

Ekonomická univerzita v Bratislave

Fakulta hospodárskej informatiky

Evidenčné číslo: 103002/2022/421000355030

**Oceňovanie, účtovanie a vykazovanie nehnuteľností podľa
právnej úpravy v Slovenskej republike**

DIPLOMOVÁ PRÁCA

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE

FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

**Oceňovanie, účtovanie a vykazovanie nehnuteľností podľa
právnej úpravy v Slovenskej republike**

Diplomová práca

Študijný program:

Študijný odbor:

Školiace pracovisko:

Vedúci záverečnej práce:

Účtovníctvo a audítorstvo

Ekonomika a manažment

Katedra účtovníctva a audítorstva

Ing. Martina Mateášová, PhD.

Bratislava 2022

Bc. Monika Bučková

ABSTRAKT

Monika Bučková: *Oceňovanie, účtovanie a vykazovanie nehnuteľností podľa právnej úpravy v Slovenskej republike* – Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky; Katedra účtovníctva a audítorstva. – Vedúca záverečnej práce: Ing, Martina Mateášová, PhD. . – Bratislava: FHI, 2022, počet strán 63.

Záverečná práca je vypracovaná na tému *Oceňovanie, účtovanie a vykazovanie nehnuteľností podľa právnej úpravy v Slovenskej republike*. Cieľom záverečnej práce je spracovanie rozsiahlej témy účtovania transakcií spojených s nehnuteľnosťami v rozsahu slovenskej legislatívy so zameraním na daň z príjmu a daň z pridanej hodnoty ako aj na oceňovanie a vykazovanie týchto transakcií. Jednotlivé časti záverečnej práce sú zamerané na analýzu transakcií spojenými s nehnuteľnosťou s akcentom na účtovanie na strane kupujúceho a predávajúceho, ocenenie a vykázanie týchto transakcií. Výsledkom riešenia danej problematiky je v dvoch prípadových štúdiách spracovanie názorných postupov účtovania a rozhodovania konkrétnych dvoch účtovných jednotiek, ktoré vo svojom podnikaní, riešili problematiku predaja, výstavby nehnuteľnosti a na základe platnej legislatívy, metodických pokynov a usmernení aplikovali daný postup. Prínosom práce je objasnenie problematiky účtovania zákazkovej výroby, predaja nehnuteľnosti určenej na predaj a určenie režimu DPH pri predaji nehnuteľnosti vedenej v majetku podniku.

Kľúčové slová

nehnuteľnosť, daň z príjmov, daň z pridanej hodnoty, zákazková výroba.

Obsah

Zoznam ilustrácií, tabuliek a skratiek	6
Úvod.....	7
1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí.....	9
1.1 Vymedzenie nehnuteľnosti z účtovného hľadiska	10
1.2 Vymedzenie nehnuteľnosti z daňového hľadiska.....	11
1.3 Vymedzenie nehnuteľností s akcentom na daň z príjmu.....	14
1.3.1 <i>Ocenenie nadobudnutej nehnuteľnosti</i>	14
1.3.2 <i>Daňové odpisovanie nehnuteľnosti zaradenej v obchodnom majetku</i>	20
1.4 Evidencia nehnuteľností v účtovníctve účtovnej jednotky	25
1.4.1 <i>Účtovanie nehnuteľnosť zaradenej do majetku nadobúdateľa</i>	25
1.4.2 <i>Nehnuteľnosť obstaraná kúpou určená na predaj</i>	28
1.4.3 <i>Nehnuteľnosť vo výstavbe určená na predaj</i>	29
1.6 Vykazovanie nehnuteľností.....	35
2 Cieľ práce, metodika práce a metóda skúmania	39
3 Výsledky práce a diskusia.....	41
3.1 Účtovanie zákazkovej výstavby a predaja nehnuteľnosti určenej na predaj	41
3.2 Vymedzenie nehnuteľností s akcentom na zákon o dani z pridanej hodnoty	47
3.2.1 <i>Deň dodania nehnuteľnosti pre účely dane z pridanej hodnoty</i>	48
3.2.2 <i>Dodanie služby spojennej s nehnuteľnosťou z pohľadu DPH</i>	48
3.2.3 <i>Daňový režim DPH pri transakciách spojených s nehnuteľnosťami</i>	49
3.3 Určenie daňového režimu DPH pri predaji nehnuteľnosti evidovanej v majetku firmy	57
Záver	59
Zoznam použitej literatúry	61

Zoznam ilustrácií, tabuliek a skratiek

Zoznam ilustrácií

Tabuľka č. 1 Odpisové skupiny.....	str. 21
Tabuľka č. 2 Účtovanie nehnuteľností určených na predaj.....	str. 29
Schéma č. 1 Zákazková výstavba.....	str. 32
Tabuľka 3 Účtovanie o výstavbe nehnuteľností určených na predaj ako o zásobách vlastnej výroby.....	str. 34
Obrázok 1 Časť tlačiva účtovnej závierky – Dlhodobý majetok.....	str. 37
Obrázok 2 Časť tlačiva účtovnej závierky – Zásoby.....	str. 37
Obrázok 3 Časť tlačiva účtovnej závierky – Pohľadávky.....	str. 38
Obrázok 4 Časť tlačiva účtovnej závierky – Krátkodobé záväzky.....	str. 38
Obrázok 5 Časť tlačiva účtovnej závierky – Dlhodobé záväzky.....	str. 38

Zoznam skratiek

Občiansky zákonník – Zákon č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník

Zb – zbierky (zákonov)

V znení n. p. – v znení neskorších predpisov

Zákon o účtovníctve – Zákon č. 431/2002 Zbierky zákonov Zákon o účtovníctve v znení neskorších predpisov

ZDP – Zákon č. 595/2003 Zbierky zákonov Zákon o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

MF SR – Ministerstvo financií Slovenskej republiky

Z. z. – zbierka zákonov

Zákon o DPH – Zákon č. 222/2004 Zbierky zákonov Zákon o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

DRSR – daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky

VC/DO – vstupná cena / doba odpisovania

Úvod

Cieľom záverečnej práce je spracovanie problematiky spojenjej s nehnuteľnosťami v rozsahu slovenskej legislatívy so zameraním na daň z príjmu a daň z pridanej hodnoty ako aj na oceňovanie, účtovanie a vykazovanie týchto transakcií. Téma týkajúca sa účtovania a zdaňovania transakcií spojených s nehnuteľnosťami je veľmi rozsiahla a z dôvodu členitej legislatívy, ktorá sa jej týka aj zložitá.

V trhovej ekonomike má obchodovanie s nehnuteľnosťami nezastupiteľnú úlohu. Jedná sa o transakcie s vysokými sumami a teda aj vysokým daňovým dopadom. Okrem developerských spoločností a spoločností zaoberajúcich sa priamo prenájomom a predajom nehnuteľností sa s kúpou, predajom prípadne prenájomom nehnuteľností často stretávajú vo svojej existencii aj podnikateľské subjekty, ktoré sa nezaoberajú obchodovaním s nehnuteľnosťami alebo ich výstavbou. Práve pre tieto subjekty je dôležité kvalitné poradenstvo v tejto rozsiahlej problematike, počnúc realitným maklérom prípadne realitnou kanceláriou, právnikom, daňovým poradcom až po účtovníka, účtovnú kanceláriu.

V prvej kapitole práce sa zameriame na základné definície, priblížime si tému v troch základných oblastiach: oblasť dane z príjmov, oblasť dane z pridanej hodnoty a oblasť zákona o účtovníctve a teda aj metodike účtovania. Pri kúpe alebo predaji nehnuteľností v podniku je dôležité rozlišovať v prvom rade zámer tejto transakcie, postavenie podniku v tejto transakcii, čo znamená či podnik vystupuje ako predávajúci alebo kupujúci. V oblasti dane z pridanej hodnoty je potrebné tiež preskúmať viacero faktorov týkajúcich sa nehnuteľností a postavenie oboch zmluvných strán pri prevezení práv k predmetnej nehnuteľnosti. Je potrebné všetky oblasti objasniť z pohľadu kupujúceho ako aj z pohľadu predávajúceho.

Zámer prevodu práv k nehnuteľnosti medzi účtovnými jednotkami je dôležitý pre správne vykázanie tejto transakcie v účtovníctve a v účtovnej závierke oboch zmluvných strán. V neposlednom rade je zámer prevodu práv k nehnuteľnosti dôležitý aj pre správne vykázanie základu dane k dani z príjmov, na ktorý môže mať táto transakcia priamy vplyv. Faktory týkajúce sa predmetnej nehnuteľnosti majú zásadný vplyv najmä v oblasti dani z pridanej hodnoty. Posudzuje sa vek nehnuteľnosti (stavby), konkrétne doba ktorá uplynula od jej poslednej kolaudácie, účel použitia nehnuteľnosti, teda či sa jedná o obytnú

nehnutelnosť alebo obchodné priestory, ktoré taktiež môžu mať rôzne použitie (administratívne, skladové, výrobné).

Obstaraním nehnuteľnosti vykazovanie a oceňovanie v účtovníctve nie je konečné. Pri transakciách spojených s nehnuteľnosťami môže dôjsť k oprave, rekonštrukcii, modernizácii nehnuteľnosti, zmene účelu použitia nehnuteľnosti, prenájmu a rôznym iným mimoriadnym udalostiam, ktoré majú vplyv na vykazovanie a zdaňovanie predmetných transakcií.

V druhej kapitole si definujeme cieľ záverečnej práce a čiastkové ciele práce. Uvádzame aj metódy skúmania a metodiku práce.

Tretia kapitola práce je aplikačnou časťou záverečnej práce. V tejto praktickej časti využijeme teoretické poznatky z prvej kapitoly. Zámerom je na dvoch prípadových štúdiách aplikovať nadobudnuté teoretické vedomosti z danej oblasti.

1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

Pre správnu interpretáciu nehnuteľností z pohľadu účtovníctva a daní je dôležité definovať základné pojmy. Najdôležitejšie je zdefinovať, čo sa chápe pod pojmom nehnuteľnosť.

Podľa § 119 Zákona č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník v znení neskorších predpisov (ďalej len občiansky zákonník) veci delíme na hnutel'né a nehnuteľné, medzi ktoré patria nehnuteľnosti. Nehnuteľnosťami sú pozemky a stavby spojené so zemou pevným základom.

Podľa § 43 zákona č. 50/1976 Zb. o územnom plánovaní a stavebnom poriadku (stavebný zákon) v znení neskorších predpisov (ďalej len stavebný zákon) stavba je stavebná konštrukcia postavená stavebnými prácami zo stavebných výrobkov, ktorá je pevne spojená so zemou alebo ktorej osadenie vyžaduje úpravu podkladu.

Ďalej máme definované konkrétne druhy obytných nehnuteľností podľa Slovenskej technickej normy 73 4301 Budovy na bývanie nasledovne:

Rodinný dom

Je budova určená predovšetkým na rodinné bývanie so samostatným vstupom z verejnej komunikácie, ktorá má najviac tri byty, dve nadzemné podlažia a podkrovie. Súčasťou rodinného domu môže byť aj podzemné podlažie.

Bytový dom

Je budova, ktorá sa skladá minimálne zo štyroch bytov so spoločným hlavným vstupom z verejnej komunikácie. Tieto byty sú prístupné so spoločného domového komunikačného priestoru. Takisto ako rodinný dom môže pozostávať z podzemného, nadzemného a ustupujúceho podlažia príp. podkrovia. Zároveň sa podľa zákona jedná o budovu, v ktorej sú byty a nebytové priestory vo spoluvlastníctve a vlastníctve jednotlivých vlastníkov a súčasne spoločné časti a zariadenia sú v podielovom spoluvlastníctve.

Apartmán

Vyhláška definuje apartmán ako súbor dvoch alebo viacerých miestností na ubytovanie hostí. Jedna z týchto miestností spĺňa podmienky obývacej miestnosti. Súčasťou apartmánu je hygienické zariadenie. Apartmán v prípade apartmánového domu je

vybavený kuchynkou alebo kuchynským, kútom a možno ho nazvať i apartmánovým bytom.

1.1 Vymedzenie nehnuteľnosti z účtovného hľadiska

Podľa § 2 ods. 2 zákona písmena a) č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o účtovníctve) predmetom účtovníctva je účtovanie skutočností o:

- a) stave a pohybe majetku,
 - b) stave a pohybe záväzkov,
 - c) rozdielu majetku a záväzkov
 - d) výnosoch,
 - e) nákladoch,
 - f) príjmoch,
 - g) výdavkoch,
 - h) výsledku hospodárenia účtovnej jednotky,
- (ďalej len „účtovné prípady“).

Predmetom účtovníctva je aj vykazovanie skutočností, ktoré sú predmetom účtovníctva.

Vymedzenie nehnuteľností z účtovného hľadiska nie je presne definované v zákone o účtovníctve, v nasledujúcej citácii autoriiek odborného článku uvedeného na internete na stránke www.epi.sk sa definícia pojmu nehnuteľnosť objavuje nasledovne:

“Zákon o účtovníctve v skutočnosti nehnuteľnosti nedefinuje, zobrazuje ich podľa právneho stavu definovaného osobitnými predpismi. Pojem nehnuteľnosť nepoužíva zákon o účtovníctve priamo, ale uvádza ho v opatreniach ustanovujúcich postupy účtovania podnikateľov. Účtovanie v sústave podvojného účtovníctva pre podnikateľov je upravené opatrením MF SR č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch

účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva, v znení neskorších predpisov (ďalej len postupy pre PÚ).“¹

V postupoch účtovania pre PÚ je pojem nehnuteľnosť uvádzaný v nasledujúcich častiach:

- v § 2 ods. 2 upravujúcom deň uskutočnenia účtovného prípadu s odkazom na katastrálny zákon č. 162/1995 Z. z. v znení n. p.,
- v § 30d pri úprave účtovania výstavby nehnuteľnosti určenej na predaj,
- v § 32 ods. 2 písm. b) pri úprave účtovania nehnuteľnosti do majetku pred zápisom vkladu do katastra nehnuteľností.

Nehnuteľnosti tak, ako sú definované v § 119 občianskeho zákonníka, pozemky, stavby, byty a nebytové priestory, sa radia do účtovnej kategórie – dlhodobý hmotný majetok, kde v zmysle § 13 ods. 4 postupov účtovania pre PÚ patria aj:

- pozemky, stavby (podľa stavebného zákona), byty a nebytové priestory, a to bez ohľadu na ich ocenenie,
- pestovateľské celky trvalých porastov s dobou plodnosti dlhšou ako tri roky,
- otvárky nových lomov, pieskovní a hlinísk, technická rekultivácia a technické zhodnotenie, a to za podmienok určených v nadväznosti na ZDP.

1.2 Vymedzenie nehnuteľnosti z daňového hľadiska

Pojem nehnuteľnosť je nepriamo vymedzený v § 3 ods. 2 písm. a) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len ZDP). Za nehnuteľnosti sa v zmysle tohto ustanovenia považujú aj byty, nebytové priestory alebo ich časti.

Nehnuteľnosti sú súčasťou dlhodobého hmotného majetku. Hmotný majetok je definovaný v § 22 ods. 2 až 6 ZDP.

Podľa § 22 ods. 2 ZDP odpisovaným hmotným majetkom sa rozumejú:

1 Ing. Anna Jurišová, Ing. Jana Turóciová, Ing. Valéria Jarinkovičová, 2016 Nehnuteľnosti podnikateľa z hľadiska účtovného i daňového, Dostupné na internete: Ekonomické a právne informácie (online) www.epi.sk, 2016 <https://www.danovecentrum.sk/form/goto.ashx?t=26&p=1020274&f=3>

a) samostatné hnutelné veci, prípadne súbory hnutelných vecí so samostatným technicko-ekonomickým určením, ktorých vstupná cena je vyššia ako 1 700 eur a prevádzkovo-technické funkcie dlhšie ako jeden rok,

b) budovy a iné stavby okrem:

- prevádzkových banských diel,
- drobných stavieb na lesnej pôde (v ZDP určených),

c) pestovateľské celky trvalých porastov s dobou plodnosti dlhšou ako tri roky,

d) zvieratá uvedené v prílohe k zákonu,

e) iný majetok:

- otvárký lomov, pieskovní, hlinísk, skládok odpadov, ak sa nepremietajú do vstupnej alebo zostatkovej ceny hmotného majetku,
- technické rekultivácie, ak osobitný predpis neustanovuje inak,
- technické zhodnotenie nehnuteľnej kultúrnej pamiatky vyššie ako 1 700 eur (odpisová skupina 2),
- technické zhodnotenie vyššie ako 1 700 eur vykonané a odpisované nájomcom na prenajatom majetku,
- technické zhodnotenie plne odpísaného hmotného majetku nad 1 700 eur.

Nehnutelnosti z daňového hľadiska je dôležité analyzovať z dôvodu správneho zaradenia do odpisovej skupiny. Nehnutelnosť sa zaraďuje do odpisovej skupiny spolu aj s jej súčasťou, s ktorou sa odpisuje. Je potrebné vedieť určiť, ktorý majetok je súčasťou stavby, a ktorý majetok je samostatnou hnutelnou vecou a zaraďuje sa do inej odpisovej skupiny. Podľa § 22 ods. 3 ZDP samostatnou hnutelnou vecou je aj výrobné zariadenie, zariadenie a predmet slúžiaci na poskytovanie služieb, účelový predmet a iné zariadenie, ktoré s budovou alebo so stavbou netvorí jeden funkčný celok, aj keď je s ňou pevne spojené. Čo je súčasťou nehnuteľnosti nie je v zákone presne definované, môžeme vychádzať z citovaného odporúčenia autoriek z internetovej stránky www.epi.sk: „V prípade pochybností

možno ako metodickú pomôcku využiť aj pokyn MF SR č. 3400/1998-62 publikovaný vo Finančnom spravodajcovi č. 3/1998.“²

Pre názornosť sú v ňom uvedené niektoré príklady vybavenia stavby, ktoré sú jej súčasťou a odpisujú sa spolu so stavbou v rovnakej odpisovej skupine, napríklad:

- vykurovanie: rozvody ústredného vykurovania a vykurovacie telesá s príslušenstvom,
- vzduchotechnika: potrubia, zariadenia pre teplovzdušné vykurovanie, teplovzdušné vetranie, klimatizácia a odsávanie vzduchu v nevýrobných objektoch (ventilátory, ohrievače a chladiče vzduchu, zariadenia na tlmenie hluku),
- elektrické silové zariadenia a rozvody nízkeho napätia, umelé osvetlenie a bleskozvody okrem spojov, telekomunikácií a rádiokomunikácií,
- zariadenia na vertikálnu a horizontálnu dopravu osôb a nákladov v nevýrobných objektoch,
- izolácie stavebných konštrukcií, potrubí a technických zariadení všetkého druhu (tepelné, hlukové, hydroizolácie),
- okenice, mreže, rolety, žalúzie, markízy, automatické dvere a vráta.

V citovanom pokyne sú ďalej uvedené príklady výrobných zariadení, ktoré sú samostatnými technologickými zariadeniami a samostatnými hnutelnými vecami (resp. súbormi vecí) odpisovanými oddelene od stavieb, a to i napriek ich pevnému spojeniu so stavbou:

- zariadenia vodovodných čerpacích staníc, úpravní vody, čistiarní odpadových vôd,
- vzduchotechnické zariadenia pre zabezpečenie výrobného procesu,
- zariadenia na výrobu a premenu elektrickej energie, transformačné stanice, meniarne, spínacie stanice, všetky náhradné a záložné zdroje elektrickej energie vrátane automatiky a akumulácie,

2 Ing. Anna Jurišová, Ing. Jana Turóciová, Ing. Valéria Jarinkovičová, 2016 Nehnuteľnosti podnikateľa z hľadiska účtovného i daňového, Dostupné na internete: Ekonomické a právne informácie (online) www.epi.sk, 2016 <https://www.danovecentrum.sk/clanok-z-titulky/nehnutelnosti-podnikatela-z-hladiska-uctovneho-i-danoveho-toptema-dc-10-2016.htm#Share>

- skladové hospodárstva všetkých druhov vrátane regálov,
- zariadenia stravovacích celkov,
- informačné, reklamné a propagačné zariadenia,
- zariadenia pracovní, čistiarní a farbiarní.

Pestovateľské celky trvalých porastov s časom plodnosti dlhším ako tri roky sú vymedzené v § 22 ods. 5 ZDP; patria medzi neovocné stromy a kríky za presne určených podmienok a ďalej chmeľnice a vinice. Sú uvedené v prílohe ZDP č. 1 v odpisovej skupine 4 s dobou odpisovania 12 rokov. V zmysle § 23 ods. 1 písm. b) ZDP sú pestovateľské celky trvalých porastov s dobou plodnosti dlhšou ako tri roky, ktoré ešte nedosiahli plodonosný vek (starobu), z odpisovania vylúčené.

1.3 Vymedzenie nehnuteľností s akcentom na daň z príjmu

Právnické osoby sú povinné pri plnení si daňovej povinnosti v oblasti dane z príjmov postupovať podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

Príjem, ktorý právnickej osobe vznikne pri predaji nehnuteľnosti podlieha dani z príjmu a je teda súčasťou základu dane pre daň z príjmov. To v akej miere má tento príjem vplyv na daň z príjmov z právnických osôb si priblížime v nasledovných kapitolách.

Pred predajom nehnuteľnosti muselo dôjsť aj k obstaraniu alebo nadobudnutiu nehnuteľnosti. Spôsoby nadobudnutia nehnuteľnosti sú možné kúpou nehnuteľnosti, nadobudnutie nehnuteľnosti bezodplatne, nadobudnutie nehnuteľnosti dražbou nadobudnutie nehnuteľnosti formou úplného alebo čiastočného obstarania z dotácií a príspevkov, nadobudnutie nehnuteľnosti finančným prenájomom, výstavbou nehnuteľnosti.

1.3.1 Ocenenie nadobudnutej nehnuteľnosti

Nadobudnutie nehnuteľnosti kúpou

Už pred samotným obstaraním nehnuteľnosti účtovná jednotka musí poznať účel, za ktorým nehnuteľnosť obstará. Znamená to, že vopred určí použitie kupovanej nehnuteľnosti, čo nie vždy vie vopred odhadnúť. Účelom nadobudnutia nehnuteľnosti

môže byť samotné použitie nehnuteľnosti pre výkon činnosti spoločnosti, alebo pre umiestnenie sídla či prevádzky firmy, ďalším cieľom účtovnej jednotky môže byť kúpa nehnuteľnosti za účelom jej následného predaja, teda takzvané obchodovanie s nehnuteľnosťou. Nehnuteľnosť môže byť zakúpená aj za účelom investovania, teda uloženia voľných finančných prostriedkov spoločnosti. Všetky tieto možnosti majú zásadný vplyv na vykazovanie, účtovanie a teda aj zdanenie tejto transakcie.

Pri nehnuteľnosti obstaranej kúpou je potrebné rozčleniť nadobudnutú nehnuteľnosť na časť, ktorá sa odpisuje a časť ktorá odpisom nepodlieha – teda pozemok. Toto rozdelenie môže byť zakomponované a ocenené už v kúpnej zmluve, ak však toto rozdelenie ceny za nehnuteľnosť a za pozemok v kúpnej zmluve nie je, musí nadobúdateľ postupovať nasledovnej citácie autorky odborného článku uvedeného na internete na stránke www.epi.sk:

„Účtovná jednotka môže vychádzať z ceny, ktorá je uvedená v znaleckom posudku, ak je tento vypracovaný. Ak nie je ani v znaleckom posudku uvedená cena jednotlivých nehnuteľností, riešením je rozdelenie kúpnej ceny iným kvalifikovaným odhadom.“³

Pre správne určenie odpisovej základne účtovná jednotka musí vedieť správne vyčíslieť obstarávaciu cenu nehnuteľnosti. Obstarávacia cena je definovaná v §25 ods. 6 písm. a) zákona o účtovníctve ako cena, za ktorú sa majetok obstaral vrátane nákladov súvisiacich s obstaraním a všetky zníženia tejto obstarávacej ceny.

Medzi náklady súvisiace s obstaraním dlhodobého hmotného majetku možno zaradiť najmä:

- náklady na prípravu a zabezpečenie výstavby dlhodobého hmotného majetku, napríklad odvody za dočasné alebo trvalé odňatie poľnohospodárskej pôdy z poľnohospodárskeho pôdneho fondu, náklady na poskytnutie záruky v súvislosti s obstaraním, a to do času jeho uvedenia dlhodobého majetku do užívania,
- prieskumné, geologické, geodetické práce, náhrady za ujmy poľnohospodárskych organizácií, náklady na technickú rekultiváciu,
- náhrady za nútené obmedzenie užívania nehnuteľností a náhrady majetkovej ujmy poskytované vlastníkovi nehnuteľnosti podľa osobitných predpisov,
- skúšky, ktorými zhotoviteľ preukazuje riadne vykonanie diela,

3 Ing. Iveta Kolenová, 2014, Kúpa budovy spolu s pozemkom, www.epi.sk, Dostupné na internete: <https://www.danovecentrum.sk/aktuality/kupa-budovy-spolu-s-pozemkom-aktualita-dc.htm>

- provízie, poplatky realitnej kancelárii atď.,
- náklady na montáž, prepravné náklady.

Náklady podľa vyššie uvedeného ustanovenia nie sú vyčerpávajúce. Ich rozsah môže byť širší.

Súčasťou obstarávacej ceny nie sú:

- penále, pokuty, poplatky, úroky z omeškania, peňažné náhrady škôd súvisiace s obstaraním dlhodobého hmotného majetku,
- náklady na prípravu pracovníkov pre budované prevádzky a zariadenia, náklady na vybavenie obstarávaného dlhodobého majetku zásobami, náklady na biologickú rekultiváciu,
- kurzové rozdiely, náklady na opravu a udržiavanie dlhodobého hmotného majetku.

Nadobudnutie nehnuteľnosti bezodplatne

Nehnuteľnosti nadobudnuté bezodplatne sa oceňujú podľa spôsobu nadobudnutia. Takzvané bezodplatné nadobudnutie môže vzniknúť pri prevode nehnuteľnosti z osobného vlastníctva do obchodného majetku, ďalej dedením a darovaním. Vstupná cena majetku je určená v §25 Zákona o dani z príjmov ako všeobecná cena pri hmotnom majetku a nehmotnom majetku nadobudnutom dedením a cena podľa osobitného predpisu pri hmotnom majetku a nehmotnom majetku nadobudnutom darovaním. Všeobecnou cenou sa podľa §175o Občianskeho súdneho poriadku rozumie cena ktorú určí súd na základe zistení. Za všeobecnú cenu majetku určí súd sumu zhodne tvrdenú účastníkmi, ak sú tvrdenia rozdielne, vykoná súd na jej zistenie potrebné dôkazy. Cena podľa osobitného predpisu je cena určená na základe znaleckého posudku, ktorý je identifikovaný v Zákone č. 382/2004 Z. z. o znalcoch tlmočníkoch a prekladateľoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

Nadobudnutie nehnuteľnosti dražbou

Proces dobrovoľnej dražby, legislatívne upravený v zákone č. 527/2002 Z. z. o dobrovoľných dražbách, predstavuje jednu z foriem výkonu záložného práva a zároveň spôsob, ako možno nadobudnúť nehnuteľnosť do vlastníctva spravidla výhodnejšie ako za bežnú trhovú cenu pri zmluvnom prevode. Pre bližšiu špecifikáciu procesu dražby využijeme citáciu redakcie Zisk-manažment zo internetovej stránky www.ezik.sk:

„Úspešný vydražiteľ vlastnícke právo k predmetu dražby nenadobúda vkladom do

katastra nehnuteľností, ale už udelením príklepu licitátora. Podmienkou je následné doplatenie ceny dosiahnutej vydražením v 15-dňovej zákonnej lehote, inak je dražba neplatná. Keďže hypotéku si za tak krátky čas vydražiteľ pravdepodobne vybaviť nestihne, treba mať voľné financie, prípadne predschválený spotrebný úver. Vlastnícke právo úspešného vydražiteľa je evidované v katastri nehnuteľností, avšak zápis vlastníka sa na liste vlastníctve vykonáva iba formou záznamu. Potenciálne riziko pre vydražiteľa nehnuteľnosti predstavuje aj trojmesačná lehota odo dňa konania dražby, kedy môže pôvodný vlastník, prípadne iná osoba napadnúť licitáciu na súde. Pri záujme o účasť na dražbe je preto rozumné overiť si aj fakt, či neexistujú právne spory o určenie vlastníckeho práva k predmetu dražby, ktorých výsledok by sa vydražiteľa mohol týkať. V praxi sa totiž môže stať, že pri určení vlastníckeho práva k predmetu dražby v prospech tretej osoby vydražiteľ o vydraženú nehnuteľnosť príde.“⁴

Nadobudnutie nehnuteľnosti formou úplného alebo čiastočného obstarania z dotácií a príspevkov

Dlhodobý majetok je možné úplne alebo čiastočne obstarat' aj z dotácií, hovoríme o investičných dotáciách. Účtovné jednotky však môžu obdržať aj prevádzkové dotácie na úhradu prevádzkových nákladov.

Dotáciu môžeme definovať ako nenávratné poskytnutie finančných prostriedkov zo štátneho rozpočtu alebo z iných inštitúcií na vyrovnanie finančnej nerovnováhy účtovných jednotiek. Poskytovanie prostriedkov formou dotácie je určené na konkrétny, presne vymedzený účel. Dotácie sa obvykle poskytujú formou peňažných prostriedkov. Pri účtovaní o dotáciách sú dôležité dve skutočnosti:

- a) kto účtovnej jednotke dotáciu poskytol a
- b) na aký účel bola dotácia poskytnutá.

Nadobudnutie nehnuteľnosti finančným prenájmom

Finančný prenájom nehnuteľností nie je v Slovenskej republike tak rozšírený, ako napríklad finančný nájom automobilov. K problematike finančného nájmu vydala stanovisko aj Finančná správa Slovenskej republiky:

„Podľa § 2 písm. s) ZDP finančným prenájmom je obstaranie hmotného majetku na

4 Redakcia Zisk-manažment, 2017: <https://www.ezisk.sk/clanok/nadobudanie-nehnutelnosti-v-dobrovolnej-drazbe/4209/>

základe nájomnej zmluvy s dojednaným právom kúpy prenajatej veci, pri ktorom cena, za ktorú prechádza vlastnícke právo k prenajatému majetku z prenajímateľa na daňovníka, ktorý obstaráva hmotný majetok formou finančného prenájmu, je súčasťou celkovej sumy dohodnutých platieb, vlastnícke právo má prejsť bez zbytočného odkladu po skončení nájmu na daňovníka, ktorý obstaráva hmotný majetok formou finančného prenájmu a doba trvania nájmu je najmenej 60 % doby odpisovania podľa § 26 ods. 1 ZDP. Ak spôsob obstarania uvedeného hmotného majetku spĺňa podmienky ustanovené v 24 ods. 1 ZDP, daňovník si môže uplatniť do daňových výdavkov odpisy z tohto majetku, ak ho využíva na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov. Podľa § 19 ods. 3 písm. s) ZDP daňovým výdavkom môžu byť aj úroky z úverov na obstaranie dlhodobého hmotného majetku, ak podľa osobitného predpisu (zákon o účtovníctve) sa tieto úroky účtujú v nákladoch. V danom prípade síce nejde o úrok z úveru, ale zastávame názor, že aj tento úrok bude daňovým výdavkom (nákladom), ak sú splnené podmienky ustanovené v § 2 písm. i) ZDP.“⁵

V prípade prenájmu nehnuteľností je doba trvania nájmu podľa §2 písmena s) ZDP určená nasledovne:

Doba trvania nájmu pozemku, na ktorom je umiestnená budova alebo stavba zaradená do odpisovej skupiny 5, je najmenej 60 % doby odpisovania takéhoto majetku; ak predmetom prenájmu je budova spolu s pozemkom, cena, za ktorú prechádza vlastnícke právo k prenajatému pozemku z prenajímateľa na daňovníka, ktorý obstaráva hmotný majetok formou finančného prenájmu, musí byť vyčíslená osobitne, Doba trvania nájmu pozemku, na ktorom je umiestnená budova alebo stavba zaradená do odpisovej skupiny 6, je najmenej 60 % doby odpisovania takéhoto majetku; ak predmetom prenájmu je budova spolu s pozemkom, cena, za ktorú prechádza vlastnícke právo k prenajatému pozemku z prenajímateľa na daňovníka, ktorý obstaráva hmotný majetok formou finančného prenájmu, musí byť vyčíslená osobitne, Doba trvania nájmu pozemku, na ktorom nie je umiestnená budova alebo stavba, je najmenej 60 % doby odpisovania hmotného majetku zaradeného do odpisovej skupiny 6.

Nadobudnutie nehnuteľnosti výstavbou

Nadobudnutie nehnuteľnosti stavbou si v prvom rade vyžaduje vlastníctvo pozemku, na ktorom bude predmetná stavby vystavaná. Vlastníctvo pozemku však nie je podmienkou. Pozemok môže byť v dlhodobom prenájme, veľmi často od obce, cirkvi,

5 Stanoviská finančnej správy SR, Nedodržanie podmienok finančného prenájmu (financnasprava.sk) <https://podpora.financnasprava.sk/755079-Nedodržanie-podmienok-finančného-prenájmu>

urbárskej spoločnosti, pozemkového spoločenstva alebo vo vlastníctve fyzickej osoby. Tu vzniká otázka či sa nejedná o spriaznenú osobu voči daňovníkovi, ktorý výstavbu realizuje. Definícia spriaznených osôb je uvedená v § 2 písm. n) zákona o dani z príjmov, kde rozlišujeme niekoľko typov prepojení. Táto definícia má za cieľ spriazneným (alebo prepojeným) osobám predpísať povinnosť transferového oceňovanie a vypracovanie transferovej dokumentácie. Pri výstavbe nehnuteľnosti nie je jednoduché moment nadobudnutia nehnuteľnosti ako je tomu pri obstaraní nehnuteľnosti kúpou. Pri určení dňa nadobudnutia je nám nápomocné stanovisko Finančnej správy Slovenskej republiky, ktoré uverejnila finančná správa na svojej webovej stránke www.financnasprava.sk:

„V prípade nehnuteľnosti (napr. rodinného domu) nadobudnutej vlastnou výstavbou alebo dodávateľským spôsobom nejde o prevod a ani o prechod vlastníckeho práva. Ide o originálny spôsob nadobúdania vlastníctva k novo vzniknutej veci (napr. k novopostavenému domu), ktorá doteraz nikomu nepatrila. Pri takomto nadobúdaní nehnuteľností sa do katastra nehnuteľností zapíše záznamom ako vlastník osoba uvedená v rozhodnutí o pridelení súpisného čísla alebo osoba uvedená v kolaudačnom rozhodnutí, pričom uvedený záznam plní len evidenčnú funkciu. V danom prípade je preto potrebné pri posudzovaní momentu nadobudnutia nehnuteľnosti vychádzať z kolaudačného rozhodnutia. Dňom nadobudnutia nehnuteľnosti obstaranej vlastnou výstavbou je deň nadobudnutia právoplatnosti kolaudačného rozhodnutia.“⁶

Z titulu iného druhu nadobudnutia tohto hmotného majetku definuje aj zákon o účtovníctve iný spôsob ocenenia a stanovenia vstupnej ceny. V súlade s § 24 zákona o účtovníctve sa oceňuje majetok ku dňu uskutočnenia účtovného prípadu, ku dňu kolaudácie, respektíve ešte presnejšie ku dňu uvedenia do užívania. Ustanovenie § 25 zákona o účtovníctve definuje v ods. 1 písm. b), že vlastnou činnosťou vytvorený hmotný majetok – nehnuteľnosti, sa oceňujú vlastnými nákladmi. Čo sú vlastné náklady, definuje zákon o účtovníctve v § 25 ods. 5 písm. c) bod 2.

Do nákladov na obstaranie vstupujú všetky:

a) priame náklady vynaložené na zhotovenie majetku, ako je:

- spotreba materiálu, mzdové náklady pracovníkov podieľajúcich sa na výstavbe nehnuteľnosti,

6 Stanoviská finančnej správy SR, Predaj nehnuteľnosti nadobudnutej vlastnou výstavbou, dostupné na internete: <https://podpora.financnasprava.sk/788828-Predaj-nehnute%C4%BEnosti-nadobudnutej-vlastnou-v%C3%BDstavbou>

- externé dodávky od iných dodávateľov súvisiace s výstavbou nehnuteľnosti, aktivácia vlastných činností súvisiacich s výstavbou (napr. doprava vlastnými vozidlami),
- všetky náklady vynaložené vo forme poplatkov napr. za vydanie územného rozhodnutia, stavebného povolenia, kolaudačného rozhodnutia,

b) nepriame náklady bezprostredne súvisiace s výstavbou majetku – výrobná réžia (odpisy strojov a zariadení, spotreba energie), príp. aj správna réžia – ak vytvorenie nehnuteľnosti (majetku) presahuje obdobie jedného roka.

Opravami sa odstraňuje čiastočné fyzické opotrebenie alebo poškodenie za účelom uvedenia majetku do predchádzajúceho alebo prevádzkyschopného stavu. Uvedením do prevádzkyschopného stavu sa rozumie vykonanie opravy aj s použitím iných než pôvodných materiálov, náhradných dielcov, súčastí alebo technológií, ak nedôjde k zmene technických parametrov alebo zvýšeniu výkonnosti majetku ani k zmene účelu použitia.

Udržiavaním sa spomaľuje fyzické opotrebenie, predchádza jeho následkom a odstraňujú sa drobnejšie závady. Výdavky na opravu poškodeného majetku sú daňovým výdavkom v plnej výške hneď pri obstaraní, za predpokladu, že ide o výdavok na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmu, je daňovníkom preukázateľne vynaložený a zaúčtovaný v účtovníctve.

Zahrnutie úrokov z úverov do času uvedenia majetku do používania je na rozhodnutí účtovnej jednotky.

Náklady na znalecký posudok pred zakúpením nehnuteľnosti, ako aj správne poplatky za zápis nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností sú súčasťou obstarávacej ceny kupovanej budovy a pozemku.

Spôsob účtovania výstavby nehnuteľnosti je ovplyvnený účelom výstavby konkrétnej nehnuteľnosti. Bližšiu špecifikáciu a príklady účtovania si uvedieme v časti o zákone o účtovníctve a metodike účtovania.

1.3.2 Daňové odpisovanie nehnuteľnosti zaradenej v obchodnom majetku

Dôležitý faktor pre začatie odpisovania je moment zaradenia nehnuteľnosti do majetku, ktorý je spojený najmä so začiatkom využívania nehnuteľnosti.

§24 ZDP určuje, kto je osobou oprávnenou na odpisovanie majetku - oprávnený daňovník

na odpisovanie je daňovník, ktorý účtuje (eviduje) o nehnuteľnej veci obstaranej na základe zmluvy, pri ktorej sa vlastnícke právo nadobúda povolením vkladu do katastra nehnuteľností, ak do nadobudnutia vlastníckeho práva nehnuteľnosť užíva. Napríklad, ak spoločnosť kúpila nehnuteľnosť, pričom sa zmluvne dojednali, že právo užívania nehnuteľnosti nastane dňom podpisu zmluvy. Vlastnícke právo však prejde na kupujúce až zápisom v katastri nehnuteľnosti. Vzniká otázka kedy môže kupujúci začať odpisovať nehnuteľnosť. Odpoveďou je, že sa v tomto prípade uplatní postup podľa § 24 ods. 1 písm. c) ZDP a odpisovať má právo kupujúci už dňom užívania nehnuteľností. Vychádzame zo skutočnosti, že sa kupuje skolaudovaná nehnuteľnosť.

Daňovník (účtovná jednotka) odpisuje majetok odo dňa zaradenia majetku do užívania. Postupy účtovania definujú tento pojem ako zabezpečenie všetkých technických funkcií tohto majetku potrebných na jeho užívanie a splnenie povinností podľa osobitných predpisov. Toto spĺňa vydanie kolaudáčného rozhodnutia (ďalej len kolaudácia). Uvedením do užívania sa rozumie aj vydanie povolenia na predčasné užívanie stavby alebo rozhodnutia o dočasnom užívaní stavby na skúšobnú prevádzku (§ 83 a § 84 Stavebného zákona).

Začatie odpisovania nastane podľa vnútorných predpisov daňovníka odo dňa zaradenia, od prvého dňa v mesiaci zaradenia alebo od prvého dňa v mesiaci nasledujúcom po mesiaci, v ktorom bol majetok zaradený do užívania.

Dôležitým faktorom pre určenie správnej výšky daňového odpisu je zaradenie nehnuteľnosti do správnej odpisovej skupiny.

Odpisové skupiny (§26 ods.1):

Tabuľka 1 Odpisové skupiny

Odpisová skupina	Doba odpisovania v rokoch
0	2
1	4
2	6
3	8
4	12
5	20
6	40

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa §26 ods. 1 Zákona o dani z príjmov č. 595/2003 Z. z.

Platí, že v prvom roku odpisovania zaradí daňovník hmotný majetok v triedení podľa Klasifikácie produkcie a klasifikácie stavieb do odpisových skupín.

Nehnutelnosti zaradujeme do odpisových skupín 5 a 6 a to podľa účelu použitia. Do odpisovej skupiny 5 s dobou odpisovania 20 rokov zaradujeme všetky budovy, ktoré nie je povinnosť zaradiť do odpisovej skupiny 6.

Do odpisovej skupiny 6 s dobou odpisovania 40 rokov sa zaradujú budovy

- bytové budovy (kód klasifikácie stavieb 11)
- hotely a podobné budovy (kód klasifikácie stavieb 121)
- budovy pre administratívu (kód klasifikácie stavieb 1220)
- budovy pre kultúru a verejnú zábavu, vzdelávanie a zdravotníctvo (kód klasifikácie stavieb 126)
- ostatné nebytové budovy (kód klasifikácie stavieb 127), okrem nebytových poľnohospodárskych budov (1271) a budov a kasární pre hasičov (1274)
- ostatné inžinierske stavby (kód klasifikácie stavieb 24)“

Pri používaní budovy na niekoľko účelov je na zaradenie tejto budovy do odpisovej skupiny rozhodujúce jej hlavné využitie určené z celkovej úžitkovej plochy.

Metóda odpisovania

Daňovník odpisuje hmotný majetok metódou rovnomerného odpisovania (§ 27). Metódou zrýchleného odpisovania (§ 28) môže daňovník odpisovať hmotný majetok zaradený do odpisovej skupiny 2 a 3. Spôsob odpisovania určí daňovník pre každý novoobstaraný hmotný majetok a nemožno ho zmeniť po celú dobu jeho odpisovania. Z uvedeného vyplýva, že nehnuteľnosti, ktoré sú zaradené do odpisových skupín 5 a 6 sa vždy daňovo odpisujú len rovnomerne.

Pri rovnomernom odpisovaní platí, že sa odpis vypočíta ako pomer vstupnej ceny a počet rokov odpisovania, t. j. VC/DO . Odpisuje sa majetok do výšky vstupnej ceny. V prvom roku však platí, že sa uplatňuje len pomerná časť ročného odpisu vo výške na počet mesiacov od zaradenia do konca zdaňovacieho obdobia.

Prerušenie odpisovania

Z účtovného hľadiska nie je možné prerušiť odpisovanie. Z daňového hľadiska je prerušenie odpisovania možné len na hmotnom majetku (§22 ods. 9).

Účtovná jednotka má dve cesty:

1. Právo prerušiť odpisovanie HM – vždy pri každom majetku sa rozhodne individuálne, pričom sa musí prerušiť na celé zdaňovacie obdobie
2. Povinnosť prerušiť odpisovanie HM, ak sú naplnené podmienky zákona v § 22 ods. 9

Daňovník, okrem daňovníka, ktorý uplatňuje úľavu na dani podľa § 30a a 30b, je povinný prerušiť uplatňovanie odpisovania hmotného majetku v tom zdaňovacom období:

a) v ktorom hmotný majetok nevyužíval na zabezpečenie zdaniteľných príjmov, okrem hmotného majetku poistného a rezervného charakteru nevyhnutného na zabezpečenie prevádzky hmotného majetku v používaní. Od tejto podmienky je oslobodený hmotný majetok definovaný v § 26 ods. 7 ZDP (formy, nástroje a šablóny),

b) ktoré začína dňom v poradí druhej zmeny zdaňovacieho obdobia z kalendárneho roka na hospodársky rok alebo naopak, ak v poradí k druhej zmene príde počas dvoch po sebe nasledujúcich kalendárnych rokov, a to až do toho zdaňovacieho obdobia, v ktorom od poslednej zmeny zdaňovacieho obdobia uplynie 12 po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov,

c) v ktorom nedôjde k predĺženiu platnosti povolenia na predčasné užívanie stavby alebo k predĺženiu dočasného užívania stavby na skúšobnú prevádzku, a to až do toho zdaňovacieho obdobia, v ktorom stavebný úrad rozhodne o ďalšom predĺžení platnosti povolenia na predčasné užívanie stavby, o ďalšom predĺžení dočasného užívania stavby na skúšobnú prevádzku alebo vydá kolaudačné rozhodnutie.

Toto ustanovenie platí od 1.3.2009.

Pomerný odpis

Určitý hmotný majetok (§ 19 ods. 3 písm. b) prvý bod) je pri predaji limitovaný na daňovú uznateľnosť (zostatková cena) a to do výšky zdaniteľných príjmov. Okrem iného majetku do tejto kategórie patria aj budovy a stavby zaradené v odpisovej skupine 6 (bytové, nebytové a administratívne budovy). Toto ustanovenie sa nevzťahuje na technické zhodnotenie na prenajatom majetku ak bolo zaradené v 6 odpisovej skupine (daňová zostatková cena plne uznaná bez ohľadu na predajnú cenu).

„Ustanovenie zákona § 22 ods. 12 ZDP definuje, že ak ide o predaj hmotného majetku uvedeného v § 19 ods. 3 písm. b) prvého bodu a testuje sa na výšku zdaniteľného príjmu, je možné uplatniť pomerný odpis za celé mesiace, ktoré predchádzajú predaju. Má to zabezpečiť u daňovníka možnosť uplatnenia daňového výdavku cez pomerný odpis. Tento postup sa uplatňuje len ak je predajná cena nižšia ako je zostatková cena k poslednému dňu predchádzajúceho zdaňovacieho obdobia. Pri inom hmotnom majetku sa

to neuplatňuje ak je strata daňovo uznaná pri predaji.“⁷

Technické zhodnotenie

Súčasťou odpisovej základne odpisovaného majetku sa stáva aj jeho technické zhodnotenie počas doby odpisovania. Technickým zhodnotením hmotného majetku a nehmotného majetku podľa § 29 ods.1 zákona o dani z príjmov sú podľa tohto zákona okrem iného aj výdavky na dokončené nadstavby, prístavby a stavebné úpravy. Technickým zhodnotením stavby je:

- a) prístavba
- b) nadstavba
- c) stavebná úprava
- d) modernizácia
- e) rekonštrukcia

Ak ich hodnota v úhrne je vyššia ako 1700 eur za zdaňovacie obdobie. To znamená, že sa musí spočítavať každá horeuvedená skutočnosť za kalendárny rok v prípade ak zdaňovacím obdobím účtovnej jednotky je kalendárny rok.

Za technické zhodnotenie hmotného majetku a nehmotného majetku sa považuje aj technické zhodnotenie neprevyšujúce v úhrne za zdaňovacie obdobie 1 700 eur, ak sa účtovná jednotka rozhodne takéto výdavky považovať za výdavky na technické zhodnotenie. V tomto prípade sa takéto výdavky odpisujú ako súčasť vstupnej ceny, zvýšenej vstupnej ceny alebo zvýšenej zostatkovej ceny hmotného majetku a nehmotného majetku.

Za technické zhodnotenie sa považuje aj technické zhodnotenie v sume vyššej ako 1 700 eur za zdaňovacie obdobie vykonané na dlhodobom hmotnom majetku, ktorého obstarávacia cena bola 1 700 eur a menej. Takéto technické zhodnotenie sa pripočíta k obstarávacej cene dlhodobého hmotného majetku a uplatní sa ročný odpis vypočítaný podľa § 26 zákona o dani z príjmov.

Podľa Zákona o dani z príjmov:

Rekonštrukciou sa na účely tohto zákona rozumejú také zásahy do hmotného majetku, ktoré majú za následok zmenu jeho účelu použitia, kvalitatívnu zmenu jeho výkonnosti alebo technických parametrov. Za zmenu technických parametrov nemožno považovať zmenu použitého materiálu pri dodržaní jeho porovnateľných vlastností.

Modernizáciou sa na účely tohto zákona rozumie rozšírenie vybavenosti alebo

7 Článok v odbornom časopise, Dane, účtovníctvo, odvody, 2021, Vydavateľstvo: Poradca

použitelnosti hmotného majetku a nehmotného majetku o také súčasti, ktoré pôvodný majetok neobsahoval, pričom tvoria neoddeliteľnú súčasť majetku. Za neoddeliteľnú súčasť tohto majetku sa považujú samostatné veci, ktoré sú určené na spoločné použitie s hlavnou vecou a spolu s ňou tvoria jeden majetkový celok.

1.4 Evidencia nehnuteľností v účtovníctve účtovnej jednotky

Predpokladom správneho účtovania a vykazovania transakcií týkajúcich sa nehnuteľností – ako je samotné obstaranie alebo rekonštrukcia nehnuteľnosti, je dôležitý vopred stanovený účel využitia. Rozpoznávame tieto základné účely, za ktorými je nehnuteľnosť obstaraná podnikateľským subjektom:

- nehnuteľnosť obstaraná kúpou alebo vlastnou výstavbou za účelom použitia na podnikateľskú činnosť (pre sídlo, alebo prevádzku nadobúdateľa, pre zaradenie do majetku a jej následné prenajímanie)
- nehnuteľnosť obstaraná kúpou určená na predaj
- nehnuteľnosť vo výstavbe určená na predaj – v tomto prípade je potrebné posúdiť možnosť, že sa jedná o zákazkovú výrobu
- nehnuteľnosť obstaraná za účelom uloženia voľných peňažných prostriedkov
- nehnuteľnosť obstaraná za účelom prenájmu

1.4.1 Účtovanie nehnuteľností zaradenej do majetku nadobúdateľa

Po správnom ocenení nadobudnutej nehnuteľnosti obstaranej za účelom použitia na podnikateľskú činnosť účtovná jednotka nehnuteľnosť zaradí do majetku a určí životnosť danej nehnuteľnosti. Určovanie životností majetku má účtovná jednotka zjednotené pre jednotlivé druhy majetku v internej smernici. Účtovná jednotka si vytvorí odpisový plán pre jednotlivé druhy majetku.

Odpisový plán

Definícia z § 20 postupov účtovania:

Dlhodobý nehmotný majetok a dlhodobý hmotný majetok sa odpisuje na základe odpisového plánu nepriamo prostredníctvom účtovných odpisov. Zostatková hodnota sa zisťuje pomocou oprávok k dlhodobému nehmotnému majetku a dlhodobého hmotnému majetku.

Pri tvorbe odpisového plánu sa zohľadňuje doba použiteľnosti, počet výrobkov

alebo podobných jednotiek, u ktorých sa predpokladá ich získanie prostredníctvom majetku, pričom sa predovšetkým zohľadňuje:

- a) očakávané použitie majetku a intenzita jeho využitia,
- b) očakávané fyzické opotrebovanie majetku, ktoré závisí od bežných podmienok jeho využívania, ako je zmennosť, plán opráv a údržby, starostlivosť o majetok v čase, keď sa nevyužíva,
- c) technické a morálne zastaranie,
- d) zákonné alebo iné obmedzenia na používanie majetku,
- e) rôzna doba použiteľnosti a rôzny priebeh opotrebovania jednotlivých oddeliteľných súčastí dlhodobého majetku podľa potrieb účtovnej jednotky.

Účtovné odpisy

Účtovné odpisy sú upravené zákonom o účtovníctve. Spôsob zaokrúhľovania a deň, od ktorého sa bude o odpisoch účtovať si účtovná jednotka určí sama v odpisovom pláne. Účtovné odpisy sú mesačné a účtuje sa o nich na účte *551 – Odpisy dlhodobého hmotného a nehmotného majetku* so súvzťažným zápisom na účte *081 – oprávky k stavbám*.

V účtovných odpisoch rozoznávame dve metódy odpisovania, a to časovú odpisovú metódu a výkonovú odpisovú metódu.

Účtovné odpisy nie je možné prerušiť, ako je to pri daňových odpisoch. Avšak účtovné jednotky, ktoré používajú výkonovú metódu odpisovania, môžu odpisovanie prerušiť ak existuje predpoklad, že v nasledujúcom období majetok nebude produkovať žiadne výkony.

V prípade ak bola nehnuteľnosť nadobudnutá bezodplatne vychádzame z postupov účtovania v PÚ. V roku 2006 v rámci novelizácie Postupov účtovania v PÚ došlo k novej legislatívnej úprave práve v § 33 ods. 4, ktorý sa týka bezodplatne nadobudnutého majetku.

Dlhodobý hmotný majetok odpisovaný nadobudnutý bezodplatne sa účtuje na ťarchu účtu účtovej skupiny *04 – Obstaranie dlhodobého majetku* so súvzťažným zápisom v prospech účtu *384 – Výnosy budúcich období*. Účet časového rozlíšenia sa rozpúšťa do výnosov vo vecnej a časovej súvislosti sa zaúčtovaním odpisov nadobudnutej nehnuteľnosti od doby zaradenia tohto majetku do užívania. Bezodplatne nadobudnutý dlhodobý hmotný majetok, o ktorom sa účtuje v účtovej skupine *02 – Dlhodobý hmotný majetok – odpisovaný* a *03 – Dlhodobý hmotný majetok neodpisovaný*, sa účtuje so súvzťažným zápisom v prospech účtu *648 – Ostatné výnosy z hospodárskej činnosti*. Dlhodobý hmotný majetok nadobudnutý od spoločníkov alebo členov bezodplatne, ktorým sa nezvyšuje

základné imanie, sa účtuje na ťarchu účtu účtovej skupiny 04 – *Obstaranie dlhodobého majetku* so súvzťažným zápisom v prospech účtu 413 – *Ostatné kapitálové fondy*. Majetok nadobudnutý štátnym podnikom delimitáciou sa účtuje na príslušný účet majetku a v prospech účtu 411 – *Základné imanie*.

Pri nehnuteľnosti obstaranej zo zdrojov z poskytnutej dotácie je dôležité poznať poskytovateľa dotácie. Poskytovateľa dotácie je dôležité poznať najmä z dôvodu zaúčtovania dotácie na príslušný záväzkový účet. Ak dotácia je poskytnutá zo štátneho rozpočtu a z prostriedkov Európskej únie podľa osobitného predpisu, zaúčtuje sa v prospech účtu 346 – *Dotácie zo štátneho rozpočtu*. Ak bola dotácia poskytnutá od iných zdrojov ako zo štátneho rozpočtu a z prostriedkov Európskej únie podľa osobitného predpisu, zaúčtuje sa v prospech účtu 347 – *Ostatné dotácie*. Dotácie na obstaranie dlhodobého majetku a na obstaranie technického zhodnotenia sa účtujú so súvzťažným zápisom v prospech účtu 384 – *Výnosy budúcich období*. Dotácie na hospodársku činnosť so súvzťažným zápisom v prospech účtu 648 – *Ostatné výnosy z hospodárskej činnosti*, ak sa dotácia poskytla na úhradu nákladov, a to v časovej a vecnej súvislosti so zaúčtovaním nákladov vynaložených na príslušný účel, na ktorý sa dotácie na hospodársku činnosť poskytli. Účtovanie dotácií zo štátneho rozpočtu je upravené v § 52a postupov účtovania.

Účtovanie na základe vlastníctva a výnimky

V účtovníctve podnikateľov sa uplatňuje zásada, že o dlhodobom majetku sa účtuje, ak ho podnikateľ vlastní alebo má k nemu právo správy.

Postupy pre PÚ z danej zásady ustanovujú výnimky v § 32 ods. 2, kde sú uvádzané prípady účtovania o dlhodobom majetku, a to bez jeho aktuálneho vlastníctva, ktoré nadobudne podnikateľ neskôr. Špecifickým prípadom dlhodobého majetku podľa § 32 ods. 2 písm. c) postupov účtovania v PÚ, keď sa vlastníctvo ani v budúcnosti nenadobúda, je technické zhodnotenie prenajatého majetku. V majetku sa o ňom účtuje len počas trvania nájomnej zmluvy. Výnimky podľa § 32 ods. 2 postupov účtovania v PÚ uplatňované v súvislosti s nehnuteľnosťami, t. j. v účtovej triede 02, sa účtujú:

- dlhodobý nehnuteľný majetok obstaraný na základe zmluvy, pri ktorej sa vlastnícke právo alebo právo správy nadobúda povolením vkladu do katastra nehnuteľností, ak do nadobudnutia vlastníckeho práva alebo práva správy účtovná jednotka nehnuteľnosť užíva; účtuje sa ku dňu prevzatia do užívania na základe preberacieho protokolu, ak prevzatie nastane skôr ako zápis vkladu do katastra; v danom prípade ide o skutočné fyzické

užívanie majetku, podmienka uvedenia do užívania v zmysle § 33 musí byť splnená už pred kúpou,

- technické zhodnotenie prenajatého dlhodobého majetku, ktoré na základe písomnej zmluvy s vlastníkom alebo správcom odpisuje nájomca za podmienok ustanovených v osobitnom predpise – v § 24 ods. 2 ZDP, t. j. ide o technické zhodnotenie uhradené nájomcom, ktoré odpisuje nájomca na základe písomnej zmluvy a o ktoré prenajímateľ nezvýšil vstupnú cenu prenajatého majetku,
- technická rekultivácia, ktorá nie je súčasťou obstarávacej ceny dlhodobého majetku a vykonáva sa na pozemkoch vo vlastníctve alebo v správe inej osoby, ako je účtovná jednotka,
- dlhodobý hmotný majetok pri prevode vlastníckeho práva z dôvodu zabezpečenia záväzku prevodom práva na veriteľa, ak sa pôvodný vlastník (dlžník) písomne dohodne s veriteľom na výpožičke tohto majetku počas trvania zabezpečenia záväzku; ide o situáciu, keď vlastníctvo majetku na základe zabezpečovacieho práva prechádza na veriteľa až do splatenia záväzku, pričom sa zvyčajne dovoľuje majetok naďalej podnikateľovi používať na základe zmluvy o výpožičke – ktorou vlastník majetku poskytuje právo bezodplatného používania,
- dlhodobý hmotný majetok obstaraný finančným prenájomom.“

1.4.2 Nehnutelnosť obstaraná kúpou určená na predaj

V tomto prípade je vopred určený účel nákupu nehnuteľnosti a zriedkakedy sa tento účel zmení. Na trhu pôsobí mnoho firiem, ktoré sa takýmto účelom podnikania zaoberajú a je to teda ich hlavná činnosť. Značí o tom aj množstvo reklám, kde je uvedená ponuka výkupu zadlžených nehnuteľností, výmena nehnuteľnosti za okamžitú hotovosť alebo takzvané oddlženie nehnuteľnosti. Spôsob vedenia účtovníctva je vo svojej podstate rovnaký ako pri nákupe a predaji tovaru s použitím špecifických účtov.

Podľa prílohy č. 8, §30 d Postupov účtovania sa jedná o tieto základné súvzťahnosti:

Tabuľka 2 Účtovanie nehnuteľností určenej na predaj

Dátum	Doklad	Text	MD	DAL
Podľa dátumu na doklade	Zmluva, faktúra	Kúpa nehnuteľnosti určenej na predaj	133	325,321
Podľa dátumu na faktúre	Prijatá faktúra	Opravy, technické zhodnotenie, iné náklady	133	321
Podľa dátumu na doklade	Zmluva, faktúra	Vyradenie nehnuteľnosti pri predaji	507	133
Podľa dátumu na doklade	Zmluva, faktúra	Predaj nehnuteľnosti určenej na predaj	315,311	607

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa Usmernenia DR SR, Daňové riaditeľstvo SR Banská Bystrica, júl 2011

1.4.3 Nehnuteľnosť vo výstavbe určená na predaj

Účtovná jednotka, ktorá plánuje poprípadе začala výstavbu nehnuteľnosti má povinnosť preskúmať o aký typ výstavby nehnuteľnosti na predaj sa bude jednať. V prípade splnenia zákonom daných podmienok sa totiž môže jednať o zákazkovú výstavbu nehnuteľnosti.

Účtovanie o zákazkovej výstavbe nehnuteľností

Vychádzame z definície zákazkovej výroby. Zákazková výroba je definovaná v opatrení Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 16. decembra 2002 č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov (ďalej len postupy účtovania). Pojem zákazková výstavba nehnuteľností je zavedený v §30d postupov účtovania.

Definícia k účtovaniu zákazkovej výstavby nehnuteľností určených na predaj podľa usmernenia Daňového riaditeľstva SR je nasledovná:

Doplnenia účtovania výstavby nehnuteľností určených na predaj do slovenských účtovných predpisov vychádzajú z európskej praxe, ktorá zaznamenala rôznorodosť vykazovania výnosov v súvislosti s výstavbou nehnuteľností v rôznych krajinách. Uvedená problematika bola spracovaná v rámci interpretácií k Medzinárodným štandardom pre finančné vykazovanie (ďalej IFRS), konkrétne v interpretácii IFRIC 15, pričom zásady

definované v uvedenej interpretácii sú prevzaté do § 30d postupov účtovania.

Pri výkone kontroly v účtovnej jednotke, daňovom subjekte, je nevyhnutné overiť, či účtovná jednotka, zhotoviteľ, správne identifikoval druh zmluvy alebo začatej výstavby a následne aj správne účtoval výstavbu nehnuteľnosti, ako výstavbu nehnuteľnosti určenej na predaj a účtoval v súlade s ustanoveniami § 30d ods.1 až 5 postupov účtovania.

„O zákazkovej výstavbe nehnuteľnosti určenej na predaj sa účtuje len v prípade, ak sú súčasne splnené tieto podmienky (§ 30d ods.1):

- a) zhotoviteľ na základe zmluvy medzi zhotoviteľom a objednávateľom preniesol efektívnu kontrolu nad zhotovovanou nehnuteľnosťou na objednávateľa a neponechal si riadiacu spoluzodpovednosť nad zhotovovanou nehnuteľnosťou (ďalej len „priebežný transfer“),
- b) zmluva nespĺňa podmienky zákazkovej výroby podľa § 30, pretože objednávateľ má len obmedzenú možnosť ovplyvniť hlavné konštrukčné prvky alebo architektonicko-stavebné riešenie nehnuteľnosti alebo časti nehnuteľnosti,
- c) výstavba sa uskutočňuje priamo alebo nepriamo prostredníctvom subdodávateľov a pri výstavbe sa neposkytujú len služby, ale sa zabezpečuje práca aj materiál,
- d) zmluva na predaj dokončenej nehnuteľnosti alebo jednotlivých častí nehnuteľnosti sa uzatvára s jedným alebo viacerými objednávateľmi pred ukončením výstavby, a to aj pred začatím výstavby.

Podľa § 30d ods. 2 postupov účtovania sa v účtovníctve zhotoviteľa účtuje o zákazkovej výstavbe nehnuteľnosti určenej na predaj na základe posúdenia indikátorov priebežného transferu zhotoviteľom, pričom rozhodnutie zhotoviteľa o existencii priebežného transferu, zhodnotenie a opis indikátorov sa uvádzajú v poznámkach účtovnej závierky. Na splnenie podmienok priebežného transferu sa jednotlivito a aj spoločne posudzujú napríklad tieto indikátory:

- a) zákazková výstavba nehnuteľnosti určenej na predaj sa uskutočňuje na pozemku vo vlastníctve objednávateľa,
- b) objednávateľovi nevzniká nárok na odstúpenie od zmluvy s právom vrátenia peňažných prostriedkov,
- c) pri nedokončení dohodnutej výstavby zhotoviteľom, nehnuteľnosť zostáva objednávateľovi,
- d) zmluva oprávňuje objednávateľa zmeniť zhotoviteľa, s prípadnou sankciou a nájsť si

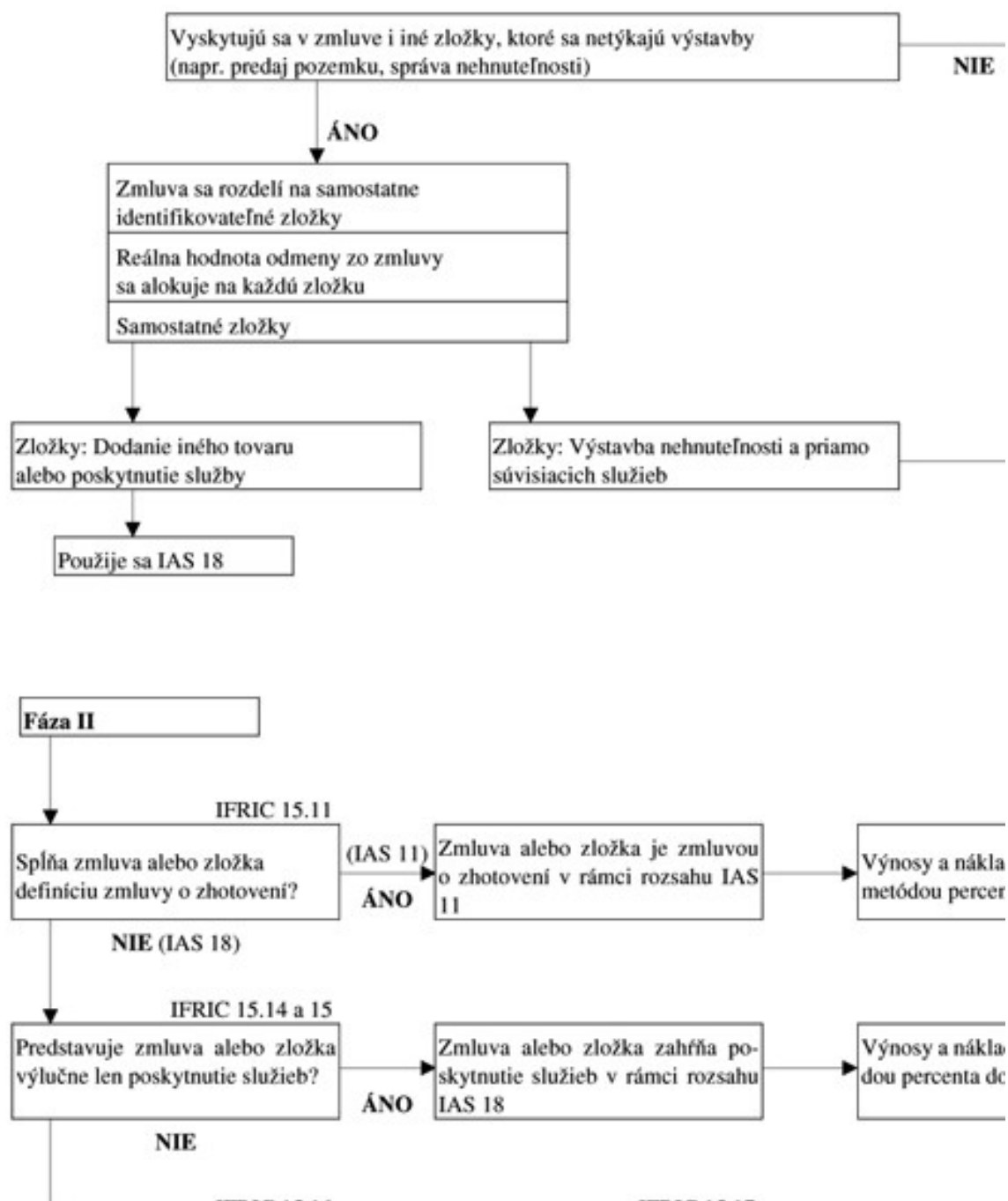
iného zhotoviteľa na dokončenie nehnuteľnosti.“⁸

Rozhodnutie zhotoviteľa o existencii priebežného transferu, zhodnotenie a opis indikátorov sa uvádzajú v poznámkach účtovnej závierky, v časti F. písm. q) bod 1 d. V súlade s § 30d ods. 3 a 4 na účely účtovania o zákazkovej výstavbe nehnuteľnosti sa u zhotoviteľa použijú postupy podľa § 30 postupov účtovania, t. j. ako pri účtovaní o zákazkovej výrobe (§ 30d ods. 3):

- zhotoviteľom požadované sumy za vykonanú prácu pri realizácii zákazkovej výstavby nehnuteľnosti určenej na predaj v priebehu účtovného obdobia sa účtujú na ľarchu osobitne vytvoreného analytického účtu k účtu 311 – *Odberatelia* so súvzťažným zápisom v prospech osobitne vytvoreného analytického účtu k účtu 606 – *Výnosy zo zákazky* (§ 30d ods. 3),
- preddavky, ktoré zhotoviteľ prijal pred vykonaním príslušnej práce sa účtujú v prospech účtu 324 – *Prijaté preddavky* alebo v prospech účtu 475 – *Dlhodobé prijaté preddavky* (§ 30d ods. 3),
- ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, sa podľa § 30d ods. 4 postupov účtovania doúčtuje rozdiel medzi nárokovými sumami za plnenia na zákazkovej výstavbe nehnuteľnosti určenej na predaj a hodnotou zákazkovej výstavby nehnuteľnosti určenej na predaj podľa metódy stupňa dokončenia alebo podľa metódy nulového zisku na osobitný analytický účet k účtu 316 – *Čistá hodnota zákazky* so súvzťažným zápisom na osobitný analytický účet k účtu 606 – *Výnosy zo zákazky* (§ 30d ods.4). Na základe zmluvných podmienok sa v súlade s § 30d ods. 5 postupov účtovania môže účtovať o samostatných identifikovateľných skutočnostiach upravených zmluvou (jednotlivých zložkách zmluvy), napríklad osobitne o predaji pozemku, osobitne o predaji nedokončenej nehnuteľnosti, osobitne o realizácii dokončenia výstavby, o ktorej sa účtuje ako o zákazkovej výstavbe nehnuteľnosti určenej na predaj.

Analýza zmluvy o výstavbe nehnuteľnosti s aplikáciou podľa postupov účtovania, ktorá vychádza z analýzy zmluvy uvedenej v IFRS 15 v prípade, že existuje zmluva pri začatí výstavby: Schéma č. 1

8 Usmernenie DR SR k účtovaniu zákazkovej výroby od 1.1.2011, Daňové riaditeľstvo SR Banská Bystrica, júl 2011



Zdroj: Usmernenie DR SR k účtovaniu zákazkovej výroby od 1.1.2011, Daňové riaditeľstvo SR Banská Bystrica, júl 2011

Podľa prílohy č. 3 časti F písm. q) v časti o údajoch vykázaných na strane aktív súvahy sa uvádzajú informácie o zákazkovej výrobe a zákazkovej výstavbe nehnuteľnosti určenej na predaj, a to v členení na:

1. Všeobecné údaje, pričom sa uvádza

1a) hodnota tej časti celkových výnosov zo zákazkovej výroby a zákazkovej výstavby nehnuteľnosti určenej na predaj, ktorá bola v bežnom účtovnom období vykázaná vo výnosoch,

1b) metóda určenia výnosov zo zákazkovej výroby a zákazkovej výstavby nehnuteľnosti určenej na predaj vykázaných v bežnom účtovnom období,

1c) metóda určenia stupňa dokončenia zákazkovej výroby a zákazkovej výstavby nehnuteľnosti určenej na predaj,

1d) opis spôsobu, na základe ktorého účtovná jednotka zhotovujúca nehnuteľnosť určenú na predaj usúdila, že počas výstavby nehnuteľnosti určenej na predaj dochádza k priebežnému transferu; pri posudzovaní priebežného transferu sa zohľadňuje jednotlivo a aj spoločne existencia najmä týchto indikátorov:

1da) výstavba nehnuteľnosti určenej na predaj sa uskutočňuje na pozemku vo vlastníctve objednávateľa,

1db) objednávateľovi nevzniká nárok na odstúpenie od zmluvy s právom vrátenia peňažných prostriedkov,

1dc) pri nedokončení dohodnutej výstavby zhotoviteľom nehnuteľnosť zostáva objednávateľovi,

1dd) zmluva oprávňuje objednávateľa zmeniť zhotoviteľa s prípadnou sankciou a nájsť si iného zhotoviteľa na dokončenie nehnuteľnosti;

2. údaje o zákazkovej výrobe a zákazkovej výstavbe nehnuteľnosti určenej na predaj, ktoré ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, neboli ukončené, pričom sa uvádza

2a) celková suma vynaložených nákladov a vykázaných ziskov znížená o vykázané straty ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka,

2b) suma prijatých preddavkov,

2c) suma zadržanej platby.

Postup podľa § 30d ods. 1 až 5 postupov účtovania, t. j. účtovanie o zákazkovej výstavbe nehnuteľnosti určenej na predaj sa v súlade s § 86i ods. 3 postupov účtovania vzťahuje na zmluvy uzavreté po 31. 12. 2010.

Zdroj: Príloha č. 3 časť F písm. q) Usmernenia DR SR k účtovaniu zákazkovej výroby od 1.1.2011, júl 2011

Účtovanie o výstavbe nehnuteľností určených na predaj po ukončení výstavby

V §30d ods. 6 postupov účtovania je uvedený postup účtovania v účtovníctve účtovnej jednotky, ktorá stavia nehnuteľnosť na predaj po ukončení výstavby a nie sú splnené podmienky na účtovanie o zákazkovej výstavbe nehnuteľnosti určenej na predaj alebo na účtovanie o zákazkovej výrobe (výstavba nehnuteľnosti tzv. developérom). O takejto výstavbe nehnuteľnosti účtovná jednotka, zhotoviteľ účtuje ako o zásobách vlastnej výroby. V priebehu účtovného obdobia vlastné náklady vznikajúce na výstavbu nehnuteľnosti na predaj, účtovná jednotka zhotoviteľ, aktivuje na ťarchu účtu 121 – *Nedokončená výroba* so súvzťažným zápisom v prospech účtu 611 – *Zmena stavu nedokončenej výroby*. Dokončenú výstavbu nehnuteľnosti na predaj zhotoviteľ zaúčtuje na účet 123 – *Výrobky*. Výnosy z predávanej nehnuteľnosti alebo časti nehnuteľnosti zhotoviteľ zaúčtuje v prospech účtu 601 – *Tržby za vlastné výrobky*.

Tabuľka 3 Účtovanie o výstavbe nehnuteľností určených na predaj ako o zásobách vlastnej výroby

Dátum	Doklad	Text	MD	DAL
Podľa dátumu na doklade	Zmluva, faktúra	Kúpa pozemku	133	325,321
Podľa dátumu na faktúre	Prijatá faktúra	Vznik nákladov na výstavbu	5xx	321
Na konci účtovného obdobia	Interný doklad	Aktivácia nákladov	121	611
Dátum ukončenia výstavby	Interný doklad - Protokol o ukončení a i.	Dokončenie výstavby - zníženie nedokončenej výroby	611	121
Dátum ukončenia výstavby	Interný doklad - Protokol o ukončení a i.	Dokončenie výstavby - zvýšenie nedokončenej výroby	123	613
Dátum na faktúre	Vystavená faktúra	Predaj dokončenej nehnuteľnosti	311	601
Dátum vyradenia, dátum na faktúre	Interný doklad na základe faktúry	Úbytok výrobkov z dôvodu predaja	613	123
Dátum na faktúre	Vystavená faktúra	Zúčtovanie prijatých preddavkov	324,475	311

Zdroj: Usmernenie DR SR k účtovaniu zákazkovej výroby od 1.1.2011, Daňové riaditeľstvo SR Banská Bystrica, júl 2011

V zmysle § 30d ods.7 sa na účte *133 – Nehnutelnosť na predaj* účtuje aj obstaranie pozemku, na ktorom sa realizuje výstavba nehnuteľnosti za účelom predaja podľa § 30d ods. 6 postupov účtovania.

„V prípade, že zhotoviteľ, ktorý začal výstavbu nehnuteľnosti určenej na predaj po dokončení, v priebehu výstavby, najneskôr pred jej dokončením nájde objednávateľa s ktorým uzatvorí zmluvu o výstavbe nehnuteľnosti, môže sa zmeniť u zhotoviteľa výstavba nehnuteľnosti určenej na predaj po dokončení (§ 30d ods. 6), na výstavbu nehnuteľnosti určenej na predaj v prípade, že zmluva bude spĺňať podmienky ustanovení § 30d ods.1 - 5 postupov účtovania. „⁹

1.6 Vykazovanie nehnuteľností

Medzinárodné štandardy pre finančné vykazovanie (Ďalej len IFRS) boli zdrojom pre doplnenie §30d postupov účtovania do slovenských účtovných predpisov. Preto aj niektoré transakcie spojené s nehnuteľnosťami sa vykazujú podľa IFRS 15. Základným východiskom boli skúsenosti z európskej praxe, a to rôznorodosť vykazovania výnosov v súvislosti s výstavbou nehnuteľností v rôznych krajinách.

IFRS 15 vykazovanie výnosov zo zmlúv so zákazníkmi

Tento štandard nahrádza všetky existujúce štandardy a interpretácie súvisiace s účtovaním a vykazovaním výnosov (IAS 11 Zákazky na zhotovenie, IAS 18 Výnosy, IFRS 13 Vernostné programy, IFRS 15 Zákazková výstavba nehnuteľností, IFRIC 18 Prevody aktív od zákazníkov a SIC 31 Výnosy – výmenné obchody zahŕňajúce reklamné služby). Štandard sa aplikuje na všetky výnosy, ktoré vznikajú zo zmlúv so zákazníkmi. Základným princípom štandardu IFRS 15 je aplikácia päťstupňového modelu na určenie výšky, obdobia a spôsobu vykázania výnosov zo zmlúv so zákazníkmi, pričom takýto postup sa vzťahuje ku všetkým typom transakcií a vo všetkých odvetviach.

Vykazovanie nehnuteľností v účtovnej závierke

Nehnutelnosti sa vykazujú v účtovných triedach *0 – Dlhodobý majetok* ak sú evidované v účtovníctve ako majetok účtovnej jednotky, účtovej triede *1 – Zásoby* ak sú evidované v účtovníctve ako vlastné zásoby (nedokončená výroba a výrobky) a účtová trieda *3 –*

9 Príloha č. 8 Účtovanie zákazkovej výstavby nehnuteľnosti určenej na predaj, §30 d postupov účtovania, 2011

Zúčtovacie vzťahy, ak sú evidované v účtovníctve ako čistá hodnota zákazky pri účtovaní o zákazkovej výstavbe nehnuteľností. Ako má účtovná jednotka postupovať pri vykazovaní podľa jednotlivých účtovných tried si uvedenie v nasledovnej časti práce, kde použijeme ako ukážku tlačivo účtovnej závierky pre podnikateľov účtujúcich v podvojnóm účtovníctve, určenú pre malé a stredné podniky, vzor tlačiva UZPODv14_1 (ďalej len tlačivo účtovnej závierky).

Účtová trieda 0 – Dlhodobý majetok

Dlhodobý hmotný majetok zaúčtovaný v účtovej triede 0 – Dlhodobý majetok je predmetom inventarizácie.

Účtovná jednotka vykoná inventarizáciu podľa § 29 a § 30 zákona o účtovníctve najmenej raz za 4 roky a zúčtuje prípadné inventarizačné rozdiely ku dňu ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka.

Podľa § 21 ods. 2 postupov účtovania v PÚ sa dlhodobý nehmotný majetok a dlhodobý hmotný majetok novozistený pri inventarizácii a v účtovníctve doteraz nezachytený ocenený reálnou hodnotou zaúčtuje rovnako ako investičná dotácia, teda výsledkovo neutrálne.

Prebytok neodpisovaného dlhodobého hmotného majetku sa podľa § 11 ods. 4 postupov účtovania v PÚ účtuje voči výnosom. Zostatková cena chýbajúceho dlhodobého (ne)hmotného majetku sa zaúčtuje ako manko na účet 549 – *Manká a škody* (§ 36 ods. 4 postupov účtovania v PÚ).

V prípade trvalého zníženia ceny dlhodobého (ne)hmotného majetku treba rozhodnúť o jeho premietnutí do nákladov bežného roka a zmeniť odpisový plán platný pre dané účtovné obdobie. (§ 20 ods. 5 postupov účtovania v PÚ).

Preverenie prípadov prechodného poklesu ceny vo vzťahu k tvorbe opravných položiek k dlhodobému majetku sa uskutoční na účtoch v účtovej triede 09 – *Opravné položky k dlhodobému majetku*. Opravné položky pri dlhodobom majetku sa tvoria, ak predpokladané budúce ekonomické úžitky sú nižšie ako jeho ocenenie v účtovníctve. Pri tvorbe opravnej položky sa zohľadňuje predpokladaná predajná cena znížená o náklady na predaj.

Nehnuteľnosti evidované v majetku účtovnej jednotky sa vykazujú v riadkoch súvahy č. 11, 12, 13 a to v jeho brutto a netto hodnote.

Obrázok 1 Časť tlačiva účtovnej závierky – Dlhodobý majetok

[illegible]

Účtová trieda 1 - Zásoby

Východiskom vykázania správnych zostatkov na účtoch v účtovej triede 1 - Zásoby je zabezpečenie kompletnej inventarizácie zásob v členení, materiál, tovar a zásoby vlastnej výroby, kde patria účty 121 – *Nedokončená výroba* a 123 – *Výrobky*. Na uvedených účtoch sa okrem iného eviduje aj rozostavaná stavba a dokončená stavba pri účtovaní výstavby nehnuteľnosti určenej na predaj po dokončení stavby. Zostatok na účte 121 – *Nedokončená výroba* sa vykazuje na riadku účtovnej závierky č. 36 a zostatok na účte 123 – *Výrobky* sa vykazuje na riadku účtovnej závierky č. 37.

Obrázok 2 Časť tlačiva účtovnej závierky – Zásoby

[illegible]

Účtová trieda 3 – Zúčtovacie vzťahy

Obrázok 3 Časť tlačiva účtovnej závierky – Pohľadávky

2.	Čistá hodnota zákazky (316A)	58																														

Krátkodobé záväzky:

Obrázok 4 Časť tlačiva účtovnej závierky – Krátkodobé záväzky

[illegible]

Dlhodobé záväzky:

Obrázok 5 Časť tlačiva účtovnej závierky – Dlhodobé záväzky

[illegible]

2 Cieľ práce, metodika práce a metóda skúmania

Cieľom diplomovej práce je objasniť problematiku oceňovania, účtovania a vykazovania nehnuteľností podľa právnej úpravy Slovenskej republiky s akcentom na účtovníctvo a dane. Trh s nehnuteľnosťami ovplyvňuje celkovú ekonomiku a naopak na ponuku, dopyt, dostupnosť a samotné ceny nehnuteľnosti má vplyv niekoľko ekonomických faktorov. Medzi najčastejšie faktory patrí aktuálna úroková miera úverov, dostupnosť úverov, HDP, miera zamestnanosti ale aj mimoriadne situácie ako napríklad celosvetová pandémia, kríza, vojnový konflikt v okolitých krajinách.

Cieľom prvej kapitoly záverečnej práce získanie dostatočných informácií z oblasti dane z príjmov, dane z pridanej hodnoty a postupov účtovania pre využitie v tretej kapitole práce v praktických príkladoch. V tejto kapitole sme si zadefinovali základné pojmy ako nehnuteľnosť, respektíve stavba a to z rôznych hľadísk. Priblížili sme si taktiež problematiku vykazovania základu dane z príjmov pri transakciách spojených s nehnuteľnosťami a oceňovanie nehnuteľností, spôsob ich obstarania, evidencie a vyradenia. Rozsiahlou oblasťou je aj daň z pridanej hodnoty, kde bolo potrebné určiť miesto zdaniteľného plnenia, deň dodania a režim DPH.

Tretia kapitola záverečnej práce, teda praktické spracovanie témy je zamerané na dve prípadové štúdie, ktoré analyzujú prípady, s ktorými sa môže účtovná jednotka stretnúť počas svojej pôsobnosti. Vychádzame z teoretickej časti obsiahnutej v prvej kapitole, ktoré sme aplikovali na konkrétne vybrané príklady v praktickej časti práce.

Na dosiahnutie hlavného cieľa práce je potrebné definovanie čiastkových cieľov práce. Postupná analýza čiastkových cieľov viedla ku konečnej verzii záverečnej práce. Čiastkové ciele:

1. Definícia pojmu nehnuteľnosť z pohľadu dane z príjmov a z účtovného hľadiska analýza spôsobov nadobudnutia nehnuteľnosti.
2. Uvedenie spôsobov evidencie nehnuteľností v účtovníctve podľa účelu nadobudnutia z pohľadu dane z príjmov, podrobnejšie bola rozpísaná problematika odpisovania nehnuteľného majetku. V neposlednom rade bola spracovaná téma dane z pridanej hodnoty pri transakciách s nehnuteľnosťami, kde sme si museli

taktiež zadefinovať základné pojmy v tejto oblasti. Na záver je spracovaná téma vykazovania nehnuteľností v účtovnej závierke účtovnej jednotky.

3. V praktickej časti aplikujeme rôzne časti z prvej kapitoly a to problematiku výstavby nehnuteľnosti určenej na predaj, režim DPH pri predaji nehnuteľnosti a účtovanie nadobudnutia a predaja nehnuteľnosti určenej na predaj.

Pre spracovanie témy týkajúcej sa vykazovania, účtovania a oceňovania nehnuteľností bolo potrebné zhromaždenie veľkého množstva podkladov a informácií počnúc zákonmi, predpismi, metodickými pokynmi, cez materiály získané zo školení a seminárov až po internetové stránky s overeným obsahom od overených zdrojov.

V teoretickej časti práce sme mohli čerpať aj zo získaných vedomostí nadobudnutých štúdiom a naštudovaním legislatívy týkajúcej sa tejto problematiky. Pri písaní diplomovej práce sme sa snažili získať čo najrozsiahlejšie informácie a poznatky z danej témy.

Pre dosiahnutie hlavného cieľa diplomovej práce bolo nevyhnutné použiť analýzy odborných článkov a inej odbornej literatúry, podkladov z odborných seminárov a školení a právnych noriem pre zabezpečenie objektívnosti práce. Pro odvodzovaní všeobecných záverov bola použitá metóda indukcie.

V nadchádzajúcej časti diplomovej práce budú použité teoretické poznatky získané doterajším štúdiom a rozborom odbornej literatúry pri písaní práce ako aj získané praktické skúsenosti v oblasti účtovníctva, konkrétne účtovaním transakcií spojených s nehnuteľnosťami. Aplikácia zákonov, metodických pokynov, usmernení a smerníc týkajúcich sa transakcií s nehnuteľnosťami je pre ich vysoký počet a rozsiahlosť náročná.

3 Výsledky práce a diskusia

V tejto časti záverečnej práce si uvedieme konkrétne príklady účtovania výstavby nehnuteľnosti, obstaranie a predaj nehnuteľnosti určenej na predaj a určenie režimu DPH pri predaji nehnuteľnosti vedenej v majetku účtovných jednotiek, ktoré počas svojej ekonomickej činnosti účtovné jednotky účtovali alebo posudzovali.

3.1 Účtovanie zákazkovej výstavby a predaja nehnuteľnosti určenej na predaj

Bauenmont s.r.o.

Je existujúca účtovná jednotka, ktorá súhlasila s uvedením svojho názvu v tejto záverečnej práci, je to právnická osoba účtujúca v sústave podvojného účtovníctva, ktorá vznikla v roku 2017, zatiaľ neregistrovaná ako platiteľ DPH zaoberajúca sa výstavbou obytných budov na vlastných pozemkoch. V rokoch 2017 a 2018 nevykonávala činnosť.

V roku 2019 účtovná jednotka začala výstavbu rodinných domov. Táto malá novovzniknutá developérska spoločnosť má povinnosť účtovať pri výstavbe nehnuteľnosti určenej na predaj zákonne určeným postupom podľa splnenia, či nesplnenia daných podmienok. Jedná sa o účtovanie zákazkovej výroby alebo účtovanie zákazkovej výstavby nehnuteľnosti určenej na predaj a výstavby nehnuteľnosti určenej po ukončení výstavby na predaj. Spoločnosť pred začatím výstavby využila poradenské služby účtovníka, ktoré spočívali v rozbere zmlúv a zámerov spoločnosti. Išlo hlavne o posúdenie, či sa jedná o zákazkovú výrobu.

Pre posúdenie, či sa jedná o zákazkovú výstavbu sa skúmali základné znaky zákazkovej výstavby nehnuteľnosti na predaj, ktorými sú:

- zhotoviteľ preniesol efektívnu kontrolu nad zhotovovanou nehnuteľnosťou na objednávateľa
- objednávateľ má minimálne možnosti ovplyvniť hlavné konštrukčné prvky nehnuteľnosti
- výstavba sa uskutočňuje cez subdodávateľov
- zmluvy na odpredaj nehnuteľnosti alebo jej častí sa uzatvárajú vopred

Na základe posúdenia zámeru a hlavne predbežných zmlúv bolo zjavné, že sa jedná o zákazkovú výstavu nehnuteľnosti určenej na predaj. Ďalším krokom bolo určenie metódy oceňovania, kde bolo potrebné účtovnú jednotku informovať o možnostiach ocenenia a účtovania zákazkovej výstavby.

Poradenstvo spočívalo v informáciách o metódach výpočtu stupňa dokončenia zákazky. Spoločnosť mala možnosť čerpať poskytnutých informácií:

Pri účtovaní zákazkovej výroby sa používa rozpočtovanie zmluvných nákladov a zmluvných výnosov. V priebehu zákazkovej výroby sa suma rozpočtovaných zmluvných nákladov a rozpočtovaných zmluvných výnosov prehodnocuje a upravuje na základe prehodnotenia budúcich udalostí a zníženia alebo odstránenia neistoty. Zmena rozpočtovaných zmluvných nákladov a rozpočtovaných zmluvných výnosov sa účtuje do nákladov alebo výnosov účtovného obdobia, v ktorom bola uskutočnená. Nastáva zvažovanie, čo sa dá výsledok zákazkovej výroby spoľahlivo odhadnúť.

Ak sa dá výsledok zákazkovej výroby spoľahlivo odhadnúť, zmluvné výnosy a zmluvné náklady pripadajúce na účtovné obdobie sa účtujú ako náklady a výnosy **metódou stupňa dokončenia**. Pri účtovaní zmluvných výnosov podľa metódy stupňa dokončenia zákazkovej výroby sa zmluvné výnosy priradujú k už vynaloženým zmluvným nákladom, ktoré sa vynaložili na dosiahnutie stupňa dokončenia zákazkovej výroby. Metóda stupňa dokončenia sa uskutočňuje kumulatívne v každom účtovnom období na základe aktuálneho rozpočtu zmluvných nákladov a zmluvných výnosov.

Pri účtovaní výnosov s fixnou cenou (čo je aj prípad spoločnosti Bauenmont s. r. o., ktorá si cenu s klientom dohodla v zmluve) sa dá výsledok zákazkovej výroby spoľahlivo oceniť, ak sú súčasne splnené tieto podmienky:

- a) celkové zmluvné výnosy sa môžu spoľahlivo stanoviť,
- b) je pravdepodobné, že do účtovnej jednotky budú plynúť ekonomické úžitky spojené so zmluvou,
- c) náklady na dokončenie zákazkovej výroby, ako aj stupeň dokončenia zákazkovej výroby sa môže spoľahlivo určiť ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka,
- d) zmluvné náklady sa môžu identifikovať a spoľahlivo oceniť tak, že sa môžu porovnať skutočne vynaložené náklady s predpokladanými nákladmi stanovenými v rozpočte.

Pri účtovaní zmluvných výnosov stanovených ako súčet nákladov na realizáciu zákazkovej výroby a marže sa dá výsledok zákazkovej výroby spoľahlivo odhadnúť, ak:

- a) je pravdepodobné, že do účtovnej jednotky budú plynúť ekonomické úžitky spojené so zmluvou a
- b) zmluvné náklady sa môžu identifikovať a spoľahlivo stanoviť.

Pri účtovaní podľa metódy stupňa dokončenia zákazkovej výroby, pri ktorej sa stupeň dokončenia zákazkovej výroby zisťuje podľa nákladov skutočne vynaložených na zákazkovú výrobu, sa do výpočtu zahŕňajú len tie náklady, ktoré zodpovedajú už vykonanej práci. Metóda stupňa dokončenia sa určuje napríklad ako

- a) pomer skutočne už vynaložených nákladov na zákazkovú výrobu za vykonanú prácu a rozpočtovaných zmluvných nákladov na zákazkovú výrobu,
- b) zistenie stavu vykonanej práce, napríklad pomocou odpracovaných hodín, ukončených operácií, alebo
- c) dokončenie pomernej fyzickej časti zmluvnej práce.

Pre účtovnú jednotku bol problém odhadnúť pravdepodobnosť, že do účtovnej jednotky budú plynúť ekonomické úžitky spojené so zmluvou, keďže nevedeli presne odhadnúť splnenie termínov ukončenia etáp a teda aj termíny fakturácie subdodávateľov, ceny materiálov a možnosti navýšenia cien za subdodávky. Preto bola zvažovaná možnosť, kedy sa výsledok zákazkovej výstavby nedá spoľahlivo odhadnúť.

Ak výsledok zákazkovej výroby ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, sa nemôže spoľahlivo odhadnúť, účtujú sa zmluvné výnosy v sume vynaložených zmluvných nákladov v danom účtovnom období, pri ktorých je pravdepodobné, že budú preplatené. Jedná sa o **metódu nulového zisku**.

Možnosť spoľahlivého odhadu výsledku zákazkovej výroby sa prehodnocuje vždy ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka.

Na základe poskytnutých informácií sa spoločnosť rozhodla použiť pri oceňovaní nedokončenej výstavby v jednotlivých účtovných obdobiach metódu nulového zisku.

Účtovná jednotka postupuje podľa platnej legislatívy (§30d postupoch účtovania) s využitím informácií aj z usmernenia DRSR k účtovaniu zákazkovej výstavby

nehnutelností určených na predaj, ktoré vydalo v júly 2011 Daňové riaditeľstvo SR Banská Bystrica.

Spoločnosť vykonávala výstavbu dvoch rodinných domov, obe výstavby boli identifikované ako výstavby nehnuteľností na zákazku. V účtovníctve sú tieto zákazky analyticky rozčlenené, a keďže konateľ pri komunikácii a korešpondencii používa na pomenovanie zákaziek mená objednávateľov, sú v účtovníctve tieto zákazky pomenované v textoch rovnako podľa mena objednávateľa. Vybrané účtovné prípady, týkajúce sa zákazkovej výstavby spoločnosti Bauenmont s. r. o. v roku 2019 pre zákazky podľa mien objednávateľov sú nasledovné:

Dátum	Text	MD	DAL	Čiastka
počas roka	Faktúra dodávateľa za materiál- zákazka Varhalíková	501130	321100	2 200,20 €
počas roka	Prijatá zábezpeka na základe zmluvy o výstavbe – Varhalíková	221100	324130	5 000,00 €
počas roka	Faktúra dodávateľa za stavebné práce – zák. Varhalíková	518130	321100	5 800,00 €
počas roka	Faktúra dodávateľa za materiál - zákazka Laubert	501140	321100	3 809,55 €
počas roka	Faktúra dodávateľa za stavebné práce - zákazka Laubert	518140	321100	500,00 €
počas roka	Fakturuje Vám stavebné práce - Výstavba RD podľa zmluvy (Laubert)	311140	606140	15 000,00 €

Keďže sa účtovná jednotka sa rozhodla aplikovať metódu nulového zisku, vynaložené zmluvné náklady na výstavbu jednotlivých zákaziek účtovaných počas roka sa podľa analytickej evidencie (teda podľa rozdelenia zákaziek) zrátajú za každú zákazku zvlášť nasledovne:

Zákazka Varhalíková – náklady sú v celkovej hodnote: 54 377,31 Eur

Zákazka Laubert - náklady sú v celkovej hodnote: 60 025,23 Eur

U zákazky s názvom Laubert v roku 2019 došlo k priebežnej fakturácii na objednávateľa:

Fakturácia za 2019 k zákazke Laubert je v celkovej hodnote: 57 791,95 Eur

Následne sa na konci účtovného obdobia vykonajú nasledovné účtovné zápisy na vyčíslenie čistej hodnoty zákazky:

Dátum	Text	MD	DAL	Čiastka
31.12.2019	Čistá hodnota zákazky - Varhalíková	316130	606130	54 377,31 €
31.12.2019	Čistá hodnota zákazky - Laubert - rozdiel medzi nákladmi a fakturáciou	316140	606140	2 233,28 €

Sumy zaúčtované do analytickej evidencie účtu 316 sú vypočítané podľa výšky vynaložených zmluvných nákladov počas účtovného obdobia. Pri zákazke „Laubert“ došlo počas účtovného obdobia ku priebežnej fakturácii v celkovej sume 57 791,95 Eur, táto suma bola počas roka účtovaná do výnosov a preto sa neeviduje na účte 316 – *Čistá hodnota zákazky*, na účte zostáva suma rozdielu medzi vynaloženými zmluvnými nákladmi a zmluvnými výnosmi (výnosy z priebežnej fakturácie).

V roku 2020 došlo v účtovnej jednotke k dvom zásadným zmenám. Účtovná jednotka sa stala platiteľom DPH (od prvého mesiaca 2020) a odstúpenie klienta od zákazky. Klient sa rozhodol od zákazky (Varhalíková), ktorá nebola dokončená odstúpiť. Vo veľmi krátkom čase však bol však nájdený ďalší záujemca a zákazka bola dokončená ako výstavba nehnuteľnosti na zákazku. Spoločnosť pri odstúpení objednávateľa od zmluvy vrátila objednávateľovi kauciu, ktorá bola vyplatená pri podpise zmluvy a nedokončenú nehnuteľnosť evidovala ako nedokončenú výrobu. Z tohto dôvodu bola suma evidovaná na účte 316130 – *Čistá hodnota zákazky* – Varhalíková preúčtovaná na účet 121 – *Nedokončená výroba* do doby, kým sa nájde nový objednávateľ zákazky alebo sa výstavba nehnuteľnosti ukončí a preúčtuje sa na účet 123 - *Výrobky*. Druhá zákazka (Laubert), ktorá sa priebežne fakturovala v roku 2019 bola v roku 2020 dokončená a odovzdaná. Účtovanie vybraných účtovných prípadov bolo nasledovné:

Dátum	Text	MD	DAL	Čiastka
21.1.2020	Odstúpenie od zákazky – Varhalíková, zaradenie do ned. výroby	121130	316130	81 192,33 €
3.2.2020	Priradenie zákazky – Ježko (pôvodne Varhalíková)	316150	121130	81 192,33 €
5.2.2020	Faktúra dodávateľa za omiekárske práce – prenos DPH	518130	321100	3 304,02 €
5.2.2020	Faktúra dodávateľa za inšt. kúrenia – prenos DPH	518140	321100	1 850,65 €
5.2.2020	Úhrada Varhalíková Marcela - vrátenie zálohy 2019	324200	221100	5 000,00 €
22.4.2020	Faktúra dodávateľa za stav. materiál	501130	321100	2 244,00 €
	DPH 20%	343100	321100	448,80 €
1.9.2020	zúčtovanie čistej hodnoty zákazky - Ježko	316150	606150	37 936,95 €
30.9.2020	Zúčtovanie hodnoty zákazky - Ježko	606150	316150	119 129,28 €
30.6.2020	Tržby za vlastné výrobky – Ježko	311100	601100	126 200,00 €
	DP 20%	311100	343200	25 240,00 €
31.12.2020	zúčtovanie zákazky - náklady za 2020 Laubert	316140	606140	1 850,65 €
31.12.2020	Zúčtovanie hodnoty zákazky - Laubert	606140	316140	4 083,93 €
31.12.2020	Tržby za vlastné výrobky – Laubert	311100	601100	38 094,78 €
	DPH 20%	311100	343200	7 618,96 €

Spoločnosť sa okrem výstavby nehnuteľností začala zaoberať aj ďalšou činnosťou a to kúpou a následným predajom nehnuteľností so zameraním na staršie nehnuteľnosti a príležitostným prenájmom týchto nehnuteľností. Spoločnosť účtuje pohyby zásob spôsobom B.

V roku 2017 spoločnosť kúpila staršiu nehnuteľnosť s pozemkom, ktorú evidovala ako nehnuteľnosť na predaj na účte 133 s príslušnou analytickou evidenciou. Keďže došlo k viacerým nákupom a predajom nehnuteľností spoločnosť viedla podpornú evidenciu nehnuteľností s rozlišovacím znakom – číslo LV.

Ukážka podpornej evidencie:

Opis	LV číslo	Nákup		Predaj	
		dátum	suma	dátum	suma
Kúpa skladu, učebne a dielne	1146	14.08.17	60 000,00 €	30.10.19	50 000,00 €
	1146			16.11.20	60 000,00 €

Z uvedenej evidencie, ktorá je vedená na základe kúpno-predajných zmlúv vyplýva, že nakúpená nehnuteľnosť bola predaná po častiach v rôznych účtovných obdobiach.

Účtovanie a postup účtovnej jednotky pri spracovaní transakcií týkajúcich sa tejto konkrétnej nehnuteľnosti v roku 2019 a 2020:

Dátum	Text	Suma	MD	D
14.8.2019	Obstaranie nehnuteľnosti na základe kúpno-predajnej zmluvy	60 000,00 €	133110	325100
11.10.2019	Rekonštrukcia, oprava nehnuteľnosti	17 400,00 €	133110	321100
30.10.2019	Predaj časti nehnuteľnosti na základe kúpno-predajnej zmluvy	50 000,00 €	315100	607100
30.10.2019	Odovzdanie nehnuteľnosti - vyradenie z evidencie nehnuteľností na predaj	41 538,00 €	507100	133110
17.5.2020	Rekonštrukcia, oprava nehnuteľnosti	13 500,00 €	133110	321100
30.10.2020	Predaj časti nehnuteľnosti na základe kúpno-predajnej zmluvy	60 000,00 €	315100	607100
30.10.2020	Odovzdanie nehnuteľnosti - vyradenie z evidencie nehnuteľností na predaj	49 362,00 €	507100	133110

Nákupné a predajné ceny ako aj sumy rekonštrukcií sú určené v účtovných dokladoch – zmluvách a faktúrach. Avšak suma, v ktorej sa má daná časť nehnuteľnosti vyradiť nie je jednoznačná, keďže sa nehnuteľnosť predáva po častiach. V tomto prípade je dôležitá komunikácia medzi účtovníkom a konateľom spoločnosti. Pre zaúčtovanie správnej sumy do nákladov, ktoré majú vplyv na výšku dane je potrebné určiť správny pomer, akým sa cena, v ktorej je nehnuteľnosť evidovaná v účtovníctve na účte 133 rozdelí počas dvoch účtovných období. V tomto prípade sa ako kľúč pre rozdelenie ceny, v akej sa nehnuteľnosť v danom účtovnom období rozdelí rozloha predanej časti pozemku a stavby a miera jej rekonštrukcie, ktorá sa počas evidencie vykonala. Výpočet cien, v ktorých sa má daná nehnuteľnosť v príslušnom zdaňovacom období vyradiť si uvedieme v nasledovných tabuľkách:

Rok 2019

Cena v ktorej bola nehnuteľnosť obstaraná	60 000,00 €
Cena rekonštrukcie	17 400,00 €
Cena spolu	77 400,00 €

Predaná časť podľa rozlohy - 44%	26 400,00 €
Miera rekonštrukcie 87% z ceny rekonštrukcie	15 138,00 €
Cena v ktorej sa nehnuteľnosť vyradí	41 538,00 €

Rok 2020

Cena v ktorej bola nehnuteľnosť evidovaná z 2017	35 862,00 €
Cena rekonštrukcie	13 500,00 €
Cena spolu - suma v akej sa nehnuteľnosť vyradí	49 362,00 €*

* Cena, v ktorej je nehnuteľnosť evidovaná v účtovníctve na účte 133110

Záverom tohto prípadu je, že aj jednoduché účtovanie nehnuteľností určených na predaj spôsobom B je potrebné evidovať v podpornej evidencii a dodržiavať analytickú evidenciu účtov 133 a to hlavne v prípade, ak sa daná nehnuteľnosť postupne rekonštruuje, poprípade sa predáva po menších častiach vo viacerých účtovných obdobiach. Je dôležité zadať si jednotný postup pri výpočte ceny, v ktorej sa daná nehnuteľnosť vyradí, ak sa predáva po častiach a tento výpočet mať archivovaný.

3.2 Vymedzenie nehnuteľností s akcentom na zákon o dani z pridanej hodnoty

Pre účely Zákona o dani z pridanej hodnoty č. 222/2004 Zbierky zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH) nie je pojem nehnuteľnosť osobitne definovaný. Z hľadiska zákona o DPH sú všetky nehnuteľnosti v súlade s § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH tovarom. Dodaním tovaru je podľa § 8 ods. 1 písm. b) zákona o DPH aj dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy. Časťou stavby sú priestory, ktoré sú jej súčasťou, napr. byty, nebytové priestory, spoločné časti bytového domu, spoločné zariadenia. Režim pri dodaní a nájme nehnuteľností upravuje zákon o DPH v § 38. Ďalšie ustanovenia, ktoré upravujú postupy súvisiace s predajom, obstaraním a využívaním nehnuteľností, sú definované napr. v § 49a, § 54 a § 54a zákona o DPH.

3.2.1 Deň dodania nehnuteľnosti pre účely dane z pridanej hodnoty

Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti vrátane pozemkov sa považuje za deň dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak predávajúci odovzdá nehnuteľnosť kupujúcemu skôr ako v deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností.

Ak nehnuteľnosť je odovzdaná kupujúcemu do užívania pred zápisom vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností, potom deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania nadobúdateľovi - kupujúcemu sa považuje za deň dodania nehnuteľnosti a v tento deň vzniká daňová povinnosť. Ak nehnuteľnosť je odovzdaná do užívania neskôr, ako v deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností, potom za deň dodania nehnuteľnosti sa považuje deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností podľa zákona č. 162/1995 Z. z. o katastri nehnuteľností a o zápise vlastníckych a iných práv k nehnuteľnostiam (katastrálny zákon) v znení neskorších predpisov.

3.2.2 Dodanie služby spojennej s nehnuteľnosťou z pohľadu DPH

Pre správne uplatnenie dane z pridanej hodnoty pri dodaní služby za protihodnotu je potrebné v prvom rade určiť, kde je miesto dodania služby. Miesto dodania služby sa určí podľa §15 odseku 1 alebo 2 zákona o DPH, ak §16 citovaného zákona neustanovuje inak.

Pre služby uvedené v §16 platia osobitné pravidlá určenia miesta ich dodania, to znamená, že pri týchto službách sa neuplatní ani jedno zo základných pravidiel ustanovených v §15 ods. 1 a 2 zákona o DPH a sídlo zákazníka je irelevantné. Podľa §16 sa určuje aj miesto dodania služieb vzťahujúcich sa na nehnuteľnosti a miesto dodania tejto služby je tam, kde sa daná nehnuteľnosť nachádza.

Čo sú služby vzťahujúce sa na nehnuteľnosť okrem iného vysvetľuje Metodický pokyn k uplatneniu DPH pri službách vzťahujúcich sa na nehnuteľnosť v nadväznosti na vykonávacie nariadenie Rady EÚ č. 282/2011, zmenené vykonávacím nariadením Rady (EÚ) č. 1042/2013.

Aby sa v prípade služieb viažucich sa na nehnuteľnosť určilo miesto dodania služby podľa §16 zákona o DPH, je dôležité, aby poskytované služby boli dostatočne priamo a úzko spojené s nehnuteľnosťou.

Po splnení oboch nižšie uvedených kritérií sa poskytnuté služby považujú za služby vzťahujúce sa na nehnuteľnosť, teda sú priamo a úzko spojené s nehnuteľnosťou a vzťahuje sa na ne určenie miesta dodania služby podľa §16 zákona o DPH. Jedná sa o služby, ktoré sú:

- odvodené od nehnuteľnosti a nehnuteľnosť tvorí podstatný prvok služby, ktorý je hlavný a nevyhnutný pre poskytovanú službu,
- poskytované alebo zamerané na nehnuteľnosť, pričom ich predmetom je právna alebo fyzická zmena tejto nehnuteľnosti.

3.2.3 Daňový režim DPH pri transakciách spojených s nehnuteľnosťami

Právo odpočítať DPH z tovarov alebo zo služby vzniká len platiteľovi DPH, ktorým môže byť právnická osoba ale i fyzická osoba. Podmienky uplatnenia práva na odpočítanie DPH vo všeobecnosti upravujú ustanovenia § 49 až §51 ZDPH.

Pre účely odpočítania DPH pri kúpe nehnuteľností, má nárok na odpočet dane daňovník, platiteľ DPH, ktorý spĺňa podmienku, že využije kúpenú nehnuteľnosť na účely svojho podnikania t. j. používa nehnuteľnosť na dodávky tovarov a služieb a zároveň platí, že nevzniká nárok na odpočítanie DPH z takej nehnuteľnosti, ktorú použije na oslobodené dodanie tovarov a služieb – napríklad oslobodený prenájom bytov po 1.1.2019.

Ustanovenie §38 zákona o DPH upravuje uplatňovanie DPH pri dodaní stavby alebo jej časti vrátane bytov, apartmánov a nebytových priestorov, pri dodaní pozemku, vrátane stavebného pozemku a pri nájme a podnájme nehnuteľností alebo ich častí vrátane

bytov, apartmánov, nebytových priestorov, preto je potrebné definovať tieto jednotlivé pojmy pre účely ich uplatnenia podľa zákona o DPH.

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

Daňový režim DPH pri dodaní nehnuteľnosti alebo jej časti po 01.01.2019

Znenie spomínaného §38 odsek 1 Zákona o DPH (ďalej len ZDPH) je nasledovné:
„Oslobodené od dane je dodanie stavby alebo časti stavby vrátane stavebného pozemku, na ktorom stavba stojí, ak je dodanie uskutočnené po piatich rokoch odo dňa

a) kolaudácie stavby, ktorou sa povolilo prvé užívanie stavby na určený účel, alebo po piatich rokoch odo dňa začatia prvého užívania tejto stavby, a to podľa toho, čo nastane skôr,

b) kolaudácie, ktorou sa povolila zmena účelu užívania stavby, ku ktorej došlo v dôsledku vykonaných stavebných prác, ak náklady na tieto stavebné práce sú vo výške najmenej 40% z hodnoty stavby pre začatím stavebných prác; hodnotou stavby pred začatím stavebných prác sa na účely tohto odseku rozumie hodnota, ktorá nie je nižšia ako cena porovnateľnej stavby na voľnom trhu v čase pred začatím stavebných prác,

c) kolaudácie, ktorou sa povolilo užívanie stavby po vykonaní stavebných prác, v dôsledku ktorých došlo k podstatnej zmene podmienok doterajšieho užívania stavby; podstatnou zmenou podmienok doterajšieho užívania stavby sa rozumie vynaloženie nákladov na stavebné práce vo výške najmenej 40% z hodnoty stavby pred začatím stavebných prác.“¹⁰

Je dôležité uviesť, že kolaudáciou stavby sa rozumie právoplatnosť kolaudácie nie jej vydanie. Hodnotu stavby môžeme určiť na základe znaleckého posudku, alebo porovnaním ceny s obdobnou nehnuteľnosťou od realitnej kancelárie.

Z uvedeného vyplýva, že 5 - ročné obdobie začne plynúť po splnení troch súčasných podmienok, a to:

- ide o stavebné práce, ktoré si vyžadovali stavebné povolenie a následne kolaudáciu stavby
- výsledkom vykonaných stavebných prác je podstatná zmena podmienok užívania stavby

¹⁰ § 38 ods. 1 Zákona o dani z pridanej hodnoty č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov

- náklady na stavebné práce boli vo výške 40% a viac hodnoty stavby pred začatím stavebných prác.

Pri predaji nehnuteľnosti, ktorú vlastní účtovná jednotka, ktorá je platiteľom DPH inému platiteľovi DPH po viac ako 5 rokoch od kolaudácie má predávajúci dve možnosti.

1. Možnosť: Predaj budovy s oslobodením od DPH podľa §38 ods. 1 písmena a) ZDPH. Následne je však predávajúci povinný postupovať podľa §54 ZDPH a upraviť odpočítanú daň, pretože pri nadobudnutí tejto budovy uplatnil odpočítanie dane (obdobie na úpravu pri zmene účelu použitia je 20 rokov). Predávajúci je teda povinný vrátiť časť odpočítanej dane v určenom pomere.
2. Možnosť: Predaj budovy s právom voľby na zdanenie podľa §69 ods. 12 písmena c) ZDPH. V tomto prípade vzniká povinnosť platiť DPH kupujúcemu, ktorý má právo pri splnení zákonných podmienok aj na odpočet DPH pri nákupe. Táto transakcia sa neoficiálne nazýva aj samozdanenie alebo odbornejšie prenesenie daňovej povinnosti. Výhodou uplatnenia tohto variantu pre predávajúceho je fakt, že dodanie nehnuteľnosti sa považuje za zdanené a postup podľa §54 ZDPH sa neuplatní. Pre kupujúceho ale vzniká riziko, ktoré musí vopred zvážiť. Keďže mu prenesením daňovej povinnosti vzniká povinnosť DPH odvieť štátu, je isté, že DPH musí uhradiť zo svojich zdrojov do štátneho rozpočtu, avšak právo na odpočet DPH pri nákupe, ktoré by DPH na výstupe mohlo znížiť, resp. úplne vyrovnať nie je vždy isté. Ak predávajúci predáva stavbu, ktorá je určená na bývanie a aj na účel iný ako na bývanie platiteľovi DPH, môže sa rozhodnúť, že dodanie stavby nebude oslobodené od dane len v časti, ktorá nie je určená na bývanie. Dôvodom je, že pri predaji nehnuteľností platiteľovi DPH určených na bývanie po uplynutí 5 rokov od kolaudácie alebo následnej kolaudácie sa predávajúci nemôže rozhodnúť, že tento predaj nebude oslobodený od DPH, keďže od 1.1.2019 je právo voľby zdanenia obmedzené práve pri dodaní stavby určenej na bývanie, dodaní jednotlivého bytu a dodaní jednotlivého apartmánu v bytovom dome.

Pre uplatnenie tohto variantu je teda podmienkou predaj nehnuteľnosti inej ako určenej na bývanie, po uplynutí 5 rokov od právoplatnosti kolaudácie alebo následnej kolaudácie a to platiteľovi DPH. Dodanie technického zhodnotenia sa nepovažuje za dodanie stavby alebo jej časti, ale pre účely DPH sa postupuje ako pri predaji tovaru.

Prechodné ustanovenia od 1.1.2019 §85 ods. 4: Pri dodaní stavby alebo časti stavby sa §38 ods. 1 písm. b) a ods. 7 písm. b) a c) v znení účinnom od 1.1.2019 uplatnia, ak sa stavebné práce začali po 31.12.2018.

Oprava bytov starších ako 5 rokov po 1.1.2020

Platiteľ DPH si nemôže uplatniť odpočítanie dane z opravy bytov, pretože v prípade ich následného predaja alebo prenájmu bude režim DPH oslobodený od dane. Nejde o prestavbu bytov podľa § 38 ods. 7 písm. b) a ani písm. c), ktoré by zakladali novú 5-ročnú lehotu pre oslobodenie.

Nájom bytu, rodinného domu alebo apartmánu po 01.01.2020

Za platiteľa DPH podľa §4 ZDPH môže byť registrovaná osoba, ktorá je zdaniteľnou osobou. Pojem zdaniteľná osoba a ekonomická činnosť (t. j. podnikanie) upravuje §3 ZDPH. Znenie je nasledovné:

„Zdaniteľnou osobou je každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť podľa odseku 2 bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti.

Ekonomickou činnosťou (ďalej len „podnikanie“) sa rozumie každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem a ktorá zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb vrátane ťažobnej, stavebnej a poľnohospodárskej činnosti, činnosť vykonávanú ako slobodné povolanie podľa osobitných predpisov, duševnú tvorivú činnosť a športovú činnosť. Za podnikanie sa považuje aj využívanie hmotného majetku a nehmotného majetku na účel dosahovania príjmu z tohto majetku; ak je majetok v bezpodielovom spoluvlastníctve manželov, považuje sa jeho využívanie na účel dosahovania príjmu za podnikanie v rovnakom pomere u každého z manželov, ak sa manželia nedohodnú inak.“¹¹

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

- ubytovacích služieb (od 1.1.2020)
- nájmu priestorov a miest na parkovanie vozidiel
- nájmu trvalo inštalovaných strojov a zariadení
- nájmu bezpečnostných schránok

Podľa § 38 ods. 5 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 časti. Prechodné ustanovenie: Ustanovenie § 38 ods. 5 v znení účinnom od 1. januára 2019 sa vzťahuje na

¹¹ Zákon o dani z pridanej hodnoty č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov

zmluvu o nájme nehnuteľnosti uzavretú po 31. decembri 2018, na základe ktorej bola nehnuteľnosť odovzdaná do užívania po 31. decembri 2018.

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

Ubytovacie služby

Účtovná jednotka, ktorá vlastní nehnuteľnosť, alebo nehnuteľnosť má v prenájme a má zmluvný súhlas na poskytovanie tejto nehnuteľnosti tretím osobám, ju môže využívať na podnikateľskú činnosť špecifikovanú ako ubytovacie služby. Ubytovacie služby z pohľadu dane z pridanej hodnoty sú zahrnuté v zákone o DPH v §38 ods. 4, ktorý bol pomerne nedávno novelizovaný.

Od 1.1.2020 je definícia ubytovacích služieb podľa § 38 ods. 4 nasledujúca:

Na účely odseku 3 písm. a) ubytovacími službami sú služby, ktoré patria do skupiny 55.1 až 55.3 a 55.9 osobitného predpisu (CPA); služby, ktoré patria do skupiny 55.9, sú ubytovacími službami, len ak sú poskytnuté na obdobie kratšie ako tri mesiace.

V kóde 55 CPA sú podľa metodického pokynu Finančného riaditeľstva SR uvedené nasledovné ubytovacie služby:

„55.1 Hotelové a podobné ubytovanie

55.10 Hotelové a podobné ubytovanie Táto trieda zahŕňa poskytovanie ubytovania spravidla na niekoľko dní alebo týždňov, zásadne na krátkodobé pobyty pre návštevníkov, t.j. ubytovanie v zariadených hotelových izbách a apartmánach. Servis zahŕňa denné služby ako upratovanie a postielanie, širokú škálu doplnkových služieb ako sú reštauračné služby, parkovanie, pranie bielizne, bazény a posilňovne, rekreačné zariadenia a zariadenia pre konferencie a spoločenské zariadenia. Táto trieda zahŕňa poskytovanie ubytovania v: - hoteloch - rekreačných zariadeniach - hotelových apartmánach - motelloch Táto trieda vylučuje: - poskytovanie domov a zariadených alebo nezariadených bytov alebo apartmánov pre dlhodobjšie ubytovanie, spravidla na niekoľko mesiacov alebo rokov, pozri časť 68 55.2 Turistické a iné krátkodobé ubytovanie

55.20 Turistické a iné krátkodobé ubytovanie Táto trieda zahŕňa poskytovanie ubytovania spravidla na niekoľko dní alebo týždňov, zásadne na krátkodobé pobyty pre návštevníkov, v samostatných priestoroch pozostávajúcich z kompletne zariadených izieb alebo priestorov na bývanie alebo stravovanie a nocľah, s kuchynskými zariadeniami alebo plne vybavenými kuchyňami. Môžu mať podobu apartmánov alebo bytov v malých samostatne

stojacich mnohoposchodových budovach alebo zoskupeniach budov alebo jednoposchodových bungalovov, chat, zrubov alebo súkromných domčekov, chalúp alebo chatiek. Doplnkové služby, ak bývajú poskytované, sú len veľmi minimálne. Táto trieda zahŕňa poskytovanie ubytovania v: - ubytovniach pre mládež, v horských chatách - prázdninových chatách, chatkách, domoch pre deti a iných domoch - bytoch pre hostí a bungalovoch - penziónoch, chatách a chatkách bez upratovacích služieb Táto trieda vylučuje: - poskytovanie krátkodobých ubytovaní s nábytkom a zariadením, s denným upratovaním, postielaním, reštauračnými službami, pozri 55.10 - poskytovanie domov a zariadených alebo nezariadených bytov alebo apartmánov pre dlhodobejšie ubytovanie, spravidla na niekoľko mesiacov alebo rokov, pozri divíziu 68

55.3 Autokempingy, táboriská a miesta pre karavány

55.30 Autokempingy, táboriská a miesta pre karavány Táto trieda zahŕňa: - poskytovanie miesta na ubytovanie v kempoch, parkovanie obytných prívosov, rekreačné kempovanie, rybárske a poľovnícke táborenie pre krátkodobé pobyty návštevníkov - poskytovanie miesta a zariadenie pre rekreačné vozidlá Táto trieda zahŕňa aj ubytovanie poskytované: - v ochranných prístreškoch, na miestach pre bivačovanie alebo na miestach pre umiestnenie stanov a/alebo spacích vakov Táto trieda vylučuje: - horské chaty, chatky a hostely z 55.20

55.9 Ostatné ubytovanie

55.90 Ostatné ubytovanie Táto trieda zahŕňa poskytovanie prechodného alebo dlhodobého ubytovania v jednotlivých alebo zdieľaných izbách alebo internátoch (ubytovniach) pre študentov, sezónnych pracovníkov a robotníkov alebo iné osoby.

55.90.1 Ubytovanie vo vysokoškolských internátoch Táto podtrieda zahŕňa: - študentské ubytovne - študentské internáty

55.90.9 Ubytovanie v ubytovniach a ostatné dočasné ubytovanie Táto podtrieda zahŕňa: - hostely pre robotníkov - penzióny - železničné spacie vozne

Ubytovacie služby uvedené v kóde 55 CPA podľa § 27 ods. 2 a prílohy č. 7a k ZDPH podliehajú zníženej 10 % - nej sadzbe DPH.¹²

Platí však aj výnimka a to: Oslobodenie DPH sa neuplatní na ubytovacie služby uvedené v § 38 ods. 4 ZDPH. Ak platiteľ poskytne službu, ktorá nie je uvedená v odseku 4 – napríklad ubytovanie respektíve nájom na dlhšiu dobu ako sú tri mesiace, režim DPH sa posúdi ako nájom nehnuteľnosti, pričom sa uplatní:

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

- oslobodenie od DPH (§38 ods. 3 ZDPH), alebo
- zdanenie DPH podľa §38 ods. 5 ZDPH, ak sú splnené 2 podmienky:
 - nájomca je zdaniteľná osoba a
 - predmetom nájmu nie je byt, rodinný dom, apartmán v bytovom dome.

Úprava odpočítanej dane podľa § 54 zákona o DPH

Uvedený predpis stanovuje povinnosť úpravy odpočítanej dane pri zmene účelu využitia investičného majetku. K danej problematike vydalo finančné riaditeľstvo SR metodický pokyn:

Metodický pokyn k úprave odpočítanej dane pri investičnom majetku podľa § 54 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov po 1.1.2016, ktorý podrobne aj s uvedením príkladov opisuje prípady kedy a akým spôsobom je daňovník povinný upraviť odpočítanú DPH podľa tohto zákona.

„Obdobie na úpravu odpočítanej dane podľa § 54a ods. 2 zákona o DPH je 20 kalendárnych rokov vrátane roka, v ktorom platiteľ dane uviedol nehnuteľnosť do užívania.

Ak platiteľ dane dodá nehnuteľnosť pred uvedením do užívania, upraví odpočítanú daň v kalendárnom roku, v ktorom túto nehnuteľnosť dodá. V priebehu uvedeného 20-ročného obdobia je platiteľ dane povinný vykonať úpravu odpočítanej dane pri každej zmene pomeru použitia nehnuteľnosti na podnikateľské a nepodnikateľské účely.

Uvedené 20-ročné obdobie na úpravu odpočítanej dane pri nehnuteľnostiach sa vzťahuje tak na úpravu odpočítanej dane podľa § 54a zákona o DPH (zmene pomeru použitia na podnikateľské a nepodnikateľské účely), ako aj podľa § 54 zákona o DPH (zmene charakteru činnosti).

Ak v priebehu 20-ročného obdobia na úpravu odpočítanej dane dôjde opätovne aj viackrát k zmene pomeru použitia na podnikateľské a nepodnikateľské účely, platiteľ dane znovu vykoná úpravu odpočítanej dane, pričom sa opätovne upraví a zrealizuje výška odpočítanej dane pripadajúca na zvyšné kalendárne roky.

Platiteľ dane postupuje pri úprave odpočítanej dane podľa vzorca uvedeného v prílohe č. 1 zákona o DPH, ktorý sa používa aj na účely uplatnenia § 54 zákona o DPH, pričom uvedený vzorec je použiteľný nielen pri prvej zmene rozsahu použitia investičného majetku, ale pri každej zmene, t. j. pri úprave poslednej odpočítateľnej dane.

Výpočet výšky zmeny odpočítanej dane (vzorec):

$$DD = [DV \times (A - B) / 20] \times R$$

kde:

- DD = výsledok úpravy: pri zápornom čísle vznikne nárok na dodatočne odpočítateľnú daň a pri kladnom čísle vznikne povinnosť priznať dodatočne neodpočítateľnú daň
- DV = vstupná daň vzťahujúca sa k cene obstarania IM alebo je to súčet súm vstupnej dane vzťahujúcej sa k prijatým stavebným prácam, ktoré sú súčasťou obstarávacej ceny stavby alebo technickým zhodnotením stavby, resp. nehnuteľnosti, v prípade obstarania investičného majetku formou nájmu s dojednaným právom kúpy, obstarávacou cenou je aj hodnota splátok.
- A = číslo od 0 do 1, ktoré je podielom vyjadrujúcim výšku dane, ktorú platiteľ mal právo naposledy odpočítať pri IM, k výške dane vzťahujúcej sa na obstarávaciu cenu IM alebo vlastným nákladom IM; vypočítaný podiel sa zaokrúhľuje na 2 desatinné miesta nahor
- B = číslo od 0 do 1, ktoré je podielom vyjadrujúcim výšku dane, ktorú platiteľ môže odpočítať pri IM, k výške dane vzťahujúcej sa na obstarávaciu cenu IM alebo vlastným nákladom IM v kalendárnom roku, v ktorom nastanú dôvody na úpravu odpočítanej dane podľa § 54 alebo § 54a ZDPH alebo súbežne podľa § 54 a § 54a ZDPH; vypočítaný podiel sa zaokrúhľuje na 2 desatinné miesta
- R = počet kalendárnych rokov, ktoré zostávajú do skončenia obdobia 5, 10 alebo 20 rokov od odpočítania dane vrátane roka, v ktorom došlo k zmene účelu použitia IM

Dodatočne odpočítateľná daň bude predstavovať zvýšenie odpočítania dane formou jej nárokovania zo štátneho rozpočtu. Dodatočne neodpočítateľná daň bude predstavovať zníženie odpočítanej dane formou jej vrátenia do štátneho rozpočtu.

Podľa § 54a ods. 4 zákona o DPH, ak v priebehu obdobia na úpravu odpočítanej dane platiteľ dane predá nehnuteľnosť s uplatnením dane, posudzuje sa táto nehnuteľnosť až do uplynutia obdobia na úpravu odpočítanej dane, akoby bola používaná len na podnikanie. Ak v priebehu obdobia na úpravu odpočítanej dane platiteľ dane predá nehnuteľnosť 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.

Výsledok úpravy odpočítanej dane podľa § 54a zákona o DPH môže podliehať ďalšiemu kráteniu dane, ak platiteľ dane časť nehnuteľnosti používa v rámci podnikania na činnosti s daňou na výstupe, ako aj na činnosti oslobodené od dane. To znamená, že výsledok úpravy odpočítanej dane podľa § 54a zákona o DPH sa musí prepočítať koeficientom vypočítaným podľa § 50 zákona o DPH.

Ak si pri obstaraní nehnuteľného majetku platiteľ odpočítal daň v plnej výške a následne začne majetok používať aj na účely nepodnikateľské, uplatní odpočítanie dane v pomernej výške, a teda nepostupuje podľa § 9 ods. 2 zákona (zdanenie použitia na iný ako podnikateľský účel).¹³

3.3 Určenie daňového režimu DPH pri predaji nehnuteľnosti evidovanej v majetku firmy

Zuzana Kosová – Loret

Definícia účtovnej existujúcej jednotky, ktorá súhlasila s uvedením svojho názvu v tejto práci je nasledovná: Účtovná jednotka je samostatne zárobkovo činná osoba (ďalej len SZČO) vykonávajúca ekonomickú činnosť (podnikanie), účtujúca v sústave jednoduchého účtovníctva, registrovaná pre DPH. SZČO sa v roku 2021 rozhodla predat' nehnuteľnosť, ktorú má zaradenú v obchodnom majetku, odpisuje ju od roku 2009.

Kupujúci je právnická osoba so sídlom v SR registrovaná pre DPH. Obe strany sa dohodli na kúpnej cene za predmetnú nehnuteľnosť. Pri zostavovaní kúpno-predajnej zmluvy sa obe strany poradili s právnikom a účtovníkom. Poradenstvo s účtovníkom spočívalo najmä v stanovení kúpnej ceny a režimu DPH.

Odporúčanie účtovníka:

Rozdelenie kúpnej ceny na cenu za budovu a cenu za pozemok, z dôvodu evidencie týchto druhov nehnuteľností v oboch evidenciách majetku (kupujúceho aj predávajúceho) oddelene. Kúpna cena má byť rozdelená na cenu za pozemok a cenu za nehnuteľnosť (pre ľahšie účtovanie u kupujúceho, ktorý je povinný zaradiť tento majetok každý zvlášť z dôvodu odpisovania).

13 Finančné riaditeľstvo SR, Banská Bystrica, júl 2016, Metodický pokyn k úprave odpočítanej dane pri investičnom majetku podľa § 54 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov po 1.1.2016

Zvažovanie režimu DPH: Nehnutelnosť spĺňa podmienky podľa §38, ods. 8 ZDPH kedy sa pri predaji predávajúci má možnosť rozhodnúť, či predať nehnuteľnosť s DPH, čo by navýšilo sumu na úhradu o 20%, alebo bez DPH, kde však vzniká predávajúcemu povinnosť upraviť odpočítanú daň za rekonštrukcie nehnuteľnosti vykonané v minulosti na tejto nehnuteľnosti podľa § 54 ods. 3 písm. a ZDPH. Predávajúci nesúhlasí s predajom nehnuteľnosti bez DPH podľa §38, ods. 8, je to pre neho nevýhodné z dôvodu povinnosti vrátenia pomernej časti DPH daňovému úradu z vykonaných rekonštrukcií. Preto zvažujeme možnosť predaja nehnuteľnosti s DPH a využiť možnosť prenosu DPH na kupujúceho, kde by zostala zachovaná cena bez DPH – dohodnutá cena medzi kupujúcim a predávajúcim. Z dôvodu, že kupujúci má predschválený úver už v dohodnutej výške kúpnej ceny bez DPH, predávajúci chce vyjsť kupujúcemu s cenou v ústrety a preto zvažuje predaj nehnuteľnosti v režime prenosu DPH podľa §69 ods. 12 pís. c. ZDPH. Avšak nastáva otázka, či tento predaj s prenosom neovplyvní predávajúceho koeficient DPH. Jedná sa o vysokú sumu v porovnaní s tržbami a koeficient by bol vysoký, čo by značne ovplyvnilo DPH na vstupe počas nasledujúceho roka.

Rada účtovníka vyplýva z § 50 ods. 2 zákona o DPH, podľa ktorého sa do koeficientu neuvádza:

- predaj podniku alebo jeho časti tvoriacej samostatnú organizačnú zložku,
- **predaj hmotného a nehmotného majetku, ktorý platiteľ dane používal na účely svojho podnikania, okrem zásob,**
- príležitostné finančné služby, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 39 zákona o DPH,
- **príležitostný prevod a príležitostný nájom nehnuteľností,**
- hodnotu nadobudnutých tovarov z iného členského štátu,
- hodnotu služieb prijatých od zahraničnej osoby z iného členského štátu alebo tretieho štátu.

Záverom a riešením príkladu je, že predávajúci môže predať predmetnú nehnuteľnosť, ktorá spĺňa podmienky §38 ods. 8 ZDPH kupujúcemu, ktorý je registrovaný pre DPH na SR s DPH s prenosom DPH podľa §69 ods. 12 písm. c ZDPH, teda zostane zachovaná pôvodne dohodnutá predajná suma bez DPH, kedy tento predaj neovplyvní predávajúceho koeficient DPH ani povinnosť vrátenia pomernej časti odpočítanej DPH z rekonštrukcií tejto nehnuteľnosti.

Záver

Znalosť a dodržiavanie rozsiahlej legislatívy týkajúcej sa oceňovania, účtovania a vykazovania nehnuteľností je základom pre správny postup pri akejkoľvek transakcii týkajúcej sa nehnuteľností v účtovníctve účtovnej jednotky. Obchodovanie s nehnuteľnosťami je pomerne časté u mnohých subjektov vystupujúcich na trhu, a počas výkonu podnikateľskej činnosti sa s ním stretáva väčšina podnikateľských subjektov. Môže sa jednať v podstate len o technické zhodnotenie prenajatého priestoru, prípadne o kúpu parkovacieho miesta, či drobnej stavby a podnikateľský subjekt vo väčšine prípadov využíva služby odborného poradenstva účtovníka, či daňového poradcu. Podnikateľské subjekty zaoberajúce sa výstavbou, predajom, prenájmom nehnuteľností vo vyššej miere, prípadne developerské spoločnosti, vo väčšine prípadov majú interných znalcov, poradcov, právnikov, ktorí ovládajú rozsiahlu problematiku. Jedná sa totiž o transakcie s vysokými sumami a vysokým daňovým dopadom.

V našej diplomovej práci sme si priblížili túto rozsiahlu tému z rôznych oblastí daní, spôsobov účtovania, daňových režimov. Teoretická časť záverečnej práce bola obsiahnutá v prvej kapitole práce. Hlavným cieľom kapitoly bola analýza základných definícií, právnych noriem, zákonov a usmernení nakoľko je dôležité definovať pojem nehnuteľnosť z rôznych pohľadov. V zákone o účtovníctve č. 431/2002 Z. z. je definícia majetku a aktív, avšak samotná definícia nehnuteľnosti uvedená nie je. V pokračovaní prvej kapitoly sme sa zamerali na spôsoby obstarania nehnuteľností, spôsob účtovania nehnuteľností podľa zámeru jeho využitia a vyradenie nehnuteľností. Veľká časť práce bola venovaná problematike DPH pri transakciách spojených s nehnuteľnosťami. A uviedli sme aj prepojenie IFRS so slovenskými účtovnými predpismi.

Čiastkovým cieľom našej práce bolo získanie dostatočných poznatkov, ktoré sme využili v tretej kapitole práce. Jednotlivé čiastkové ciele boli obsiahnuté v druhej kapitole práce. Pre dosiahnutie hlavného cieľa záverečnej práce je dôležité dosiahnutie čiastkových cieľov, hlavným cieľom práce bolo oboznámenie čitateľa s problematikou oceňovania, účtovania a vykazovania nehnuteľností v Slovenskej republike a to z rôznych pohľadov a oblastí.

Tretia kapitola, ktorá je praktickou časťou práce je zameraná na rozbor troch prípadov vybraných transakcií účtovných jednotiek pôsobiacich na slovenskom trhu.

Zámerom bolo priblížiť čitateľovi získané poznatky z teoretickej časti v praktických príkladoch z podnikateľského prostredia.

V prvom príklade bola téma spracovaná z pohľadu účtovania v spoločnosti zaoberajúcej sa výstavbou nehnuteľností. Novovzniknutá spoločnosť začala s výstavbou nehnuteľnosti na základe zmluvy so zákazníkom, v ktorej si zákazník určil parametre, jednalo sa teda o zákazkovú výstavbu nehnuteľnosti. Účtovná jednotka použila metódu nulového zisku, počas výstavby došlo k postupnej fakturácii zákazky, ale aj odstúpenie od zákazky a následnému dokončeniu zákazky pre nového zákazníka.

V druhom príklade sme sa zamerali na DPH pri predaji nehnuteľnosti, ktorá bola evidovaná v majetku firmy. Fyzická osoba podnikajúca na základe osvedčenia (živnosti) predávala nehnuteľnosť inému podnikateľskému subjektu, obe strany boli registrované re DPH. Keďže cena za nehnuteľnosť bola vopred dohodnutá, bolo v záujme ju zachovať a nenavýšovať o DPH. Hľadali sme vhodné riešenie pre obe strany tejto transakcie a dodržanie platnej legislatívy.

V treťom príklade sme si priblížili problematiku účtovania nehnuteľností určenej na predaj. Spoločnosť zaoberajúca sa len touto činnosťou riešila prípad predaja väčšej nehnuteľnosti na dve časti v dvoch účtovných obdobiach, kde bolo potrebné určiť pomer pre rozdelenie ceny, v ktorej sa daná časť nehnuteľnosti má vyradiť (teda premietnuť v nákladoch) v príslušnom zdaňovacom období.

Hlavný cieľ záverečnej práce bol dosiahnutý v tretej kapitole práce a to aplikáciou získaných teoretických poznatkov obsiahnutých v prvej kapitole práce do troch príkladov uvedených v tretej časti záverečnej práce.

Zoznam použitej literatúry

Knižné publikácie

1. CENIGOVÁ, A. 2020, Podvojný účtovníctvo podnikateľov, devätnáste vydanie, Bratislava, Ceniga, s. r. o., marec 2020, 664 strán, ISBN 978-80-973274-1-5
2. MINTÁL, J. 2020, Daňové a nedaňové výdavky 2020, Žilina, Poradca s. r. o., február 2020, 575 strán, ISBN 978-80-8162-11-7
3. BRNOVÁ, M – VIDOVÁ, M. – HORNIAČEK, P, 2019, Daňové a účtovné zákony 2020, Žilina, Poradca s. r. o., 2019, 575 strán, ISBN 978-80-8162-135-2
4. HUDECOVÁ, I, 2021, Dane, účtovníctvo, odvody bez chýb, pokút a penále, Žilina, Poradca s. r. o., 2021, ISSN: 1336-7986

Iné zdroje

1. UGRÓCZY, S. 2021, Materiál z odborného školenia: Vybrané problémové oblasti k DPH, Ing. Soňa Ugróczy, daňový poradca SKDP, 30.09.2021
2. TUŽINSKÝ, M., 2021 Materiál z odborného semináru: Odpisovanie a účtovanie majetku, Ing. Mgr. Martin Tužinský, PhD., 2021

Právne predpisy

1. Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov
2. Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov
3. Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov
4. Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 16. decembra 2002 č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva
5. Zákon č. 40/1964 Zbierky zákonov Občiansky zákonník v znení neskorších predpisov
6. Zákon č. 50/1976 Zbierky zákonov o územnom plánovaní a stavebnom poriadku (stavebný zákon) v znení neskorších predpisov

7. Usmernenie daňového riaditeľstva Slovenskej republiky k účtovaniu zákazkovej výroby od 1.1.2011, Daňové riaditeľstvo SR Banská Bystrica, júl 2011
8. Príloha č. 8 Účtovanie zákazkovej výstavby nehnuteľnosti určenej na predaj, § 30 d postupov účtovania, 2011
9. Metodický pokyn finančnej správy SR k úprave odpočítanej dane pri investičnom majetku podľa § 54 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov po 1.1.2016
10. Metodický pokyn finančnej správy SR k uplatňovaniu dane z pridanej hodnoty pri dodaní a prenájme nehnuteľností alebo jej časti podľa § 38 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov po 1.1.2020
11. Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky z 3. decembra 2014 č. MF/23377/2014-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o individuálnej účtovnej závierke a rozsahu údajov určených z individuálnej závierky na zverejnenie pre veľké účtovné jednotky a subjekty verejného záujmu v znení neskorších predpisov
12. Metodické usmernenie č. MF/013029/2020-352 o účtovaní prevodu správy majetku a prevodu vlastníctva majetku v organizáciách územnej samosprávy.

Články na internete

1. JURIŠOVÁ, A. – TURÓCIOVÁ, J. – JARINKOVIČOVÁ, V., 2016, Nehnuteľnosti podnikateľa z hľadiska účtovného i daňového, Dostupné na internete: Ekonomické a právne informácie (online) www.epi.sk, 2016 <https://www.danovecentrum.sk/form/goto.ashx?t=26&p=1020274&f=3>
2. JURIŠOVÁ, A. – TURÓCIOVÁ, J. – JARINKOVIČOVÁ, V., 2016, Nehnuteľnosti podnikateľa z hľadiska účtovného i daňového, Dostupné na internete: Ekonomické a právne informácie (online) www.epi.sk, 2016 <https://www.danovecentrum.sk/clanok-z-titulky/nehnutelnosti-podnikatela-z-hladiska-uctovneho-i-danoveho-toptema-dc-10-2016.htm#Share>
3. REDAKCIA ZISK-MANAŽMENT, 2017, Nadobudnutie nehnuteľnosti v dobrovolnej dražbe, Dostupné na internete (online) www.ezisk.sk <https://www.ezisk.sk/clanok/nadobudanie-nehnutelnosti-v-dobrovolnej-drazbe/4209/>

4. NOVOTNÁ, Ľ., 2009, Obstaranie dlhodobého majetku z dotácií, Dostupné na internete (online) www.epi.sk, <https://www.danovecentrum.sk/odborny-clanok/Obstaranie-dlhodobeho-majetku-z-dotacii.htm>
5. FINANČNÁ SPRÁVA SR, Stanoviská finančnej správy SR, Nedodržanie podmienok finančného prenájmu, Dostupné na internete: www.financnasprava.sk, <https://podpora.financnasprava.sk/755079-Nedodržanie-podmienok-finančného-prenájmu>
6. FINANČNÁ SPRÁVA SR, Stanoviská finančnej správy, Zaradenie hmotného majetku do odpisovej skupiny a ročný odpis, Dostupné na internete (online): www.financnasprava.sk, <https://podpora.financnasprava.sk/304540-Zaradenie-hmotn%C3%A9ho-majetku-do-odpisovej-skupiny-a-ro%C4%8Dn%C3%BD-odpis->
7. KOLENOVÁ, I., 2014, Kúpa budovy spolu s pozemkom, Dostupné na internete (online): www.epi.sk, <https://www.danovecentrum.sk/aktuality/kupa-budovy-spolu-s-pozemkom-aktualita-dc.htm>
8. FINANČNÁ SPRÁVA SR, Stanoviská finančnej správy, Predaj nehnuteľnosti nadobudnutej vlastnou výstavbou, dostupné na internete (online): www.financnasprava.sk, <https://podpora.financnasprava.sk/788828-Predaj-nehnute%C4%BEnosti-nadobudnutej-vlastnou-v%C3%BDstavbou>
9. JURIŠOVÁ, A. – TURÓCIOVÁ, J. – JARINKOVIČOVÁ, V. , 2016, Vyradenie nehnuteľnosti z hľadiska ZDP, 11/2016, Dostupné na internete (online): www.epi.sk, <https://www.danovecentrum.sk/odborny-clanok/4-2-vyradenie-nehnutelnosti-z-hladiska-zdp.htm>
10. CÍGEROVÁ, N., 2022, Posúdenie transakcií s nehnuteľnosťami, Dostupné na internete (online): www.epi.sk, <https://www.daňovécentrum.sk/aktuality/posudenie-transakcii-s-nehnutelnostami-na-konci-uctovneho-obdobia-toptema-dc-3-2022.htm>