č. 182/1993 Z. z. v súlade so zmluvou o spoločenstve alebo so zmluvou o výkone správy povinní poukazovať preddavky mesačne vopred do fondu prevádzky, údržby a opráv (ďalej len „fond opráv“), a to od prvého dňa mesiaca nasledujúceho po vklade vlastníckeho práva do katastra nehnuteľností. Z fondu opráv sa v súlade s § 10 ods. 3 cit. zákona financujú výdavky spojené s nákladmi na prevádzku, údržbu a opravy spoločných častí domu, spoločných zariadení domu, spoločných nebytových priestorov, príslušenstva a príslušenstva a príslušenstva a príslušenstva, ako aj náklady na obnovu, modernizáciu a rekonštrukciu domu. Z fondu opráv sa financujú aj opravy balkónov, lodžií a tých terás, ktoré sú spoločnými časťami domu. V zmysle § 10 ods. 5 zákona č. 182/1993 Z. z. prevodom alebo prechodom vlastníctva bytu nemá doterajší vlastník bytu právo na vrátenie alikvotnej časti zostatku fondu opráv od spoločenstva alebo správcu.

Vychádzajúc z predmetných zákonných ustanovení mesačné preddavky do fondu opráv sú vlastníci bytu povinní platiť, pričom prostriedky fondu opráv, príjmom ktorého v súlade s § 10 ods. 2 písm. a) zákon č. 182/1993 Z. z. sú aj uvedené mesačné preddavky, sú určené výlučne na financovanie prevádzky, údržby a opráv spoločných častí domu, spoločných zariadení domu, spoločných nebytových priestorov, príslušenstva a príslušenstva a príslušenstva, ako aj na obnovu, modernizáciu a rekonštrukciu obytného domu a nie je možné ich využiť pre konkrétny byt. Máme za to, že prostriedky fondu opráv bezprostredne nesúvisia s konkrétnym bytom nachádzajúcim sa v bytovom dome. V prípade prevodu alebo prechodu vlastníctva bytu nemá jeho doterajší vlastník právo na vrátenie alikvotnej (nevýčerpanej) časti zostatku fondu opráv. Zároveň je však podľa nášho názoru nesporné, že v prípade prenájmu bytu v bytovom dome výška nájomného je dohodnutá tak, aby zahŕňala aj mesačné platby preddavkov, ktoré je vlastník bytu povinný platiť do fondu opráv. Podľa nášho názoru je tiež nesporné to, že nájomné za prenájom bytu nachádzajúceho sa v udržiavanom, zrekonštruovanom bytovom dome, je vyššie, ako nájomné za byt nachádzajúci sa v neopravovanom, neudržiavanom, príp. nezrekonštruovanom bytovom dome.

Vzhľadom na uvedené dôvody, preddavky do fondu opráv preukázateľne uhradené vlastníkom prenajímaného bytu je v súlade s § 19 ods. 2 písm. a) ZDP, za predpokladu splnenia všetkých podmienok pre uplatnenie daňového výdavku ustanovených v § 2 písm. i) ZDP, možné považovať za výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov z prenájmu nehnuteľnosti podľa § 6 ods. 3 ZDP, a to bez ohľadu na skutočnosť, či prenajímaný byt je zahrnutý do obchodného majetku vlastníka prenajímaného bytu alebo v obchodnom majetku vlastníka prenajímaného bytu zahrnutý nie je.

Daňovník (prenajímateľ), ktorý prenajíma nehnuteľnosť (nehnutelnosti) a dosahuje príjmy podľa § 6 ods. 3 ZDP a v súvislosti s týmito príjmami uplatňuje preukázateľné daňové výdavky, sa sám rozhoduje, či prenajímanú nehnuteľnosť (nehnutelnosti):

- **zaradí do svojho obchodného majetku** [§ 2 písm. m) ZDP], t. j. , že bude o nej účtovať alebo ju bude evidovať v evidencii podľa § 6 ods. 11 ZDP, alebo
- **nezaradí do obchodného majetku**, t. j. nebude o nej účtovať alebo nebude ju viesť v evidencii podľa § 6 ods. 11 ZDP, alebo
- **zaradí do svojho obchodného majetku len časť nehnuteľnosti**, t. j. že bude účtovať len o časti nehnuteľnosti alebo bude evidovať v evidencii podľa § 6 ods. 11 ZDP len časť nehnuteľnosti (vzhľadom na legislatívnu skratku zavedenú v § 3 ods. 2 ZDP, nehnuteľnosťou v ďalšom texte tohto metodického pokynu rozumieme aj jej časť).

V súlade s § 2 písm. m) ZDP obchodným majetkom je súhrn majetkových hodnôt, a to vecí, pohľadávok a iných práv a peniazmi ocenených iných hodnôt, ktoré má fyzická osoba s príjmami podľa § 6 ZDP vo vlastníctve a ktoré sa využívajú na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie týchto príjmov, o ktorých táto fyzická osoba účtuje alebo účtovala, eviduje alebo evidovala podľa § 6 ods. 11 ZDP; obchodným majetkom podľa tohto ustanovenia je aj hmotný majetok obstarávaný formou finančného prenájmu.

Skutočnosť, či si daňovník zaradí danú nehnuteľnosť do svojho obchodného majetku alebo nie, má vplyv na to, aké výdavky súvisiace s prenájomom danej nehnuteľnosti si môže daňovník uplatniť do daňových výdavkov a má vplyv aj na uplatnenie oslobodenia od dane (§ 9 ZDP) v prípade dosiahnutia príjmu z predaja pôvodne prenajímanej nehnuteľnosti.

Ak má daňovník prenajímanú nehnuteľnosť v príslušnom zdaňovacom období zaradenú vo svojom obchodnom majetku, t. j. ak o nehnuteľnosti **účtuje** v knihe dlhodobého hmotného majetku (v prípade účtovania v sústave jednoduchého účtovníctva) alebo o nehnuteľnosti účtuje ako o dlhodobom hmotnom majetku v účtovej triede 0 (v prípade účtovania v sústave podvojného účtovníctva), alebo ak nehnuteľnosť eviduje v daňovej evidencii podľa § 6 ods. 11 ZDP, potom si v súlade s podmienkami ustanovenými v ZDP **môže** do daňových výdavkov uplatňovať:

- výdavky na obstaranie prenajímanej nehnuteľnosti (formou odpisov), pričom odpisy môže uplatniť len do výšky príjmu z prenájmu danej nehnuteľnosti [§ 19 ods. 3 písm. a) ZDP],
- výdavky na jej technické zhodnotenie (ustanoveným spôsobom),
- výdavky na opravy a udržiavanie prenajímanej nehnuteľnosti,
- výdavky týkajúce sa úhrad vlastníka bytu a nebytových priestorov v dome do fondu opráv v súlade so zákonom č. 182/1993 Z. z.,
- daň z nehnuteľností [§ 19 ods. 3 písm. j) ZDP],
- úroky z úverov a pôžičiek, ktoré si daňovník zobral na nákup prenajímanej nehnuteľnosti,
- poistenie prenajímanej nehnuteľnosti,
- výdavky na energie vrátane výdavkov na ostatné služby.

Pri príjme z prenájmu nehnuteľnosti energiami sa rozumejú dodávka:

- elektrickej energie,
- tepla na vykurovanie a teplej úžitkovej vody,
- pitnej a úžitkovej vody pre domácnosť,
- plynu.

Ostatnými službami súvisiacimi s prenájomom nehnuteľnosti sú najmä:

- odvádzanie odpadovej vody z domácností,

- osvetlenie a upratovanie spoločných priestorov v dome,
- používanie výťahu a domovej práčovne,
- kontrola a čistenie komínov,
- odvoz popola, smetí a splaškov,
- čistenie žúmp,
- vybavenie bytu spoločnou televíznou a rozhlasovou anténou,
- koncesionárske poplatky,
- poplatky za pripojenie na internet,
- recepcia,
- strážna služba
- výdavky, ktorými sú úhrady vlastníka bytu a nebytového priestoru za služby poskytované za výkon povinnej správy bytového domu vykonávanú podľa § 6 a nasl. zákona č. 182/1993 Z. z.
- úhrady vlastníka bytu a nebytového priestoru za výkon činnosti zástupcu vlastníkov bytov a nebytových priestorov vykonávanú podľa § 8a ods. 5 zákona č. 182/1993 Z.z.

Příklad č. 9:

Fyzická osoba si na kúpu nehnuteľnosti zobrala hypotekárny úver. Zakúpenú nehnuteľnosť v roku 2022 prenajímala a dosahovala príjmy podľa § 6 ods. 3 ZDP. O súvisiacich príjmoch a daňových výdavkoch daňovník viedol účtovníctvo a takisto účtoval aj o prenajímanej nehnuteľnosti (t. j. nehnuteľnosť mal vloženú v obchodnom majetku). Môže si pri dosiahnutom príjme z prenájmu uplatniť do daňových výdavkov úroky z hypotekárneho úveru, ktoré uhradil banke v roku 2022?

Ak fyzická osoba s príjmami podľa § 6 ods. 3 ZDP využíva na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie týchto príjmov nehnuteľnosť, o ktorej v príslušnom zdaňovacom období účtovala, t. z. nehnuteľnosť bola v roku 2022 zaradená v jej obchodnom majetku, potom úroky zaplatené v roku 2022 súvisiace so splácaním hypotekárneho úveru na obstaranie tejto nehnuteľnosti, boli v súlade § 19 ods. 3 písm. s) ZDP jej daňovým výdavkom. Pre úplnosť uvádzame, že fyzická osoba si môže do daňových výdavkov zahrnúť iba úroky súvisiace so splácaním hypotekárneho úveru na obstaranie tejto nehnuteľnosti v danom zdaňovacom období, avšak nie celú výšku splátok tohto úveru za dané zdaňovacie obdobie. Fyzická osoba by si mohla v tomto prípade do daňových výdavkov zahrnúť aj napr. výdavky na obstaranie prenajímanej nehnuteľnosti (formou odpisov), pričom odpisy môže uplatniť len do výšky príjmu z prenájmu danej nehnuteľnosti.

Poznámka:

Ak by prenajímateľ účtoval v sústave jednoduchého účtovníctva, mohol by sa rozhodnúť, či úroky zahrnie priamo do daňových výdavkov alebo úroky z úveru do času uvedenia tohto majetku do používania budú, v súlade s § 10 ods. 27 písm. g) opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky z 13. decembra 2007 č. MF/27076/2007-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek účtovnej závierky pre účtovné jednotky účtujúce v sústave jednoduchého účtovníctva, ktoré podnikajú alebo vykonávajú inú samostatnú zárobkovú činnosť, ak preukazujú svoje výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov na účely zistenia základu dane z príjmov tvoriť súčasť obstarávacej ceny nehnuteľnosti.

Ak by prenajímateľ účtoval v sústave podvojného účtovníctva, mohol by sa v súlade s ustanovením § 35 ods. 2 písm. h) opatrenia Ministerstva financií SR č. 23054/2002-92 zo 16. decembra 2002, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva rozhodnúť, či úroky z úveru zahrnie priamo do nákladov, ktoré sú aj daňovými výdavkami, alebo úroky z úveru do času uvedenia tohto majetku do používania budú tvoriť súčasť obstarávacej ceny nehnuteľnosti.

Ak daňovník nemá prenajímanú nehnuteľnosť v príslušnom zdaňovacom období zaradenú vo svojom obchodnom majetku [§ 2 písm. m) ZDP], t. j. o nej neúčtuje ani ju neeviduje v daňovej evidencii podľa § 6 ods. 11 ZDP, potom výdavky spojené s obstaraním prenajímanej nehnuteľnosti, výdavky spojené s jej opravou alebo technickým zhodnotením, sú v súlade s § 21 ods. 1 písm. i) ZDP výdavkami na osobnú potrebu daňovníka, ktoré súvisia s využívaním jeho osobného majetku. Daňovník si takto vynaložené výdavky môže uplatniť ako výdavky na dosiahnutie zdaniteľného príjmu pri predaji predmetnej nehnuteľnosti.

Do daňových výdavkov **nemôže** daňovník v takomto prípade zahrnúť ani napr.:

- výdavky na poistenie nehnuteľnosti,
- daň z nehnuteľností,

- úroky súvisiace so splácaním hypotekárneho úveru na obstaranie prenajímanej nehnuteľnosti.

Do daňových výdavkov si v takomto prípade daňovník **môže** uplatniť len výdavky na riadnu prevádzku prenajímanej nehnuteľnosti, ako sú:

- výdavky na energie vrátane výdavkov na ostatné služby (definované vyššie),
- výdavky týkajúce sa úhrad vlastníka bytu a nebytových priestorov v dome do fondu opráv.

Príklad č. 10:

Daňovník dosahuje príjmy z prenájmu nehnuteľnosti podľa § 6 ods. 3 ZDP. Nehnuteľnosť nemá vloženú vo svojom obchodnom majetku. Môže si uplatniť do daňových výdavkov náklady vynaložené na opravu strešnej krytiny vykonanú na tomto majetku?

Ak vlastník nehnuteľnosti vykoná v súvislosti s dosahovaním príjmov podľa § 6 ods. 3 ZDP na prenajímanej nehnuteľnosti opravu alebo technické zhodnotenie, pričom prenajímanú nehnuteľnosť nemá vloženú vo svojom obchodnom majetku, sú takto vynaložené výdavky výdavkami na jeho osobnú potrebu, a to v súlade s § 21 ods. 1 písm. i) ZDP. Tieto výdavky si bude môcť daňovník uplatniť až v prípade, keď z predaja predmetnej nehnuteľnosti dosiahne zdaniteľný príjem podľa § 8 ods. 1 písm. b) ZDP. Preukázateľne vynaložené výdavky na opravu alebo technické zhodnotenie predávanej nehnuteľnosti si v takomto prípade daňovník uplatní ako výdavok na dosiahnutie príjmov z predaja nehnuteľnosti, a to v súlade s § 8 ods. 5 písm. d) ZDP.

Príklad č. 11:

Fyzická osoba v roku 2022 prenajímala rodinný dom a dosiahla príjmy podľa § 6 ods. 3 ZDP. Súvisiace príjmy a daňové výdavky eviduje daňovník v daňovej evidencii podľa § 6 ods. 11 ZDP. Prenajímanú nehnuteľnosť, t.j. rodinný dom neeviduje v daňovej evidencii podľa § 6 ods. 11 ZDP (t. j. nehnuteľnosť nemá vloženú v obchodnom majetku). Môže si pri dosiahnutom príjme z prenájmu uplatniť do daňových výdavkov poistné za poistenie nehnuteľnosti, ktoré uhradil poisťovni v roku 2022?

Ak fyzická osoba s príjmami podľa § 6 ods. 3 ZDP využíva na dosiahnutie týchto príjmov nehnuteľnosť, ktorú v príslušnom zdaňovacom období nevedie v daňovej evidencii podľa § 6 ods. 11 ZDP ani o nej neúčtuje, t.z. nehnuteľnosť nie je v roku 2022 zaradená v jej obchodnom majetku, potom poistné za poistenie nehnuteľnosti zaplatené v roku 2022 nemôže byť jej daňovým výdavkom.

Príklad č. 12:

Daňovník, fyzická osoba, vynaložil pred začatím prenajímania nehnuteľnosti výdavky na opravu nehnuteľnosti, a to v nadväznosti na ustanovenie § 4 ods. 4 ZDP. Podľa § 4 ods. 4 ZDP sa nevyhnutne vynaložené výdavky spojené so začatím činnosti vynaložené v kalendárnom roku, ktorý predchádzal roku, v ktorom daňovník s príjmami podľa § 6 ZDP začal túto činnosť vykonávať, zahrnú do základu dane počnúc zdaňovacím obdobím, v ktorom začal túto činnosť vykonávať. Ako sa majú posudzovať výdavky na opravu nehnuteľnosti vynaložené daňovníkom pred začatím prenajímania nehnuteľnosti?

Tak ako každý daňový výdavok, aj daňové výdavky vynaložené v súvislosti so začatím prenájmu, z ktorého budú plynúť príjmy podľa § 6 ods. 3 ZDP, musia spĺňať podmienky vymedzené v § 2 písm. i) ZDP, teda sú výdavkami daňovníkom preukázateľne vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie týchto príjmov a sú zaúčtované v účtovníctve daňovníka alebo zaevidované v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 ZDP. Preto výdavky vynaložené na opravu nehnuteľnosti v zdaňovacom období, ktorý predchádzal roku, v ktorom daňovník prenajal túto nehnuteľnosť, sa môžu v súlade so znením § 4 ods. 4 ZDP a pri splnení podmienok uvedených § 2 písm. i) ZDP zahrnúť do základu dane v zdaňovacom období, v ktorom začal prenájom takejto nehnuteľnosti za predpokladu, že:

- oprava nehnuteľnosti súvisela výlučne s preukázaným zámerom prenajímania tejto nehnuteľnosti a
- v zdaňovacom období, v ktorom začal prenajímať túto nehnuteľnosť, ju prenajímateľ zaradil do obchodného majetku v súvislosti s dosahovaním príjmov podľa § 6 ods. 3 ZDP.

Výdavky na opravu nehnuteľnosti sa môžu zahrnúť do základu dane len v takom rozsahu, v ktorom prenajímateľ splnil svoju povinnosť prenechať prenajatú vec nájomcovi v stave spôsobilom na dohodnuté užívanie, alebo ak sa spôsob užívania nedohodol, obvyklé užívanie, a prenajímateľ je povinný v tomto stave ju na svoje náklady udržiavať. (§ 664 ods. 1 Občianskeho zákonníka).

Výdavky vynaložené na nákup hnutelných vecí prenajímaných ako príslušenstvo nehnuteľnosti možno považovať za daňový výdavok, ak sú splnené podmienky vymedzené pre daňový výdavok v zákone o dani z príjmov, tzn. výdavok je preukázateľne vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov a zaúčtovaný v účtovníctve prenajímateľa, alebo zaevidovaný v daňovej evidencii.

Príklad č. 13:

Je možné pri prenájme nehnuteľnosti uplatniť výdavky na nákup zariadenia bytu (nábytok, elektrospotrebiče a pod.), ak nehnuteľnosť prenájma fyzická osoba - nepodnikateľ a nezaradí ju do obchodného majetku?

Ak daňovník nemá prenajímanú nehnuteľnosť v príslušnom zdaňovacom období zaradenú vo svojom obchodnom majetku, len v prípade daňovníkom preukázanej skutočnosti, že hnutelná vec je prenajímaná ako príslušenstvo nehnuteľnosti, je možné výdavky na obstaranie danej hnutelnej veci, zaúčtované v účtovníctve resp. zaevidované v evidencii podľa § 6 ods. 11 zákona o dani z príjmov, považovať za daňový výdavok. V záujme odstránenia pochybností, či je hnutelná vec prenajímaná ako príslušenstvo nehnuteľnosti, sa daňovníkovi odporúča, aby bolo zmluve o prenájme nehnuteľnosti vyšpecifikované jej príslušenstvo. Výdavky daňovníka preukázateľne vynaložené na zariadenie prenajímaného bytu (napr. kúpu nábytku, posteľe, stola, stoličiek, ako aj kúpu spotrebičov, chladničky, práčky a podobne je možné uplatniť v nadväznosti na kúpnu cenu (do 1 700 eur – posudzuje sa zvlášť za jednotlivé hnutelné veci) do daňovo uznateľných výdavkov.

Ak daňovník prenájma len časť nehnuteľnosti (napr. jednu izbu v byte, jedno poschodie v rodinnom dome) a túto prenajímanú časť nehnuteľnosti zaradí do obchodného majetku, určí si pomer časti nehnuteľnosti zaradenej do obchodného majetku k celkovej nehnuteľnosti (napr. podľa podlahovej plochy). Na základe tohto pomeru si daňovník uplatní do daňových výdavkov všetky výdavky, ktoré sú daňovými výdavkami v prípade nehnuteľnosti vložené do obchodného majetku napr. daň z nehnuteľnosti, poisťné za poistenie nehnuteľnosti, vodné a stočné (ak nemá samostatný vodomer pre prenajímanú časť nehnuteľnosti), výdavky za elektrickú energiu (ak nemá samostatný elektromer pre prenajímanú časť nehnuteľnosti), plyn (ak nemá samostatný plynomer pre prenajímanú časť nehnuteľnosti) a pod.

6. oddiel Platby za energie a ostatné služby súvisiace s prenájmom nehnuteľností

Pri posudzovaní zdaňovania príjmov z prenájmu nehnuteľností podľa § 6 ods. 3 ZDP pri platbách za energie a ostatné služby spotrebované nájomcom sú možné nasledovné možnosti:

- **platby za energie a ostatné služby spotrebované nájomcom, ak ich nájomca platí prenajímateľovi**

Prenajímateľ považuje za zdaniteľné príjmy z prenájmu nehnuteľnosti podľa § 6 ods. 3 ZDP nielen nájomné, ale aj platby za spotrebu všetkých energií, ktoré súvisia s touto prenajatou nehnuteľnosťou (aj keď sú platby za nájom a spotrebu všetkých energií dohodnuté oddelene). Ak s prenájmom nehnuteľnosti súvisia aj platby za ostatné služby spojené s užívaním tejto nehnuteľnosti, potom aj tieto platby sú u prenajímateľa považované za zdaniteľné príjmy podľa § 6 ods. 3 ZDP.

Platby, ktoré prenajímateľ následne uhradza dodávateľom jednotlivých energií a ostatných služieb, si môže prenajímateľ uplatniť ako preukázateľný výdavok v súlade s § 2 písm. i) ZDP, a to na základe vedeného účtovníctva alebo daňovej evidencie podľa § 6 ods. 11 ZDP. Uvedené platí bez ohľadu na to, či je prenajímaná nehnuteľnosť zaradená v obchodnom majetku daňovníka alebo nie je zaradená v obchodnom majetku.

- **platby za energie a ostatné služby spotrebované nájomcom, ak ich platí nájomca priamo dodávateľovi energií a služieb**

Ak sú platby dohodnuté oddelene za nájom a za spotrebu všetkých energií, aj keď tieto platby platí nájomca priamo dodávateľovi energií, pričom zmluvný vzťah s dodávateľom energií má uzavretý prenajímateľ, sa aj platby platené nájomcom priamo dodávateľovi pokladajú za zdaniteľný príjem prenajímateľa (ide o nepeňažný príjem), t. j. sú u prenajímateľa súčasťou príjmov z prenájmu podľa § 6 ods. 3 ZDP, no musí ísť o platby súvisiace s prenájmom tejto nehnuteľnosti. V tomto prípade za príjem podľa § 6 ods. 3 ZDP sa tiež pokladajú aj platby za ostatné služby spojené s užívaním predmetnej nehnuteľnosti.

Aj napriek tomu, že nájomca platí priamo dodávateľovi platby za všetky energie vrátane ostatných služieb, prenajímateľ (aj keď tieto platby dodávateľom neuhradza) si môže tieto platby zaplatené nájomcom uplatniť

ako daňový výdavok na základe vedeného účtovníctva alebo daňovej evidencie podľa § 6 ods. 11 ZDP. Uvedené platí bez ohľadu na to, či je prenajímaná nehnuteľnosť zaradená v obchodnom majetku daňovníka alebo nie je zaradená v obchodnom majetku.

Príklad č. 14:

Daňovník dosahuje príjmy z prenájmu nehnuteľností podľa § 6 ods. 3 ZDP. Zmluvný vzťah na dodávky energií a ostatných služieb je dohodnutý priamo medzi prenajímateľom a dodávateľmi energií a ostatných služieb. Platby za nájom a energie má prenajímateľ s nájomcom v nájomnej zmluve dohodnuté oddelene, a to mesačné nájomné vo výške 500 eur a energie a iné služby vo výške 200 eur.

Zdaniteľným príjmom prenajímateľa z prenájmu nehnuteľnosti podľa § 6 ods. 3 ZDP je nielen nájomné, ale aj platby za spotrebu všetkých energií, ktoré súvisia s touto prenajatou nehnuteľnosťou. Platby za energie a ostatné služby uhrádzané prenajímateľom sú súčasťou jeho preukázateľných daňových výdavkov.

Príklad č. 15:

Vychádzame z podmienok uvedených v príklade č. 14 s tým rozdielom, že osobitne dohodnuté platby za energie a ostatné služby v mesačnej výške 200 eur uhrádza nájomca priamo dodávateľom týchto energií a ostatných služieb.

Nakoľko zmluvný vzťah na dodávky energií a ostatných služieb súvisiacich s prenajímanou nehnuteľnosťou je uzatvorený medzi prenajímateľom a dodávateľmi týchto energií a ostatných služieb, nie medzi nájomcom a dodávateľom energií a ostatných služieb, platby uhrádzané nájomcom priamo dodávateľovi energií a ostatných služieb sa pokladajú za zdaniteľný príjem prenajímateľa podľa § 6 ods. 3 ZDP (ide o jeho nepeňažný príjem). Platby za energie a ostatné služby, ktoré uhrádza nájomca priamo dodávateľom, sú súčasťou preukázateľných daňových výdavkov prenajímateľa.

Ak platby za spotrebu energií a služieb (alebo niektorých energií a služieb) platí nájomca priamo dodávateľovi energií, pričom zmluvný vzťah s dodávateľom energií a služieb má uzavretý priamo nájomca, tieto platby nie sú u prenajímateľa považované za zdaniteľný príjem podľa § 6 ods. 3 ZDP.

7. oddiel Nepeňažný príjem prenajímateľa

Nepeňažným príjmom prenajímateľa v súvislosti s dosahovanými príjmami z prenájmu nehnuteľností sú v súlade s § 17 ods. 20 a 21 ZDP aj výdavky na technické zhodnotenie a na opravy prenajatej nehnuteľnosti vykonané nájomcom za ustanovených podmienok.

V súlade s § 24 ods. 2 ZDP technické zhodnotenie prenajatého hmotného majetku uhradené nájomcom môže odpisovať nájomca na základe písomnej zmluvy s vlastníkom, ak vlastník nevyšiel vstupnú cenu hmotného majetku o tieto výdavky. Pri odpisovaní technického zhodnotenia postupuje nájomca spôsobom ustanoveným pre hmotný majetok. Nájomca zaradí technické zhodnotenie do odpisovej skupiny, v ktorej je zaradený prenajatý hmotný majetok. Rovnakým spôsobom sa odpisuje iný majetok uvedený v § 22 ods. 6 písm. e) ZDP. Pri vykonaní technického zhodnotenia budovy používanej na niekoľko účelov podľa § 26 ods. 2 ZDP nájomca zaradí technické zhodnotenie do odpisovej skupiny na základe účelu, na ktorý nájomca využíva prenajatý majetok.

Príjmom z prenájmu nehnuteľnosti podľa § 6 ods. 3 ZDP je nielen peňažné plnenie, ale tiež nepeňažné plnenie dosiahnuté aj zámenou ocenené cenami bežne používanými v mieste a v čase plnenia alebo spotreby, a to podľa druhu, kvality, prípadne miery opotrebenia predmetného plnenia, ak ZDP neustanovuje inak [§ 2 písm. c) ZDP]. Súčasťou základu dane je nepeňažný príjem prenajímateľa, ktorý je vlastníkom prenajatej veci, a to vo výške výdavkov vynaložených nájomcom po predchádzajúcom písomnom súhlase prenajímateľa na technické zhodnotenie tejto veci nad rámec povinností dohodnutých v nájomnej zmluve a neuhradených prenajímateľom, a to v zdaňovacom období, v ktorom

- bolo technické zhodnotenie uvedené do užívania, ak o hodnotu technického zhodnotenia vlastník zvýšil vstupnú (zostatkovú) cenu tohto majetku [§ 17 ods. 20 písm. a) ZDP].

V takomto prípade celá suma technického zhodnotenia predstavuje nepeňažný príjem prenajímateľa, a to v tom zdaňovacom období, v ktorom bolo nájomcom uvedené do užívania. Prenajímateľ, ktorý o sumu technického

zhodnotenia zvýšil vstupnú (zostatkovú) cenu prenajímanej nehnuteľnosti, uplatňuje daňové odpisy z jej zvýšenej vstupnej (zostatkovej) ceny.

Príklad č. 16:

Vlastník nehnuteľnosti dosahujúci príjmy podľa § 6 ods. 3 ZDP prenajíma nehnuteľnosť nájomcovi na účely podnikania. Nájomca na základe písomného súhlasu prenajímateľa zrealizoval nad rámec povinností dohodnutých v nájomnej zmluve uzatvorenej podľa § 663 až 723 Občianskeho zákonníka v prenajatých priestoroch stavebné úpravy v celkovej hodnote 20 000 eur. Vykonané stavebné úpravy majú charakter technického zhodnotenia, nakoľko prišlo k zmene pôvodného účelu použitia týchto priestorov.

Nájomca vykonal toto technické zhodnotenie na vlastné náklady, do užívania ho uviedol v roku 2022 a prenajímateľ toto technické zhodnotenie neuhradil. Nepeňažným príjmom prenajímateľa v roku uvedenia technického zhodnotenia do užívania je suma 20 000 eur, ak zvýšil vstupnú (zostatkovú) cenu prenájatej nehnuteľnosti.

- došlo k skončeniu nájmu, pričom nepeňažný príjem sa určí vo výške zostatkovej ceny, ktorú by malo technické zhodnotenie pri použití rovnomerného odpisovania podľa § 27 ZDP [§ 17 ods. 20 písm. b) ZDP].

V prípade, ak sa nájom skončí a technické zhodnotenie nie je nájomcom odpísané, suma nepeňažného príjmu u prenajímateľa sa vypočíta ako rozdiel medzi hodnotou vykonaného technického zhodnotenia nájomcom a sumou daňových odpisov vypočítaných podľa § 27 ZDP (rovnomerné odpisy), a to za dobu uplatňovania odpisov nájomcom v súlade s nájomnou zmlouvou.

Príklad č. 17:

Vlastník nehnuteľnosti prenajímal podnikateľovi v roku 2020 nehnuteľnosť. Nájomca vykonal a zaradil do užívania v januári v roku 2020 v prenajatých priestoroch stavebné úpravy, ktoré majú charakter technického zhodnotenia, a to v celkovej výške 2 000 eur. Stavebné úpravy vykonané nad rámec povinností dohodnutých v nájomnej zmluve boli nájomcom zrealizované na základe písomného súhlasu prenajímateľa a na jeho vlastné náklady. Vykonané technické zhodnotenie odpisoval v roku 2020 a 2021 nájomca, a to v súlade s § 22 ods. 6 písm. d) a § 24 ods. 2 ZDP. V roku 2022 prišlo k predčasnému ukončeniu nájmu, pričom nájomca neuviedol prenajaté priestory do pôvodného stavu, ani sa s prenajímateľom nedohodol na odkúpení zostatkovej ceny technického zhodnotenia. Nájomca bezplatne odovzdal nedoopísané technické zhodnotenie prenajímateľovi. Zostatková cena je u prenajímateľa položkou zvyšujúcou základ dane. Nehnuteľnosť je zaradená v 5. odpisovej skupine s dobou odpisovania 20 rokov.

Vzhľadom na znenie § 24 ods. 2 ZDP zaradíme technické zhodnotenie tiež do 5. odpisovej skupiny. Nepeňažným príjmom prenajímateľa v roku 2022 je v súlade s § 17 ods. 20 písm. b) ZDP zostatková cena technického zhodnotenia vo výške 1 800 eur $[(2\,000 : 20) \times 2 = 200; 2\,000 - 200 = 1\,800]$. Vypočíta sa ako rozdiel medzi hodnotou technického zhodnotenia zníženého o sumu daňových odpisov vyčíslených podľa § 27 ZDP (rovnomerné odpisy), a to za dobu uplatňovania odpisov nájomcom v súlade s nájomnou zmlouvou. Zostatková cena technického zhodnotenia vo výške 1 800 eur, o ktorú vlastník nehnuteľnosti v roku 2022 povinne zvýši základ dane, zvyšuje vstupnú (zostatkovú) cenu tejto nehnuteľnosti na účely odpisovania.

Ustanovenie § 17 ods. 21 ZDP vymedzuje, že nepeňažným príjmom prenajímateľa sú aj výdavky vynaložené nájomcom na opravy prenajatého hmotného majetku zahrnuté do daňových výdavkov nájomcu nad rámec povinností nájomcu dohodnutých v nájomnej zmluve¹.

Príklad č. 18:

Daňovník dosahujúci príjmy podľa § 6 ods. 3 ZDP prenajímal nebytové priestory nájomcovi, ktorý v roku 2022 uskutočnil v týchto priestoroch s jeho súhlasom opravy nad rámec povinností dohodnutých v nájomnej zmluve vo výške 900 eur. Tieto vynaložené náklady zahrnul nájomca v roku 2022 do svojich daňových výdavkov. Prenajímateľ tieto náklady nájomcovi neuhradil.

¹ Napríklad § 51, § 151n až 151p, § 659 až 662 a § 664 až 669 Občianskeho zákonníka v znení neskorších predpisov, § 6 zákona č. 116/1990 Zb. o nájme a podnájme nebytových priestorov.

Takto vynaložené výdavky nájomcom na vykonané opravy prenajatých priestorov nad rámec ich bežnej údržby sú u prenajímateľa nepeňažným príjmom podľa § 17 ods. 21 ZDP, a to v roku 2022, v ktorom sa oprava vykonala a výdavky boli zahrnuté do základu dane nájomcu.

8. oddiel Príjmy z prenájmu nehnuteľností plynúce podielovým spoluvlastníkom

Ak prenajímanú nehnuteľnosť vlastní viacerí spoluvlastníci, avšak nejde o bezpodielové spoluvlastníctvo manželov, pri zdanení príjmov z prenájmu nehnuteľností podľa § 6 ods. 3 ZDP sa postupuje podľa § 10 ods. 1 ZDP. V zmysle § 10 ods. 1 ZDP príjmy dosiahnuté spoločne dvoma alebo viacerými daňovníkmi z dôvodu spoluvlastníctva k veci alebo zo spoločných práv a spoločné výdavky vynaložené na ich dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie sa zahŕňajú do základu dane jednotlivých daňovníkov podľa ich spoluvlastníckych podielov, ak nie je právnym predpisom ustanovený alebo účastníkmi dohodnutý iný podiel (§ 137 až 142 Občianskeho zákonníka).

Znenie ustanovenia § 10 ods. 1 ZDP nedáva spoluvlastníkom nehnuteľnosti možnosť dohodnúť si ľubovoľný podiel na spoločne dosiahnutých príjmoch z prenájmu nehnuteľnosti a výdavkoch súvisiacich s prenájomom nehnuteľnosti.

Podiel vyjadruje mieru, akou sa spoluvlastníci podieľajú na právach a povinnostiach vyplývajúcich zo spoluvlastníctva k spoločnej veci (§ 137 ods. 1 Občianskeho zákonníka) a zároveň podiel určuje veľkosť vlastníckeho práva a je východiskovým predpokladom pri posúdení právnych úkonov týkajúcich sa spoločnej nehnuteľnosti, preto aj pre prípad dohody spoluvlastníkov o hospodárení s nehnuteľnosťou, musia byť prípadné zmeny vlastníckych podielov nehnuteľnosti vždy zapísané v katastri nehnuteľnosti.

Príklad č. 19:

Daňovník č. 1 a daňovník č. 2 sú podieloví spoluvlastníci bytu, ktorý prenajímali nájomcovi na základe písomnej nájomnej zmluvy uzatvorenej podľa § 663 a nasl. Občianskeho zákonníka počas celého kalendárneho roka 2022. Ako prenajímateľa sú v danej nájomnej zmluve uvedení obaja podieloví spoluvlastníci. Daňovník č. 1 vlastní 2/3 danej nehnuteľnosti a daňovník č. 2 vlastní 1/3 danej nehnuteľnosti. Výška nájomného predstavuje 500 eur mesačne už aj vrátane spotrebovaných energií a ostatných služieb. Výška výdavkov na energie a ostatné služby je vo výške 300 eur mesačne. Ani daňovník č. 1, ani daňovník č. 2 nedosiahli v danom zdaňovacom období žiadne príjmy podľa § 8 ods. 1 písm. a) ZDP. Aká je výška zdaniteľného príjmu za zdaňovacie obdobie roka 2022 a základov dane (čiastkových základov dane) u oboch daňovníkov? Predmetné príjmy aj výdavky za rok 2022 boli v tomto roku aj uhradené.

Celková výška príjmov z prenájmu danej nehnuteľnosti pre oboch daňovníkov v roku 2022 je vo výške 6 000 eur (12 x 500 eur). Vzhľadom za znenie § 10 ods. 1 ZDP je príjem z prenájmu predmetnej nehnuteľnosti za zdaňovacie obdobie roka 2022 daňovníka č. 1 vo výške 4 000 eur (2/3 x 6 000 eur) a príjem z prenájmu daňovníka č. 2 vo výške 2 000 eur (1/3 x 6 000 eur). Výška zdaniteľného príjmu u daňovníka č. 1 v zdaňovacom období 2022 z prenájmu danej nehnuteľnosti je 3 500 eur [celkové príjmy daňovníka č. 1 z prenájmu vo výške 4 000 eur – 500 eur oslobodenie od dane v súlade s § 9 ods. 1 písm. g) ZDP]. Výška zdaniteľného príjmu u daňovníka č. 2 v zdaňovacom období 2022 z prenájmu danej nehnuteľnosti je 1 500 eur [celkové príjmy daňovníka č. 2 z prenájmu vo výške 2 000 eur – 500 eur oslobodenie od dane v súlade s § 9 ods. 1 písm. g) ZDP]. Rovnakým pomerom ako sa delia príjmy dosiahnuté spoločne dvoma alebo viacerými daňovníkmi z dôvodu spoluvlastníctva k veci sa delia aj výdavky na ich dosiahnutie, zabezpečenia a udržanie v súlade so znením § 10 ods. 1 ZDP a zároveň musí byť dodržané aj ustanovenie § 9 ods. 1 písm. g) ZDP, podľa ktorého sa výdavky k príjmom zahrňovaným do základu dane zistia rovnakým pomerom, ako je pomer príjmov zahrňovaných do základu dane k celkovým príjmom.

Daňovník č. 1 pri dosiahnutom zdaniteľnom príjme 3 500 eur zahrnie do základu dane z príjmov podľa § 6 ods. 3 ZDP preukázateľne vynaložené výdavky v sume 2 112 eur [300 eur x 12 = 3 600 eur; 2/3 x 3 600 eur = 2 400 eur; (3 500 eur/4 000 eur) x 2 400 eur = 0,88 x 2 400 eur = 2 112 eur]. Daňovník č. 2 pri dosiahnutom zdaniteľnom príjme 1 500 eur zahrnie do základu dane z príjmov podľa § 6 ods. 3 ZDP preukázateľne vynaložené výdavky v sume 900 eur [300 eur x 12 = 3 600 eur; 1/3 x 3 600 eur = 1 200 eur; (1 500 eur/2 000 eur) x 1 200 eur = 900 eur]. Základ dane (čiastkový základ dane) u daňovníka č. 1 je vo výške 1 388 eur (3 500 eur – 2 112 eur) a základ dane (čiastkový základ dane) u daňovníka č. 2 je vo výške 600 eur (1 500 eur – 900 eur).

9. oddiel Príjmy z prenájmu nehnuteľností plynúce manželom z ich bezpodielového spoluvlastníctva

Príjmy z prenájmu nehnuteľností podľa § 6 ods. 3 ZDP, ktoré plynú manželom z ich bezpodielového spoluvlastníctva, sa zahrňajú do základu dane v rovnakom pomere u každého z nich, ak sa nedohodnú inak. V akom pomere si manželia rozdelia dosiahnuté príjmy z prenájmu, v tom istom pomere sa zahrňajú do základu dane aj výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie alebo udržanie týchto príjmov (§ 4 ods. 8 ZDP).

Príklad č. 20:

Manželia vlastnia v bezpodielovom spoluvlastníctve byt, ktorý prenajímajú. V roku 2022 z prenájmu tohto bytu dosiahli príjmy podľa § 6 ods. 3 ZDP v celkovej sume 5 000 eur. Preukázateľne vynaložené výdavky na tieto príjmy evidované podľa § 6 ods. 11 ZDP boli 3 750 eur. V súlade s § 4 ods. 8 ZDP si obaja manželia môžu príjmy, ktoré im v roku 2022 plynuli z prenájmu bytu rozdeliť, a to buď v rovnakom pomere, t. j. každý z nich vo výške 2 500 eur alebo v inom pomere (napr. príjmy z prenájmu nehnuteľností môže zdaňovať iba jeden z manželov, ak sa tak dohodnú).

Ak si manželia rozdelia dosiahnutý príjem v rovnakom pomere, na každého z nich pripadnú príjmy vo výške 2 500 eur. Po uplatnení oslobodenia podľa § 9 ods. 1 písm. g) ZDP plynie každému z nich zdaniteľný príjem podľa § 6 ods. 3 ZDP vo výške 2 000 eur (2 500 – 500). V rovnakom pomere ako si manželia rozdelia príjmy, v takom istom pomere si rozdelia aj výdavky. Následne prepočítajú výšku daňových výdavkov v súlade s § 9 ods. 1 písm. g) ZDP, ktorý ustanovuje uplatnenie výdavkov rovnakým pomerom, ako je pomer príjmov zahrňovaných do základu dane po predmetnom oslobodení k celkovým príjmom. Preukázateľne vynaložené výdavky na dosiahnutie zdaniteľných príjmov z prenájmu nehnuteľností u každého z manželov sú vo výške 1 500 eur [2 500 : 5 000 = 0,5; 3 750 x 0,5 = 1 875; (2 000 : 2 500) x 1 875 = 1 500].

Manželia si môžu rozdeliť dosiahnuté príjmy z prenájmu nehnuteľností aj takým spôsobom, že manželka má príjem vo výške 500 eur a manžel vo výške 4 500 eur, pričom každý z nich si uplatní oslobodenie dosiahnutého príjmu z prenájmu nehnuteľností v sume 500 eur podľa § 9 ods. 1 písm. g) ZDP. Pri takomto rozdelení predmetných príjmov plynie manželke príjem z prenájmu nehnuteľností, ktorý je oslobodený od dane, a manžel dosiahne zdaniteľný príjem vo výške 4 000 eur (4 500 – 500). Manžel pri dosiahnutom zdaniteľnom príjme 4 000 eur zahnie do základu dane z príjmov podľa § 6 ods. 3 ZDP preukázateľne vynaložené výdavky v sume 3 000 eur [4 500 : 5 000 = 0,90; 3 750 x 0,90 = 3 375; (4 000 : 4 500) x 3 375 = 3 000].

Poznámka:

Daňovník, ktorý dosiahol príjmy podľa § 6 ods. 3 ZDP spoločne s ďalším daňovníkom alebo s viacerými daňovníkmi z dôvodu spoluvlastníctva k veci, zo spoločných práv alebo bezpodielového spoluvlastníctva manželov, je povinný v XIII. oddiele daňového priznania k dani z príjmov fyzickej osoby typu B s názvom „Miesto na osobitné záznamy daňovníka“ uviesť údaje o daňovníkoch, s ktorými dosiahol tieto príjmy (meno, priezvisko, adresa trvalého pobytu, daňové identifikačné číslo alebo rodné číslo, celkové spoločne dosiahnuté príjmy a výdavky).

10. oddiel Skončenie prenájmu

V súlade s § 17 ods. 8 ZDP základ dane v zdaňovacom období, v ktorom dochádza k skončeniu prenájmu (§ 6 ZDP), upraví daňovník, ktorý

a) účtuje v sústave jednoduchého účtovníctva alebo ktorý vedie evidenciu podľa § 6 ods. 11 ZDP, o cenu nespotrebovaných zásob, zostatky vytvorených rezerv podľa § 20 ods. 9 písm. b), d) a e) ZDP a opravných položiek k nadobudnutému majetku, výšku záväzkov, ktorých úhrada sa považuje za daňový výdavok podľa § 19 ZDP, a výšku pohľadávok, ktorých inkaso sa považuje za zdaniteľný príjem, okrem pohľadávok uvedených v § 19 ods. 2 písm. h) prvom až piatom a siedmom bode ZDP a o pomernú výšku nájomného, ktorá pripadá na príslušné zdaňovacie obdobie alebo jeho časť; pri ďalšom predaji nespotrebovaných zásob sa zahnie do základu dane iba rozdiel, o ktorý prevyšuje cena, za ktorú boli nespotrebované zásoby predané, cenu nespotrebovaných zásob už zahrnutých do základu dane,

b) účtuje v sústave podvojného účtovníctva, o zostatky vytvorených rezerv a opravných položiek, príjmov budúcich období, výnosov budúcich období, výdavkov budúcich období a nákladov budúcich období.

Podľa § 17 ods. 9 ZDP na účely zistenia základu dane daňovníka podľa § 17 ods. 8 ZDP, ktorý je fyzickou osobou, skončením prenájmu je skončenie poberania príjmov z prenájmu.

Príklad č. 21:

Daňovník, fyzická osoba prenájom dvojjazbový byt od januára 2020 za 400 eur mesačne aj vrátane energií a ostatných služieb. Prenajímateľ vedie daňovú evidenciu podľa § 6 ods. 11 ZDP. Od 1. decembra 2022 prenájomateľ skončil s poberaním príjmov za prenájom bytu, nakoľko mu nájomca neplatil na čas nájomné a prenájomateľ sa dohodol s nájomcom na ukončení nájomnej zmluvy k 30. novembru 2022. Prenajímateľ sa rozhodol, že predmetný byt už nebude prenájomáť a rozhodol sa ho predať. Nájomca nezaplatil prenájomateľovi nájomné za mesiac október a november vo výške 800 eur (2 x 400 eur).

Daňovník zvýši základ dane (čiastkový základ dane) z príjmov podľa § 6 ods. 3 ZDP za rok 2022 o pohľadávku vo výške 800 eur, nakoľko táto pohľadávka nespĺňala podmienky nevyožiteľnosti uvedené v § 19 ods. 2 písm. h) prvom až piatom a siedmom bode ZDP. Ak by nájomca zaplatil prenájomateľovi dlžné nájomné za mesiace október a november 2022 vo výške 800 eur v nasledujúcom zdaňovacom období (zdaňovacích obdobiach), prenájomateľ by už túto sumu nezahrňal do základu dane (čiastkového základu dane), keďže už bola zahrnutá do základu dane (čiastkového základu dane) v roku 2022 v súlade s § 17 ods. 8 ZDP.

Poznámka:

Úprava základu dane podľa § 17 ods. 8 ZDP sa vykoná len pri trvalom skončení prenájom nehnuteľnosti (v tomto prípade bytu). Za skončenie prenájom sa však nepovažuje skončenie nájomnej zmluvy, ktoré môže nastať z akéhokoľvek dôvodu. Aj po skončení platnosti nájomnej zmluvy, ak prenájomateľ hľadá ďalej nájomcu, t.j. má úmysel nehnuteľnosť ďalej prenájomáť, je stále možné si uplatňovať daňové výdavky v súlade so ZDP, ktoré sú však obmedzené do výšky príjmov z prenájomu nehnuteľnosti (§ 6 ods. 6 ZDP). Skončenie prenájom nastáva v prípade, ak sa daňovník rozhodne, že nehnuteľnosť už nebude ďalej prenájomáť, napr. z dôvodu jej predaja, z dôvodu úmyslu bývania v danom byte samotným prenájomateľom a pod.

Príklad č. 22:

Daňovník, fyzická osoba, prenájom rodinný dom a trojjazbový byt od januára 2020. Rodinný dom prenájomá za 1000 eur mesačne aj vrátane energií a ostatných služieb a byt prenájomá za 500 eur mesačne aj vrátane energií a ostatných služieb. Daňovník vedie daňovú evidenciu podľa § 6 ods. 11 ZDP. Daňovník sa s nájomcom dohodnú na ukončení prenájomu bytu k 30. júnu 2022, nakoľko daňovník sa rozhodol daný byt predať.

Skončenie prenájomu bytu k 30. júnu 2022 sa nepovažuje za skončenie prenájom nehnuteľnosti, nakoľko daňovník naďalej prenájomá svoj rodinný dom a nedošlo k skončeniu poberania príjmov z prenájomu a preto nie je v povinný v roku 2022 upraviť základ dane v zmysle § 17 ods. 8 písm. a) ZDP.

11. oddiel Zdaniteľnosť príspevku za ubytovanie odídencia

Táto časť metodického pokynu sa venuje zdaniteľnosti príspevku za ubytovanie odídencia poskytnutého podľa § 36a zákona č. 480/2002 Z. z. o azyle a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o azyle“) a aplikácii ustanovenia § 9 ods. 2 písm. j) ZDP v prípade príspevku za ubytovanie odídencia podľa § 36a zákona o azyle (ďalej len „príspevok za ubytovanie“) poskytnutého daňovníkovi, ktorý je fyzickou osobou.

V súlade s § 9 ods. 2 písm. j) ZDP sú od dane oslobodené aj napr. podpory a príspevky poskytované z prostriedkov štátneho rozpočtu, rozpočtov obcí, vyšších územných celkov a štátnych fondov vrátane nepeňažného plnenia okrem platieb prijatých ako náhrada za stratu príjmu alebo v súvislosti s výkonom činností, z ktorých plynú príjmy podľa § 5 a 6 ZDP.

Právny rámec príspevku za ubytovanie odídencia je vymedzený v § 36a zákona o azyle. Príspevok poskytuje obec (z prostriedkov poukázaných z Ministerstva vnútra SR) osobe, ktorá vlastní nehnuteľnosť slúžiacu na bývanie v jej územnom obvode, ktorá v nej poskytne bezodplatne ubytovanie odídencovi (ďalej len „oprávnená osoba“). Podrobnosti a postup pri vyplácaní príspevku upravuje nariadenie vlády SR č. 218/2022 Z. z. o poskytovaní príspevku za ubytovanie odídencia.

Príspevok za ubytovanie odídencia je poskytovaný z prostriedkov štátneho rozpočtu, a ak nie je fyzickej osobe poskytnutý v súvislosti s výkonom činností, z ktorých plynú príjmy podľa § 6 ZDP, považuje sa podľa § 9 ods. 2 písm. j) ZDP za príjem oslobodený od dane fyzickej osoby.

ZDP osobitne neuvádza situácie, pri ktorých existuje súvislosť medzi príspevkom poskytnutým zo štátneho rozpočtu a vykonávaním činností, z ktorých plynú príjmy podľa § 6 ZDP. Pre účely uplatnenia oslobodenia od dane fyzickej osoby podľa cit. ustanovenia je potrebné každú situáciu skúmať osobitne, podľa konkrétnych okolností, a to aj v súvislosti s ust. § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

Ak daňovník poskytol na základe zmluvy o poskytnutí ubytovania odíedencovi ubytovanie v nehnuteľnosti, ktorú má v súvislosti s jej využívaním na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov podľa § 6 ZDP zahrnutú v obchodnom majetku, potom príspevok za ubytovanie odíedenca prijal v súvislosti s výkonom činností, z ktorých plynú príjmy podľa § 6 ZDP. Predmetný príspevok nie je možné oslobodiť od dane fyzickej osoby podľa § 9 ods. 2 písm. j) ZDP, ide teda o zdaniteľný príjem. Príspevok za ubytovanie odíedenca je v danom prípade súčasťou tých príjmov, v súvislosti s ktorými má daňovník predmetnú nehnuteľnosť zahrnutú v obchodnom majetku, pričom ak by takými príjmami boli príjmy z prenájmu podľa § 6 ods. 3 ZDP, uplatní sa oslobodenie od dane fyzickej osoby podľa § 9 ods. 1 písm. g) ZDP. Výdavky (náklady) vynaložené daňovníkom v súvislosti s poskytnutím ubytovania, na ktoré bol poskytnutý príspevok podľa § 36a zákona o azyle, ktorý je zdaniteľným príjmom, sú daňovými výdavkami v súlade s § 2 písm. i) a § 19 ods. 2 písm. m) ZDP.

Oslobodenie od dane fyzickej osoby podľa § 9 ods. 2 písm. j) ZDP nie je možné na príspevok za ubytovanie odíedenca uplatniť ani vtedy, ak daňovník na základe zmluvy o poskytnutí ubytovania poskytol odíedencovi ubytovanie v nehnuteľnosti, v ktorej poskytuje ubytovacie služby na základe živnostenského oprávnenia. V tomto prípade daňovník príspevok za ubytovanie odíedenca prijme v súvislosti s výkonom živnosti, z ktorej plynú príjmy podľa § 6 ods. 1 písm. b) ZDP, t. j. prijatý príspevok je zdaniteľným príjmom a je súčasťou základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov podľa § 6 ods. 1 písm. b) ZDP.

Výdavky (náklady) vynaložené daňovníkom v súvislosti s poskytnutím ubytovania, na ktoré bol poskytnutý príspevok podľa § 36a zákona o azyle, ktorý je zdaniteľným príjmom, sú daňovými výdavkami v súlade s § 2 písm. i) a § 19 ods. 2 písm. m) ZDP.

Príklad č. 23:

V praxi dochádza k nasledovným situáciám v súvislosti s poberaním príspevku na ubytovanie. Vychádzame z predpokladu, že pri všetkých týchto troch situáciách daňovník neposkytuje ubytovanie na základe živnostenského oprávnenia a ani nemá prenajímanú nehnuteľnosť zaradenú v obchodnom majetku v súvislosti s jej využívaním na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov podľa § 6 ZDP:

- daňovník, ktorý prenajíma nehnuteľnosť (je registrovaný na daň z príjmov z dôvodu prenajímania nehnuteľnosti), dosahoval príjmy z prenájmu nehnuteľnosti podľa § 6 ods. 3 ZDP. Ak nemal nájomcu, rozhodol sa poskytnúť bezodplatné ubytovanie odíedencovi, uzatvoril zmluvu o poskytnutí ubytovania odíedencovi (ďalej len „zmluva o poskytnutí ubytovania“) a bol mu vyplatený príspevok za ubytovanie odíedenca. Registráciu na prenájom nezrušil, má pridelené DIČ,
- daňovník vlastní viac nehnuteľností, pričom je registrovaný z dôvodu prenajímania nehnuteľností. Jednu nehnuteľnosť poskytol na bezodplatné ubytovanie odíedencovi a ostatné prenajíma na základe uzatvorenej nájomnej zmluvy,
- daňovník, ktorý vlastní rodinný dom, tento prenajíma a je registrovaný na daň z príjmov a dosahuje príjmy z prenájmu podľa § 6 ods. 3 ZDP, sa rozhodol, že jednu časť rodinného domu (napríklad prízemie) poskytne na bezplatné ubytovanie pre odíedenca.

Ani v jednom z týchto prípadov nie je prítomná súvislosť medzi prijatým príspevkom za ubytovanie odíedenca a vykonávaním činností, z ktorých plynú príjmy podľa § 6 ZDP. Príspevok za ubytovanie odíedenca sa v týchto prípadoch považuje za príjem oslobodený od dane fyzickej osoby podľa § 9 ods. 2 písm. j) ZDP. Vychádzame pritom zo skutočnosti, že nie je možné, aby fyzická osoba poskytla v rovnakom čase, rovnakú nehnuteľnosť na užívanie na základe zmluvy o poskytnutí ubytovania odíedencovi a súčasne aj na prenájom na základe nájomnej zmluvy, z ktorej plynú príjmy podľa § 6 ods. 3 ZDP [aj v tejto súvislosti dávame do pozornosti legislatívnu skratku zavedenú v § 3 ods. 2 písm. a) ZDP, v zmysle ktorej sa nehnuteľnosťou rozumie aj časť nehnuteľnosti]. Príjem oslobodený od dane sa do základu dane z príjmov fyzickej osoby nezahŕňa a výdavky (náklady), ktoré možno priradiť k príspevku za ubytovanie odíedenca [napr. výdavky (náklady) na spotrebu energie v poskytnutej nehnuteľnosti] viažu sa k obdobiu, za ktoré daňovníkovi predmetný príspevok oslobodený od dane plynul, sa v nadväznosti na definíciu pojmu daňový výdavok vymedzenú v § 2 písm. i) ZDP a znenie ustanovenia § 21 ods. 1 písm. j) ZDP neuplatnia.

Záver

Metodický pokyn bol vypracovaný v spolupráci s Ministerstvom financií Slovenskej republiky.

Tento metodický pokyn nadobúda účinnosť 6. júna 2023.

*Vypracoval: Finančné riaditeľstvo SR
Odbor daňovej metodiky
Jún 2023*