

ZÁPIS
Z 18. ZASADNUTIA KOMISIE NA ZABEZPEČENIE JEDNOTNÉHO METODICKÉHO VÝKLADU
ZA OBLASŤ DANE Z PRIDANEJ HODNOTY, KTORÉ SA USKUTOČNILO DŇA 23.01.2025

Prítomní:

Za MF SR: Mojmír Beňo, Filip Richter, Ján Dancák

Za FR SR: Eva Trnková, Anna Kováčiková, Ľubomíra Kováčiková

Za SKDP: Mária Sameková, Zuzana Šidlová, Milan Vargan

Diskutovaná problematika: Nájom nehnuteľností s ohľadom na uplatňovanie sadzieb DPH na dodávky energií v kontexte zložených plnení v nadväznosti na rozsudky Súdneho dvora C-572/07, C-392/11 a C-42/14 (téma SKDP).

S poskytovaním nájmu nehnuteľností, ktorý je v zásade *de iure* oslobodený od dane, je obvykle spojená dodávka energií – elektrina, plyn, voda, teplo a chlad, ale aj služieb – napr. upratovanie, recepcia, vrátnik, odhŕňanie snehu. Dodávka energií ako aj služieb samé o sebe podliehajú príslušnej sadzbe dane z pridanej hodnoty (ďalej len „dane“).

V kontexte konceptu zložených plnení, keď sa určitá zdaniteľná transakcia skladá z viacerých plnení, vzniká otázka, či sa má nájom nehnuteľnosti a s ním spojená dodávka energií a služieb zo strany nájomcu považovať za jedno plnenie s jedným základom dane alebo za viaceré odlišné a nezávislé plnenia, ktoré sa posudzujú samostatne.

Ak by sa plnenie posudzovalo ako celok a nájom nehnuteľnosti by bol oslobodený od dane, je zároveň otázkou, či sa na vyššie uvedené tovary a služby má uplatňovať oslobodenie od dane alebo príslušná sadzba dane. Ak sa však platiteľ dane rozhodne, že nájom nehnuteľnosti nebude oslobodený od dane, bude zdaňovaný základnou sadzbou dane. V kontexte uvedeného teda vzniká otázka, či sa na zdaňovaný nájom nehnuteľnosti a tovary a služby s ním súvisiace bude spoločne vzťahovať základná sadzba dane 23 % zo základu dane, alebo sa na jednotlivé samostatné plnenia budú uplatňovať príslušné sadzby dane. Pri posudzovaní uvedených otázok, a teda vysporiadaní sa s tým, či v posudzovanom prípade nájom nehnuteľnosti a s ním spojená dodávka energií a služieb predstavujú jedno zložené plnenie, na ktoré sa vzťahuje rovnaký daňový režim, alebo viacero samostatných plnení, na ktoré sa uplatní príslušný daňový režim, je potrebné vychádzať najmä z judikatúry Súdneho dvora (ďalej len „SD“).

Vzhľadom na pretrvávajúce diskrepancie pri praktickej aplikácii ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), ako aj vzhľadom na úpravu výšky sadzieb dane zákonom č. 278/2024 Z. z., ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony v súvislosti s ďalším zlepšovaním stavu verejných financií s účinnosťou od 1.1.2025, je dôležité stanoviť objektívne kritériá pre správne uplatňovanie dane v konkrétnych prípadoch a prijatie záverov komisiou tak, aby sa zabezpečilo jednotné uplatňovanie zákona o DPH, a tým aj právna istota pri jeho uplatňovaní.

S uvedeným úzko súvisí aj otázka vzniku daňovej povinnosti pri dodávkach energií.

1. Koncept zložených plnení – judikatúra SD

Zákon o DPH a rovnako ani smernica Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty neobsahujú ustanovenia týkajúce sa problematiky zložených plnení.

Podľa judikatúry SD, keď súbor prvkov a úkonov tvorí jediné plnenie, potom je opodstatnené vziať do úvahy všetky okolnosti, za ktorých sa predmetné plnenie vykonáva, s cieľom určiť, či toto plnenie predstavuje na účely dane dve alebo viaceré odlišné plnenia, alebo jediné plnenie. Každé plnenie sa má zvyčajne považovať za odlišné a nezávislé, a plnenie, pozostávajúce z hospodárskeho hľadiska z jediného plnenia, nesmie byť umelo členené, aby

sa nezmenila funkčnosť systému dane. O jediné plnenie ide vtedy, keď sú dva alebo viaceré prvky alebo úkony dodané zdaniteľnou osobou zákazníkovi tak úzko spojené, že objektívne tvoria jediné neoddeliteľné hospodárske plnenie, ktorého rozdelenie by bolo neprirodzené. O jediné plnenie ide aj v prípade, ak sa jedna alebo viaceré zložky musia považovať za hlavné plnenie, pričom iné zložky sa naopak majú považovať za vedľajšie plnenie alebo viacero vedľajších plnení a podliehajú rovnakému daňovému režimu ako hlavné plnenie. Konkrétne, plnenie sa musí považovať za vedľajšie vo vzťahu k hlavnému plneniu, ak samo osebe nie je pre zákazníkov cieľom, ale je iba prostriedkom lepšieho využitia hlavnej služby poskytovateľa.

Dve zložky (hlavná a vedľajšia), ktoré tvoria jediné plnenie (zložené plnenie), nemôžu podliehať rôznemu daňovému režimu (oslobodené a zdaňované plnenie), ktoré by sa uplatnilo, ak by to boli samostatné plnenia. Ak ide o zložené plnenie, uplatní sa naň jeden daňový režim, teda oslobodenie od dane alebo jedna a tá istá sadzba dane. Možnosť uplatniť rôzne daňové režimy na tieto zložky by viedlo k umelému rozdeleniu zloženého plnenia, čo by mohlo byť v rozpore s judikatúrou SD a zmeniť funkčnosť systému dane.

1.1 Rozsudky SD C-572/07 RLRE Tellmer Property, C-392/11 Field Fisher Waterhouse a C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie

K problematike plnenia pozostávajúceho z viacerých prvkov, keď sa na plnenie vzťahuje oslobodenie od dane alebo príslušná sadzba dane, SD vydal viaceré rozhodnutia. V prvom rade sa odvoláva na striktnú interpretáciu oslobodenia od dane a dodržiavanie pravidiel a zásad oslobodenia od dane, keďže oslobodenie predstavuje výnimku zo všeobecných pravidiel zdaňovania DPH. Oslobodenie od dane sa nemusí týkať len hlavného plnenia, ale môže sa vzťahovať aj na vedľajšie plnenie. Podľa § 38 ods. 3 zákona o DPH je nájom nehnuteľnosti alebo jej časti oslobodený od dane, ak nejde o explicitne vymenované výnimky. Podľa § 38 ods. 5 zákona o DPH sa platiteľ, ktorý prenajíma nehnuteľnosť alebo jej časť zdaniteľnej osobe, môže rozhodnúť, že nájom nebude oslobodený od dane okrem nájmu bytu, rodinného domu a nájmu apartmánu v bytovom dome alebo ich častí.

Podľa rozsudku SD C-572/07 RLRE Tellmer Property, keďže prenájom bytov a upratovanie spoločných priestorov budovy možno za okolností v spore vo veci samej od seba oddeliť, uvedený prenájom a uvedené upratovanie nemožno považovať za jedno plnenie v zmysle judikatúry SD. V rozsudku SD C-392/11 Field Fisher Waterhouse sa uvádza, že obsah nájomnej zmluvy môže byť dôležitou okolnosťou, ktorá môže mať význam pre posúdenie plnenia ako jediné plnenie. Vo veci samej nie je zrejme hospodárskym dôvodom návrhu v tejto veci iba získanie práva užívať dotknuté priestory, ale aj to, aby boli nájomcovi poskytnuté všetky služby. Podľa rozsudku SD C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie treba v súvislosti s energiami v rámci každého nájomného vzťahu preskúmať, či má nájomca možnosť slobodne sa rozhodnúť o svojej spotrebe v objeme, ktorý si vyberie a vybrať dodávateľa energie. V tomto ohľade predstavuje existencia individuálnych meračov a fakturácia na základe spotreby použitých tovarov dôležitú skutočnosť, ktorá nasvedčuje, že dodávku energií treba považovať za dodanie oddelené od prenájmu.

2. Vznik daňovej povinnosti pri dodávkach energií

Podľa § 19 ods. 3 prvá veta zákona o DPH sa považuje tovar alebo služba, ktoré sú dodávané opakovane alebo čiastkovo, za dodané najneskôr posledným dňom obdobia, na ktoré sa platba vzťahuje. Podľa § 19 ods. 3 písm. c) zákona o DPH ak platiteľ požaduje za každé obdobie opakovane poskytovaného nájmu nehnuteľnosti popri nájmom osobitne úhradu za presne dodané množstvo elektriny, plynu, vody a tepla, považujú sa tieto tovary za dodané dňom vyhotovenia faktúry, ktorou platiteľ požaduje platbu za tieto tovary. Podľa uvedeného ustanovenia musí byť obdobie vyúčtovania energií zhodné s obdobím vyúčtovania nájmu. V tejto súvislosti však vznikajú v aplikačnej praxi otázky týkajúce sa naplnenia podmienok predmetného ustanovenia, teda ako správne aplikovať pravidlo uvedené v § 19 ods. 3 písm. c) zákona o DPH.

ZÁVERY KOMISIE NA ZABEZPEČENIE JEDNOTNÉHO METODICKÉHO POSTUPU ZA OBLASŤ DANE Z PRIDANEJ HODNOTY

Záver v týchto veciach boli prijaté zhodne všetkými stranami a znejú nasledovne:

1. V zmysle konceptu zložených plnení vyplývajúcich z judikatúry SD nájom nehnuteľnosti a s ním spojená dodávka energií v zásade nepredstavuje koncept hospodársky neoddeliteľného plnenia. V tejto súvislosti

je potrebné na nájom nehnuteľnosti a s ním spojenú dodávku energií nahliadať ako koncept zloženého plnenia v rámci kritéria hlavného a vedľajšieho plnenia vtedy, ak dodávka energií sama osebe nie je pre zákazníka cieľom, ale je iba prostriedkom lepšieho využitia hlavného plnenia, ktorým je nájom nehnuteľnosti. Ak má nájomca v súvislosti s dodávkou energií (napr. elektrina, plyn, voda, teplo a chlad) možnosť slobodne sa rozhodnúť o svojej spotrebe v objeme, ktorý si vyberie, existencia a zohľadnenie stavu individuálnych meračov týchto energií a fakturácia na základe reálnej spotreby použitých tovarov predstavuje takú dôležitú skutočnosť, ktorá nasvedčuje tomu, že dodávku energií treba považovať za dodávku tovarov oddelenú od služby prenájmu nehnuteľností. Ak teda spotreba energií je pre nájomcu samostatným cieľom, pôjde o samostatné plnenie podliehajúce príslušnej sadzbe dane. Dodávka konkrétnej energie, ktorú nie je možné takto individualizovať, zdieľa režim hlavného plnenia, ktorým je v tomto prípade nájom nehnuteľnosti.

Komisia zároveň prijala záver, že v prípade, ak je dodávka energií samostatným plnením z pohľadu zákona o DPH a prenajímateľ vyberá od nájomcu platby za energie (paušálne platby), ktoré sa vyúčtujú oproti skutočnej spotrebe, tak tieto je potrebné rozdeliť, kvôli tomu, že na dodanie elektriny sa uplatní znížená sadzba dane 19 % zo základu dane.

Pokiaľ ide o iné plnenia, ktoré sa bežne vyskytujú popri službe nájmu nehnuteľností, napr. upratovanie, recepcia, vrátnik a odhrňanie snehu, ak nájomca má vyslovene možnosť vybrať si svojich poskytovateľov, aj keď túto svoju možnosť alebo výber neuskutoční, resp. si vyberie za poskytovateľa prenajímateľa, tak ide o samostatné plnenia. Naopak, ak nájomca má povinnosť odoberať predmetné služby od prenajímateľa, pôjde o zložené plnenie.

2. V § 19 ods. 3 písm. c) zákona o DPH zákonodarca stanovil osobitný deň vzniku daňovej povinnosti pri opakovaných dodaniach energií za predpokladu, že energie sú dodávané a fakturované v presne identifikovateľnom množstve a za rovnaké obdobie ako služba opakovane poskytovaného nájmu (napr. mesačne, štvrtročne, polročne, atď.). V kontexte štruktúry právnej normy ide o výnimku zo všeobecného pravidla vzniku daňovej povinnosti, pričom v zmysle judikatúry SD je výnimky potrebné vykladať reštriktívne. Ak súčasná právna úprava nezodpovedá požiadavkám aplikačnej praxi, MF SR sa nebráni pristúpiť k legislatívnej úprave predmetného ustanovenia.

V prípade, že energie nie sú dodané a fakturované v presne identifikovateľnom množstve a za rovnaké obdobia ako služba opakovane poskytovaného nájmu, daňová povinnosť vzniká podľa § 19 ods. 3 prvá veta zákona o DPH, t. j. najneskôr posledným dňom obdobia, na ktoré sa platba za opakovane alebo čiastkovo dodávaný tovar vzťahuje, ak nie je platba za opakovane dodávané energie dohodnutá za obdobie dlhšie ako 12 kalendárnych mesiacov (§ 19 ods. 3 písm. a) zákona o DPH). Ak prenajímateľ do uplynutia lehoty na vyhotovenie faktúry nedisponuje informáciou o presne odobratom množstve energií po ukončení obdobia opakovaného dodania energií (napr. nebola mu ešte doručená faktúra od jeho dodávateľa), množstvo dodaných energií uvedie vo faktúre na základe kvalifikovaného odhadu. Prenajímateľ po doručení faktúry od jeho dodávateľa následne pristúpi k oprave základu dane podľa § 25 zákona o DPH, ak sa množstvo dodaných energií bude odlišovať od množstva určeného na základe kvalifikovaného odhadu. Pri oprave základu dane sa použije sadzba dane, ktorá bola platná v čase vzniku daňovej povinnosti pri zdaniteľnom obchode, na ktorý sa oprava základu dane vzťahuje.

Za predpokladu, že uvedené nepovedie k daňovým únikom, Komisia súhlasí, že ak sa v právnych vzťahoch vzniknutých pred zverejnením tohto zápisu

- uplatňovanie zákona o DPH s ohľadom na koncept zloženého plnenia pri poskytnutí nájmu nehnuteľností spolu s dodaním energií a iných služieb odchyľuje od záverov prijatých Komisiou, tak toto doterajšie uplatňovanie ostáva nedotknuté do 31. decembra 2025,
- aplikácia § 19 ods. 3 písm. c) zákona o DPH, pokiaľ ide o vznik daňovej povinnosti pri dodávanom presnom množstve elektriny, plynu, vody a tepla popri opakovanom poskytovaní nájmu nehnuteľností, odchyľuje od záverov prijatých Komisiou, tak sa táto aplikácia ponecháva nedotknutá.