

## **Metodický pokyn k odpočítaniu dane podľa § 49a a k úprave odpočítanej dane podľa § 54a zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov**

Na základe doplnenia ustanovenia § 54a ods. 2 písm. zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) s účinnosťou od 1.1.2019, Finančné riaditeľstvo SR vydáva aktualizovaný metodický pokyn k odpočítaniu dane pri nadobudnutí nehnuteľného investičného majetku podľa § 49a a k úprave odpočítanej dane pri zmene rozsahu použitia tohto majetku podľa § 54a zákona o DPH. Týmto metodickým pokynom sa ruší metodický pokyn k odpočítaniu dane podľa § 49a a k úprave odpočítanej dane podľa § 54a zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov vydaný v januári 2018. Do nového metodického pokynu sa prevzali všetky časti pôvodného metodického pokynu, ktorých sa novela zákona o DPH od 1.1.2019 nedotkla. Doplnené a upravené časti metodického pokynu sú uvedené tučným písmom. K úprave odpočítanej dane pri investičnom majetku podľa § 54 zákona o DPH je vydaný samostatný metodický pokyn.

Ustanovenie § 49a bolo do zákona o DPH doplnené s účinnosťou od 1.1.2011 na základe povinnej transpozície článku 1 bod 12 smernice Rady 2009/162/EÚ z 22. decembra 2009, ktorou sa menia a dopĺňajú niektoré ustanovenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Ustanovenia článku 1 bod 12 smernice Rady 2009/162/EÚ boli s účinnosťou od 1.1.2011 transponované do § 49a a § 54a zákona o DPH. Hlavným cieľom článku 1 bod 12 smernice Rady 2009/162/EÚ (doplnený článok 168a smernice 2006/112/ES) je zabezpečiť uplatňovanie základného pravidla pokiaľ ide o právo na odpočítanie dane tak, že toto právo na odpočítanie dane vzniká len v prípade, ak zdaniteľná osoba používa tovary a služby na účely svojej podnikateľskej činnosti. S cieľom zabezpečiť spravodlivý systém odpočítania dane sa ustanovuje aj systém úpravy odpočítanej dane, keď dôjde k zmene v používaní nehnuteľného majetku na podnikateľskú a nepodnikateľskú činnosť.

### **1. oddiel Nehnuteľný investičný majetok**

Investičný majetok, na ktorý sa vzťahuje ustanovenie § 49a a § 54a zákona o DPH, je definovaný v § 54 ods. 2 písm. b) a c) toho zákona. S účinnosťou od 1.1.2018 bol doplnený rozsah investičného majetku uvedeného v § 54 ods. 2 písm. b) a písm. c) o stavby iné ako budovy. Z uvedeného dôvodu sa od 1.1.2018 slovo „budovy“ uvedený v § 54 ods. 2 písm. b) zákona o DPH a slovo „budov“ uvedený v § 54 ods. 2 písm. c) zákona o DPH nahradili slovom „stavby“, resp. „stavieb“.

Investičným majetkom na účely ustanovenia § 49a a § 54a zákona o DPH sa od 1.1.2018 rozumie majetok, ktorý je uvedený v § 54 ods. 2 písm. b) a c) zákona o DPH (stavby, stavebné pozemky, byty a nebytové priestory, nadstavby stavieb, prístavby stavieb a stavebné úpravy stavieb, bytov a nebytových priestorov, ktoré si vyžadovali stavebné povolenie podľa osobitného predpisu). Ide o tzv. nehnuteľný investičný majetok.

### **2. oddiel Odpočítanie dane pri nadobudnutí nehnuteľného investičného majetku**

Platiteľ dane pri nadobudnutí nehnuteľného investičného majetku, ktorý je zahrnutý v majetku platiteľa dane a ktorý bude používať na podnikanie a zároveň a aj na iné účely ako na podnikanie, nemá právo na odpočítanie celej dane na vstupe, ale môže si uplatniť odpočítanie dane len vo výške, ktorá zodpovedá rozsahu použitia nadobudnutého majetku na podnikanie. Platiteľ dane pri obstaraní nehnuteľného investičného majetku, ktorý použije na podnikanie, ako aj na iné účely ako na podnikanie, musí rozdeliť vstupnú daň na časť, ktorú nemôže odpočítať z dôvodu použitia časti majetku na iný účel ako na podnikanie, a na časť, ktorú môže odpočítať, pretože majetok čiastočne použije na podnikanie. Po uplatnení ustanovenia § 49a zákona o DPH platiteľ dane už nepoužíva postup podľa § 9 ods. 2 zákona o DPH (neodvádza daň v rozsahu použitia nehnuteľného investičného majetku na iné účely ako na podnikanie v ďalších zdaňovacích obdobiach).

Nehnuteľný majetok je najčastejšie nadobúdaný (obstarávaný) na základe zmluvy o kúpe, na základe zmluvy o dielo, alebo vlastným vytvorením. Pri postupnom obstarávaní nehnuteľného investičného majetku, ktorý platiteľ dane bude používať na podnikanie a zároveň a aj na iné účely ako na podnikanie, musí rozdeliť vstupnú

daň (DPH účtovanú dodávateľom) pri každom prijatí určitého rozsahu plnenia na časť, ktorú môže odpočítať a na časť, ktorú si nemôže odpočítať.

Zákon o DPH v § 49a ustanovuje určenie pomeru použitia nehnuteľného investičného majetku na podnikanie a na iný účel ako na podnikanie. Tento pomer platiteľ DPH určuje podľa plochy nehnuteľnosti používanej na podnikanie a na iný účel ako na podnikanie alebo podľa doby používania nehnuteľného investičného majetku na podnikanie a na iný účel ako na podnikanie alebo podľa iného kritéria, ktoré objektívne odráža rozsah použitia tohto majetku na podnikanie a na iný účel ako na podnikanie.

#### *Príklad č. 1*

*Platiteľ dane nadobudol v januári 2018 nehnuteľnosť, pri ktorej predpokladal jej využitie na účely podnikania vo výške 70 % a na súkromné účely vo výške 30 %. DPH na vstupe uvedená vo faktúre je vo výške 10 000 eur. Platiteľ dane uskutočňuje podnikateľské činnosti, pri ktorých uplatňuje DPH. Pomerná výška dane, ktorá zodpovedá rozsahu použitia nadobudnutej nehnuteľnosti na účely podnikania podľa § 49a zákona o DPH predstavuje výšku 7 000 eur (10 000 x 70 %). To znamená, že platiteľ dane môže odpočítať daň na vstupe vo výške 7 000 eur.*

Pomerná časť odpočítanej dane podľa § 49a zákona o DPH zodpovedajúca použitiu nehnuteľného investičného majetku na podnikanie môže ďalej podliehať ďalšiemu kráteniu tejto dane, ak platiteľ dane časť majetku používa v rámci podnikania na činnosti podliehajúce zdaneniu ako aj na činnosti oslobodené od dane. V takomto prípade sa vstupná daň v zmysle § 49a zákona o DPH (vstupná daň v rozsahu použitia na účely podnikania) musí prepočítať koeficientom vypočítaným podľa § 50 zákona o DPH. Uvedené vyplýva z druhej vety § 49a zákona o DPH, kde je uvedené, že ustanovenie § 49 ods. 4 zákona o DPH nie je ustanovením § 49a zákona o DPH dotknuté.

#### *Príklad č. 2*

*Platiteľ dane nadobudol v januári 2018 nehnuteľnosť, pričom DPH uvedená vo faktúre je vo výške 10 000 eur. Pri kúpe nehnuteľnosti platiteľ dane predpokladal jej využitie na účely podnikania vo výške 70 % a na súkromné účely vo výške 30 %, pričom uskutočňuje podnikateľské činnosti podliehajúce zdaneniu ako aj činnosti oslobodené od DPH bez nároku na odpočítanie dane. Pomerná výška dane, ktorá zodpovedá rozsahu použitia nadobudnutej nehnuteľnosti na účely podnikania podľa § 49a zákona o DPH predstavuje výšku 7 000 eur (10 000 eur x 70 %). Túto výšku dane je platiteľ dane ešte povinný krátiť koeficientom, a to vzhľadom na to, že uvedený majetok bude v rámci podnikania používať súčasne na plnenia s daňou na výstupe, ako aj na plnenia oslobodené od dane. Koeficient z predchádzajúceho roka (predbežný koeficient v roku 2018) je vo výške 0,5, čo znamená, že platiteľ dane môže odpočítať daň na vstupe len vo výške 3 500 eur (7 000 eur x 0,5).*

### **3. oddiel Úprava odpočítanej dane podľa § 54a zákona o DPH**

Ak platiteľ dane po nadobudnutí nehnuteľného investičného majetku, pri ktorom bol povinný uplatniť len pomernú časť odpočítania dane zodpovedajúcej rozsahu použitia na podnikanie podľa § 49a zákona o DPH, zmení pôvodne stanovený rozsah použitia tohto majetku na podnikanie a na iný účel ako na podnikanie, je povinný vykonať úpravu odpočítanej dane podľa § 54a zákona o DPH. Ustanovenie § 54a zákona o DPH nadväzuje na ustanovenie § 49a zákona o DPH a ukladá platiteľovi dane povinnosť vykonať dodatočnú úpravu dane odpočítanej podľa § 49a, ak dôjde k zmene rozsahu použitia nehnuteľného majetku na podnikateľské a nepodnikateľské účely s cieľom zabezpečiť, aby sa aj v ďalších obdobiach zohľadnili zmeny v používaní nehnuteľného majetku na podnikateľskú a nepodnikateľskú činnosť.

Úprava odpočítanej dane podľa § 54a sa používa nielen v prípade, ak platiteľ dane pri nadobudnutí nehnuteľného investičného majetku odpočítal daň v pomernej výške podľa § 49a zákona o DPH, ale aj v iných prípadoch odpočítania dane, ak platiteľ dane v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach zmení rozsah použitia nehnuteľného investičného majetku na účely podnikania a na iné účely ako na podnikanie. V uvedených prípadoch platiteľ dane nebude postupovať podľa § 9 ods. 2 zákona o DPH a nebude samostatne zdaňovať použitie nehnuteľného investičného majetku na iné účely ako na podnikanie. Cieľom úpravy zákona o DPH je zabezpečiť, aby platitelia dane pri zmene rozsahu použitia nehnuteľného investičného majetku na účely podnikania a na iné účely ako na podnikanie postupovali rovnakým spôsobom bez ohľadu na výšku dane

odpočítanej pri nadobudnutí nehnuteľného investičného majetku, a teda vykonávali úpravu odpočítanej dane podľa § 54a zákona o DPH.

#### *Příklad č. 3*

*Platiteľ dane kúpil vo februári 2018 nehnuteľnosť, pri ktorej odpočítal daň podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH v plnej výške, keďže predpokladal, že uvedenú nehnuteľnosť bude využívať výlučne na účely podnikania. Následne od augusta 2018 začal uvedenú nehnuteľnosť využívať aj na iné účely ako na podnikanie, a to v pomere 80 % na účely podnikania a 20 % na iné účely ako na podnikanie. Na základe uvedeného je platiteľ dane povinný v poslednom zdaňovacom období roku 2018 vykonať úpravu odpočítanej dane podľa § 54a zákona o DPH. V tomto prípade už platiteľ dane nepostupuje podľa § 9 ods. 2 zákona o DPH a neodvádza daň z použitia nehnuteľnosti na iné účely ako na podnikanie v ďalších zdaňovacích obdobiach.*

Na rozdiel od ustanovenia § 54 zákona o DPH, ktoré sa uplatňuje pri úprave odpočítanej dane z nadobudnutého investičného majetku z dôvodu zmeny účelu jeho použitia (zmena činností s daňou na výstupe a činností oslobodených od dane), ustanovenie § 54a zákona o DPH sa uplatňuje pri úprave odpočítanej dane z nadobudnutia nehnuteľného investičného majetku z dôvodu zmeny rozsahu jeho použitia na podnikateľské a nepodnikateľské účely.

#### **Obdobie na úpravu odpočítanej dane**

Obdobie na úpravu odpočítanej dane<sup>1</sup> podľa § 54a ods. 2 zákona o DPH účinného od 1.1.2011 je 20 kalendárnych rokov vrátane roka, v ktorom platiteľ dane nehnuteľný investičný majetok uviedol do užívania. Ak platiteľ dane dodá nehnuteľný investičný majetok pred uvedením do užívania, upraví odpočítanú daň v kalendárnom roku, v ktorom tento majetok dodá. V priebehu uvedeného 20-ročného obdobia je platiteľ dane povinný vykonať úpravu odpočítanej dane pri každej zmene rozsahu použitia nehnuteľného investičného majetku na podnikateľské a nepodnikateľské účely.

Uvedené 20-ročné obdobie na úpravu odpočítanej dane pri nehnuteľnom investičnom majetku sa od 1.1.2011 vzťahuje tak na úpravu odpočítanej dane podľa § 54a zákona o DPH (zmena rozsahu použitia na podnikateľské a nepodnikateľské účely), ako aj na úpravu odpočítanej dane podľa § 54 zákona o DPH (zmena účelu použitia). Právo Slovenskej republiky na stanovenie 20-ročného obdobia na úpravu odpočítanej dane vyplýva z článku 187 ods. 1 smernice 2006/112/ES. Desiatročné obdobie na úpravu odpočítanej dane podľa § 54 zákona o DPH, ktoré sa uplatňovalo do 31.12.2010, sa zachováva len v prípade takého nehnuteľného investičného majetku, ktorý platiteľ dane nadobudol v rokoch 2004 – 2010 a u ktorého bol povinný vykonať jednu alebo viac úprav odpočítanej dane podľa § 54 zákona o DPH v období od nadobudnutia tohto majetku do konca roku 2010 (prechodné ustanovenie k § 54 zákona o DPH - § 85j ods. 3 zákona o DPH). V ostatných prípadoch je obdobie na úpravu odpočítanej dane pri nehnuteľnom investičnom majetku 20 kalendárnych rokov.

**S účinnosťou od 1.1.2019 sa v § 54a ods. 2 zákona o DPH spresňuje začatie plynutia obdobia na úpravu odpočítanej dane pri investičnom majetku uvedenom v § 54 ods. 2 písm. b) a c), ktorý platiteľ dane nadobúda formou nájmu s dojednaným právom kúpy prenajatej veci. To znamená, že ak platiteľ dane takýto investičný majetok nadobudne formou nájmu s dojednaným právom kúpy prenajatej veci, pri ktorom po nadobudnutí zmení rozsah použitia na účely podnikania a na iný účel ako na podnikanie, na účely úpravy odpočítanej dane sa má za to, že obdobie na úpravu odpočítanej dane začalo plynúť v kalendárnom roku, v ktorom mu bol tento investičný majetok odovzdaný do užívania.**

**Uvedené sa nevzťahuje na investičný majetok nadobudnutý podľa § 8 ods. 1 písm. c) zákona o DPH.**

#### *Příklad č. 4*

*Platiteľ dane uzatvoril s vlastníkom nehnuteľnosti lízingovú zmluvu s dojednaným právom kúpy prenajatej veci dňa 1.1.2015. V tento deň bol predmet lízingu odovzdaný platiteľovi dane do užívania na*

---

<sup>1</sup> Pri investičnom majetku definovanom v § 54 ods. 2 písm. a) zákona o DPH (hnuteľné 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) zostáva aj po 1.1.2011 zachované obdobie na úpravu odpočítanej dane päť kalendárnych rokov, a to v prípade úpravy podľa § 54 zákona o DPH.

**základe preberacieho protokolu. Obdobie na úpravu odpočítanej dane pri nehnuteľnosti začína plynúť v roku 2015, kedy bola nehnuteľnosť odovzdaná platiteľovi dane do užívania na základe zmluvy o nájme s dojednaným právom kúpy prenajatej veci a uplynie v roku 2034.**

### **Vykonanie úpravy odpočítanej dane**

Úpravu odpočítanej dane platiteľ dane vykoná v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom zmenil rozsah použitia nehnuteľného investičného majetku, a to za každý kalendárny rok do skončenia obdobia na úpravu odpočítanej dane vrátane kalendárneho roka, v ktorom zmenil rozsah použitia tohto majetku. To znamená, že platiteľ dane je povinný vykonať úpravu odpočítanej dane, ak došlo k zmene rozsahu použitia na podnikateľské a nepodnikateľské účely, pričom uvedenú úpravu vykoná v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom došlo k tejto zmene, a vykoná ju naraz za všetky zostávajúce kalendárne roky do konca obdobia na úpravu odpočítanej dane, ktoré ešte neuplynuli. Ak v priebehu 20-ročného obdobia na úpravu odpočítanej dane dôjde opätovne aj viackrát k zmene rozsahu použitia nehnuteľnosti na podnikateľské a nepodnikateľské účely, platiteľ dane znovu vykoná úpravu odpočítanej dane, pričom sa opätovne upraví a reálna výška odpočítanej dane pripadajúca na zvyšné kalendárne roky.

Od 1.1.2018 sa vzhľadom na rozšírenie rozsahu investičného majetku uvedeného v § 54 ods. 2 písm. b) a písm. c) zákona o DPH o stavby iné ako budovy úprava odpočítanej dane podľa § 54a zákona o DPH vzťahuje aj na tieto stavby. Ak platiteľ DPH v rámci 20-ročného obdobia zmení rozsah použitia nehnuteľného investičného majetku na účely podnikania ako aj na iný účel ako na podnikanie, je povinný upraviť odpočítanú DPH. Z prechodného ustanovenia § 85kf ods. 2 novelizovaného zákona o DPH od 1.1.2018 vyplýva, že úpravu odpočítanej dane platiteľ dane uplatní len vtedy, ak pri stavbe inej ako je budova odpočíta DPH po 31.12.2017 a následne zmení rozsah použitia tejto stavby na účely podnikania ako aj na iný účel ako na podnikanie. To znamená, že ak bola DPH vzťahujúca sa na inú stavbu alebo časť stavby, ako bola uvedená v § 54 ods. 2 písm. b) a c) v znení účinnom do 31.12.2017, odpočítaná pred 1. januárom 2018, potom sa na takúto DPH neuplatní úprava odpočítanej dane podľa § 54a zákona o DPH.

Platiteľ dane postupuje pri úprave odpočítanej dane podľa vzorca uvedeného v prílohe č. 1 k zákonu o DPH, ktorý sa obdobným spôsobom používa aj na účely uplatnenia § 54 zákona o DPH. S účinnosťou od 1.1.2012 sa v § 54a ods. 3 druhej vete zákona o DPH spresnil spôsob výpočtu úpravy odpočítanej dane podľa § 54a zákona o DPH tak, aby výpočet uvedený v § 54a zákona o DPH v nadväznosti na prílohu č. 1 k zákonu o DPH vyjadroval nielen postup pri prvej zmene rozsahu použitia nehnuteľného investičného majetku na účely podnikania a na iné účely ako na podnikanie, ale aj pri ďalších zmenách rozsahu použitia tohto majetku na účely podnikania a na iné účely ako na podnikanie. Z upraveného znenia uvedeného v § 54a ods. 3 druhá veta zákona o DPH v nadväznosti na prílohu č. 1 k zákonu o DPH vyplýva, že sa upravuje vždy výška poslednej odpočítanej dane.

V prílohe č. 1 k zákonu o DPH je upravené znenie opisu vzorca (obsah údajov A a B) tak, aby sa podľa uvedeného vzorca postupovalo pri zmene účelu použitia investičného majetku (§ 54 zákona o DPH) alebo pri zmene rozsahu použitia investičného majetku na účely podnikania a na iný účel ako na podnikanie (§ 54a zákona o DPH), ako aj v prípade, ak súbežne nastanú dôvody na úpravu odpočítanej dane podľa § 54 a § 54a zákona o DPH.

Pri úprave odpočítanej dane postupuje platiteľ dane podľa nasledovného vzorca:

$$DD = \frac{DV \times (A - B)}{20} \times R$$

**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 na obstarávaciu cenu investičného majetku (nehnuteľnosti) alebo vlastné náklady investičného majetku (nehnuteľnosti), **pričom obstarávacou cenou je aj hodnota splátok vzťahujúcich sa na obstaranie investičného majetku formou nájmu s dojednaným právom kúpy prenajatej veci.**

**K** spresneniu, že obstarávacou cenou je aj hodnota splátok vzťahujúcich sa na obstaranie investičného majetku formou nájmu s dojednaným právom kúpy prenajatej veci došlo s účinnosťou od 1.1.2019.

**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 investičného majetku v kalendárnom roku, v ktorom nastanú dôvody na úpravu odpočítanej dane; vypočítaný podiel sa zaokrúhľuje na dve desatinné miesta nahor.

**S** účinnosťou od 1.1.2019 došlo k vypusteniu slov „podľa § 54 alebo § 54a alebo súbežne podľa § 54 a 54a“ z dôvodu prehľadnosti.

**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 (nehnutelnosti).

Postup podľa vzorca uvedeného v prílohe č. 1 k zákonu o DPH sa prvýkrát použil pri výpočte úpravy odpočítanej dane (podľa § 54, alebo § 54a, príp. súbežne podľa § 54 a § 54a zákona o DPH) v decembri 2012 alebo IV. štvrtroku 2012.

Z dôvodu úpravy opisu vzorca uvedeného v prílohe č. 1 k zákonu o DPH (zmena údajov A a B) platiteľ dane výsledok úpravy odpočítanej dane podľa § 54a zákona o DPH neprepočítava koeficientom vypočítaným podľa § 50 zákona o DPH, ak nehnuteľnosť používa v rámci podnikania na činnosti podliehajúce zdaneniu, ako aj na činnosti oslobodené od dane, keďže táto úprava je už zohľadnená vo vzorci podľa prílohy č. 1.

#### Príklad č. 5

Platiteľ dane kúpil v júli 2018 nehnuteľný investičný majetok, pri ktorom predpokladal jeho využitie na účely podnikania vo výške 60 % a na súkromné účely vo výške 40 %. DPH na vstupe uvedená vo faktúre je vo výške 20 000 eur. Platiteľ dane uskutočňuje podnikateľské činnosti s daňou na výstupe, teda s nárokom na odpočítanie dane. Koniec obdobia na úpravu odpočítanej dane je v roku 2037. Pomerná výška dane, ktorá zodpovedá rozsahu použitia nadobudnutej nehnuteľnosti na účely podnikania podľa § 49a zákona o DPH predstavuje výšku 12 000 eur (20 000 eur x 60 %). To znamená, že v júli 2018 si platiteľ dane odpočítal daň na vstupe vo výške 12 000 eur.

Platiteľ dane v októbri 2018 zmenil pôvodne stanovený rozsah použitia tejto nehnuteľnosti na podnikanie a na iný účel ako na podnikanie tak, že od októbra 2018 začal nehnuteľnosť na účely podnikania využívať vo výške 80 % a na súkromné účely len vo výške 20%. Na základe uvedeného bol platiteľ dane povinný v poslednom zdaňovacom období, t.j. v decembri 2018 (príp. IV. štvrtroku 2018), vykonať úpravu odpočítanej dane podľa § 54a zákona o DPH:

$$DD = \frac{20\,000 \times (0,6 - 0,8)}{20} \times 20 = - 4\,000 \text{ eur}$$

Výsledok úpravy odpočítanej dane podľa § 54a zákona o DPH vo výške - 4 000 eur predstavuje pre platiteľa dane dodatočne odpočítateľnú daň zo štátneho rozpočtu.

#### Príklad č. 6

Platiteľ dane v máji 2018 kúpil budovu, pri ktorej predpokladal jej využitie na účely podnikania vo výške 80 % a na iný účel ako na podnikanie vo výške 20 %. DPH uvedená vo faktúre je vo výške 10 000 eur. Platiteľ dane uskutočňuje v rámci podnikania len zdaniteľné obchody, ktoré podliehajú zdaneniu. Koniec obdobia na úpravu odpočítanej dane je v roku 2037. Pomerná výška dane, ktorá zodpovedá rozsahu použitia nadobudnutej nehnuteľnosti na účely podnikania podľa § 49a zákona o DPH, predstavuje výšku 8 000 eur (10 000 eur x 80 %). To znamená, že v máji 2018 si platiteľ dane odpočítal daň na vstupe vo výške 8 000 eur.

Platiteľ dane v novembri 2018 zmenil pôvodne stanovený rozsah použitia tejto nehnuteľnosti na podnikanie a na iný účel ako na podnikanie tak, že od novembra 2018 začal nehnuteľnosť na účely podnikania využívať len vo výške 50 %. Na základe uvedeného bol platiteľ dane povinný v poslednom zdaňovacom období, t.j. v decembri 2018 (príp. IV. štvrťroku 2018), vykonať úpravu odpočítanej dane podľa § 54a zákona o DPH nasledovne:

$$DD = \frac{10\,000 \times (0,8 - 0,5)}{20} \times 20 = + 3\,000 \text{ eur}$$

Výsledok úpravy odpočítanej dane podľa § 54a zákona o DPH vo výške + 3 000 eur predstavuje pre platiteľa dane dodatočne neodpočítateľnú daň, ktorú musí vrátiť do štátneho rozpočtu.

#### Príklad č. 7

Platiteľ dane kúpil v septembri 2017 budovu, pri ktorej predpokladal jej využitie na účely podnikania vo výške 60 % a na iný účel ako na podnikanie vo výške 40 %. DPH uvedená vo faktúre je vo výške 20 000 eur. Platiteľ dane uskutočňuje zdaniteľné obchody, ktoré podliehajú zdaneniu, ako aj zdaniteľné obchody oslobodené od DPH. Platiteľ dane používal počas roku 2017 predbežný koeficient vo výške 0,5. Koniec obdobia na úpravu odpočítanej dane je v roku 2036. Pomerná výška dane, ktorá zodpovedá rozsahu použitia nadobudnutej nehnuteľnosti na účely podnikania podľa § 49a zákona o DPH predstavuje výšku 12 000 eur (20 000 eur x 60 %). Túto výšku dane bol platiteľ dane ešte povinný krátiť koeficientom, a to vzhľadom k tomu, že uvedenú nehnuteľnosť mal používať v rámci podnikania na plnenia, ktoré podliehajú zdaneniu, ako aj na plnenia oslobodené od dane. To znamená, že v septembri 2017 si platiteľ dane mohol odpočítať daň len vo výške 6 000 eur (12 000 eur x 0,5).

Platiteľ dane v novembri 2017 zmenil pôvodne stanovený rozsah použitia tejto nehnuteľnosti na podnikanie a na iný účel ako na podnikanie tak, že od novembra 2017 začal nehnuteľnosť na účely podnikania využívať vo výške 70 %. Koeficient, ktorý platiteľ dane vypočítal podľa § 50 ods. 4 zákona o DPH po skončení kalendárneho roka 2017 (tzv. „koncoročný“ koeficient), bol vo výške 0,7. Platiteľ dane mal v poslednom zdaňovacom období, t.j. v decembri 2017 (príp. IV. štvrťroku 2017), vykonať úpravu odpočítanej dane podľa § 54a zákona o DPH nasledovne:

Do vzorca podľa prílohy č. 1 sa do písmena A uvedie údaj, ktorý vyjadruje podiel dane, ktorú mal platiteľ dane právo naposledy odpočítať (t.j. 60 % - použitie nehnuteľnosti na účely podnikania v čase kúpy nehnuteľnosti a predbežný koeficient vo výške 0,5 použitý pri odpočítaní dane v čase kúpy nehnuteľnosti) a do písmena B sa uvedie údaj, ktorý vyjadruje podiel dane, ktorú platiteľ dane môže odpočítať v poslednom zdaňovacom období roku 2017 (t.j. 70 % - použitie nehnuteľnosti na účely podnikania po zmene rozsahu použitia a koncoročný koeficient vypočítaný po skončení roku 2012 vo výške 0,7).

$$DD = \frac{20\,000 \times \left[ \frac{20\,000 \times 0,6 \times 0,5}{20\,000} - \frac{20\,000 \times 0,7 \times 0,7}{20\,000} \right]}{20} \times 20 =$$

$$= \frac{20\,000 \times (0,3 - 0,49)}{20} \times 20 = - 3\,800 \text{ eur}$$

Výsledok úpravy odpočítanej dane podľa § 54a zákona o DPH vo výške -3 800 eur predstavuje pre platiteľa dane dodatočne odpočítateľnú daň zo ŠR.

Platiteľ dane vykonal výpočet úpravy odpočítanej dane podľa § 54a zákona o DPH a súčasne v rámci tohto výpočtu v prvom roku kúpy nehnuteľnosti vysporiadal aj daň podľa § 50 ods. 4 zákona o DPH pri tejto nehnuteľnosti. To znamená, že platiteľ dane samostatne nevysporiada daň v zmysle § 50 ods. 4 zákona o DPH pri tejto nehnuteľnosti.

**Príklad č. 8**

Platiteľ dane kúpil v septembri 2017 budovu, pri ktorej predpokladal jej využitie na účely podnikania vo výške 70 % a na iný účel ako na podnikanie vo výške 30 %. DPH uvedená vo faktúre je vo výške 100 000 eur. Platiteľ dane uskutočňuje v rámci podnikania len zdaniteľné obchody, ktoré podliehajú zdaneniu. Koniec obdobia na úpravu odpočítanej dane je v roku 2036. Pomerná výška dane, ktorá zodpovedá rozsahu použitia nadobudnutej nehnuteľnosti na účely podnikania podľa § 49a zákona o DPH predstavuje výšku 70 000 eur (100 000 eur x 70 %). To znamená, že v septembri 2017 si mohol odpočítať daň na vstupe vo výške 70 000 eur.

Platiteľ dane v júli 2018 zmenil pôvodne stanovený rozsah použitia tejto nehnuteľnosti na podnikanie a na iný účel ako na podnikanie (úprava podľa § 54a), a to tak, že od júla 2018 začal nehnuteľnosť na účely podnikania využívať vo výške 50 %. Od októbra 2018 zmenil aj účel použitia nehnuteľnosti, pretože uvedenú nehnuteľnosť 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 2018 (tzv. „koncoročný“ koeficient), je vo výške 0,8.

Platiteľ dane je povinný v poslednom zdaňovacom období, t.j. v decembri 2018 (príp. IV. štvrtroku 2018), 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 k zákonu o DPH nasledovne:

$$\begin{aligned} DD &= \frac{100\,000 \times \left[ \frac{100\,000 \times 0,7 \times 1}{100\,000} - \frac{100\,000 \times 0,5 \times 0,8}{100\,000} \right]}{20} \times 19 = \\ &= \frac{100\,000 \times (0,7 - 0,4)}{20} \times 19 = +28\,500 \text{ eur} \end{aligned}$$

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 musí vrátiť do štátneho rozpočtu.

**Príklad č. 9**

Platiteľ dane v máji 2015 kúpil budovu, pri ktorej predpokladal jej využitie na účely podnikania vo výške 70 % a na iný účel ako na podnikanie vo výške 30 %. DPH uvedená vo faktúre je vo výške 100 000 eur. Platiteľ dane uskutočňuje zdaniteľné obchody, ktoré podliehajú zdaneniu, ako aj zdaniteľné obchody oslobodené od DPH. Platiteľ dane použil v roku 2015 koeficient podľa § 50 zákona o DPH vo výške 0,8 (predbežný aj koncoročný koeficient). Koniec obdobia na úpravu odpočítanej dane je v roku 2034. Pomerná výška dane, ktorá zodpovedá rozsahu použitia nadobudnutej nehnuteľnosti na účely podnikania podľa § 49a zákona o DPH predstavuje výšku 70 000 eur (100 000 eur x 70 %). Túto výšku dane bol platiteľ dane ešte povinný krátiť koeficientom, a to vzhľadom k tomu, že uvedenú nehnuteľnosť mal používať v rámci podnikania na plnenia, ktoré podliehajú zdaneniu, ako aj na plnenia oslobodené od dane. To znamená, že v máji 2015 si platiteľ dane mohol odpočítať daň len vo výške 56 000 eur (70 000 eur x 0,8).

Platiteľ dane v októbri 2016 zmenil pôvodne stanovený rozsah použitia tejto nehnuteľnosti na podnikanie a na iný účel ako na podnikanie (úprava podľa § 54a), a to tak, že od októbra 2016 začal nehnuteľnosť na účely podnikania využívať vo výške 60 % a na iný účel ako na podnikanie vo výške 40%. Platiteľ dane aj v roku 2016 uskutočňoval zdaniteľné obchody, ktoré podliehajú zdaneniu, ako aj zdaniteľné obchody oslobodené od dane a jeho koncoročný koeficient v roku 2016 bol 0,5. Keďže sa platiteľovi dane v porovnaní s predchádzajúcim rokom zmenila výška ročného koeficientu o hodnotu väčšiu ako 0,10 (v roku 2016 ročný koeficient 0,5 a v roku 2015 ročný koeficient 0,8), podľa § 54 ods. 3 písm. c) zákona o DPH dochádza v roku 2016 u platiteľa dane aj k zmene účelu použitia nehnuteľnosti podľa § 54 zákona o DPH.

Platiteľ dane bol povinný v poslednom zdaňovacom období, t.j. v decembri 2016 (príp. IV. štvrtroku 2016), 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 k zákonu o DPH nasledovne:

$$DD = \frac{100\,000 \times \left[ \frac{100\,000 \times 0,7 \times 0,8}{100\,000} - \frac{100\,000 \times 0,6 \times 0,5}{100\,000} \right]}{20} \times 19 =$$

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

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 musí vrátiť do štátneho rozpočtu.

Pokračovanie príkladu:

Následne od februára 2017 platiteľ dane opäť zmenil rozsah použitia nehnuteľnosti na podnikanie a na iný účel ako na podnikanie, a to tak, že od februára 2017 začal nehnuteľnosť využívať výlučne na podnikateľské účely (100 % na účely podnikania - úprava podľa § 54a zákona o DPH), pričom celú nehnuteľnosť začal prenajímať nezdaniteľným osobám – teda začal uskutočňovať prenájom nehnuteľnosti oslobodený od DPH bez nároku na odpočítanie dane (úprava podľa § 54 zákona o DPH).

Platiteľ dane bol povinný v poslednom zdaňovacom období, t.j. v decembri 2017 (príp. IV. štvrtroku 2017), 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 k zákonu o DPH nasledovne:

$$DD = \frac{100\,000 \times \left[ \frac{100\,000 \times 0,6 \times 0,5}{100\,000} - \frac{100\,000 \times 1 \times 0}{100\,000} \right]}{20} \times 18 =$$

$$= \frac{100\,000 \times (0,3 - 0)}{20} \times 18 = +27\,000 \text{ eur}$$

Výsledok úpravy odpočítanej dane súbežne podľa § 54 a § 54a zákona o DPH vo výške +27 000 eur predstavuje pre platiteľa dane dodatočne neodpočítateľnú daň, ktorú musí vrátiť do štátneho rozpočtu.

#### **Príklad č. 10**

**Platiteľ dane v januári 2016 nadobudol do užívania formou nájmu s dojednaným právom kúpy prenajatej veci nehnuteľnosť, ktorá bola skolaudovaná v roku 2012. Nešlo o dodanie tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) zákona o DPH. Celková cena nehnuteľnosti predstavovala sumu 168 000 eur, z toho DPH 28 000 eur. Bolo dohodnuté, že nájomca bude platiť nájomné mesačne a po uplynutí doby nájmu bude mať právo rozhodnúť sa, či odkúpi nehnuteľnosť od prenajímateľa za zostatkovú cenu. Z nájmu nehnuteľnosti platiteľ dane odpočítal daň, keďže nehnuteľnosť používal na účely podnikania, ktoré podliehajú zdaneniu. V januári 2019 došlo k predčasnému ukončeniu nájmu a k odkúpeniu predmetu nájmu. Platiteľ dane si odpočítal DPH v plnom rozsahu. Následne od júna 2019 začal nehnuteľnosť využívať na účely podnikania vo výške 60 % a na iný účel ako na podnikanie vo výške 40%. Podnikateľská činnosť platiteľa dane podlieha zdaneniu. Obdobie na úpravu odpočítanej dane začalo v roku 2016 a končí v roku 2035. Do konca sledovaného obdobia, vrátane roka v ktorom došlo k zmene rozsahu použitia investičného majetku na účely podnikania a na iný účel ako na podnikanie, ostáva 17 rokov. Na základe zmeny rozsahu použitia nehnuteľného investičného majetku na účely podnikania, ako aj na iný účel ako na podnikanie, je platiteľ**



**dane povinný v poslednom zdaňovacom období roku 2019 vykonať úpravu odpočítanej dane podľa § 54a zákona o DPH, v ktorej zohľadní použitie nehnuteľnosti na iný účel ako na podnikanie nasledovne:**

$$DD = \frac{28\,000 \times (1 - 0,6)}{20} \times 17 = + 9\,520 \text{ eur}$$

**Platiteľ dane je povinný v daňovom priznaní za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka 2019 priznať dodatočne neodpočítateľnú daň vo výške 9 520 eur, t. j. vrátiť časť odpočítanej dane do štátneho rozpočtu, ktorá predstavuje alikvotnú časť pripadajúcu na 17 rokov sledovaného 20 ročného obdobia.**

Z ustanovenia § 9 ods. 2 zákona o DPH vyplýva, že vzhľadom na to, že sa vykonáva úprava odpočítanej dane podľa § 54a zákona o DPH, platiteľ dane už neodvádza daň z použitia nehnuteľnosti na iný účel ako na podnikanie podľa § 9 ods. 2 zákona o DPH. Uvedené platí od 1.10.2012, pričom pokiaľ ide o stavby iné ako budovy, uvedený postup sa uplatňuje v nadväznosti na prechodné ustanovenie § 85kf ods. 2 zákona o DPH platného od 1.1.2018 na prípady, keď sa daň odpočítala po 1.1.2018.

#### Príklad č. 11

Platiteľ dane kúpil v marci 2018 nehnuteľnosť, pri ktorej odpočítal daň podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH v plnej výške, keďže predpokladal, že uvedenú nehnuteľnosť bude využívať výlučne na účely podnikania. Následne od septembra 2018 (resp. od ktoréhokoľvek mesiaca apríl až december 2018) začal uvedenú nehnuteľnosť využívať aj na iné účely ako na podnikanie, a to v pomere 80 % na účely podnikania a 20 % na iné účely ako na podnikanie. Na základe uvedeného je platiteľ dane povinný v poslednom zdaňovacom období roku 2018 vykonať úpravu odpočítanej dane podľa § 54a zákona o DPH, v ktorej zohľadní použitie nehnuteľnosti na iný účel ako na podnikanie. To znamená, že platiteľ dane neodvádza daň z použitia nehnuteľnosti na iné účely ako na podnikanie podľa § 9 ods. 2 zákona o DPH v jednotlivých zdaňovacích obdobiach, ale v poslednom zdaňovacom období roku 2018 použije postup podľa § 54a zákona o DPH.

Podľa § 54a ods. 4 zákona o DPH, ak v priebehu obdobia na úpravu odpočítanej dane platiteľ dane dodá nehnuteľný investičný majetok s uplatnením dane, posudzuje sa tento majetok až do uplynutia obdobia na úpravu odpočítanej dane, akoby bol používaný len na podnikanie. Ak v priebehu obdobia na úpravu odpočítanej dane platiteľ dane dodá nehnuteľný investičný majetok s oslobodením dane, posudzuje sa tento majetok až do uplynutia obdobia na úpravu odpočítanej dane, akoby bol používaný len na iný účel ako na podnikanie.

#### Príklad č. 12

Platiteľ dane v apríli 2018 kúpil nehnuteľnosť, pri ktorej predpokladal jej využitie na účely podnikania vo výške 90 % a na súkromné účely vo výške 10 %. DPH na vstupe uvedená vo faktúre je vo výške 100 000 eur. Platiteľ dane uskutočňuje podnikateľské činnosti s daňou na výstupe, a teda s nárokom na odpočítanie dane. Koniec obdobia na úpravu odpočítanej dane je v roku 2037. Pomerná výška dane, ktorá zodpovedá rozsahu použitia nadobudnutej nehnuteľnosti na účely podnikania podľa § 49a zákona o DPH, predstavuje výšku 90 000 eur (100 000 eur x 90 %). To znamená, že v apríli 2018 platiteľ dane odpočítal daň na vstupe vo výške 90 000 eur. V auguste 2019 platiteľ dane predá túto nehnuteľnosť inému platiteľovi dane s oslobodením od dane, na základe čoho sa táto nehnuteľnosť od augusta 2019 až do konca obdobia na úpravu odpočítanej dane, t.j. do roku 2037 posudzuje akoby bola používaná len na iný účel ako na podnikanie. Na základe uvedeného je platiteľ dane povinný v poslednom zdaňovacom období, t.j. v decembri 2019 (príp. v 4. štvrtroku 2019) vykonať úpravu odpočítanej dane podľa § 54a zákona o DPH nasledovne:

$$DD = \frac{100\,000 \times (0,9 - 0)}{20} \times 19 = + 85\,500 \text{ eur}$$

Výsledok úpravy odpočítanej dane podľa § 54a zákona o DPH vo výške + 90 000 eur predstavuje pre platiteľa dane dodatočne neodpočítateľnú daň, ktorú musí vrátiť do štátneho rozpočtu.

V súvislosti so zavedením dvadsaťročného obdobia na úpravu odpočítanej dane sa s účinnosťou od 1.1.2011 uložila platiteľovi dane v § 76 ods. 1 zákona o DPH povinnosť uchovávaní (prijatých) faktúr súvisiacich

s nadobudnutím nehnuteľnosti až do konca obdobia, kedy sa končí 20 ročná lehota na úpravu odpočítanej DPH. Uvedená povinnosť sa vzťahuje na nadobudnutie **nehnutel'ného investičného majetku**, ktorý podlieha úprave odpočítanej dane podľa § 54 ako aj podľa § 54a zákona o DPH.

*Vypracoval:*  
Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica  
Odbor daňovej metodiky  
Jún 2019