

Modelové príklady – nájom a iné plnenia

1 Príklad

Platiteľ DPH vlastní byt, ktorý prenajíma nezdaniteľnej osobe. Nájomca platí fixnú sumu za nájom (oslobodené od DPH) a úhradu za ostatné plnenia (elektrická energia, voda, teplo, chlad, internet a TV) na základe skutočných nákladov. Tieto plnenia sa hradia mesačne paušálnou sumou podľa predpisu. Po prijatí ročného vyúčtovania od dodávateľov plnení platiteľ vystaví dobropis alebo ľarchopis na preplatok alebo nedoplatok nájomcovi. Nájomca nemá možnosť zmeniť dodávateľa týchto plnení.

Elektrická energia a voda sa vyúčtováva podľa skutočne odobratého množstva. Cena elektriny od distribútora pozostáva z fixného poplatku za odberné miesto a ceny za odobratú elektrinu, pričom obe zložky sa prenášajú na nájomcu.

Úhrada za teplo sa rozdeľuje nasledovne – 40 % podľa skutočne odobratého množstva a 60 % rovnomerne medzi všetkých nájomcov/vlastníkov.

1. Aký režim DPH sa aplikuje na ostatné plnenia ako celok?
2. Je potrebné / možné odčleniť cenu elektriny od ceny ostatných plnení a aplikovať 19 % sadzbu?

Kedže nájomca má možnosť ovplyvniť výšku spotreby (voda, teplo, elektrina a chlad) a platí za skutočne spotrebované množstvo dodávaných tovarov, je potrebné považovať dodania týchto tovarov za samostatné dodania, ktoré sú oddelené od nájmu. Aby bolo možné pri mesačných zálohách správne vyčísliť daň za jednotlivé dodávané tovary, musí prenajímateľ mesačnú paušálnu sumu rozdeliť na sumy pripadajúce na jednotlivé dodávané tovary a uplatniť príslušnú sadzbu DPH.

Vzhľadom na to, že prenajímateľ počas roka fakturuje paušálne platby (t. j. nie za presne dodané množstvo tovarov), nevzniká mu daňová povinnosť podľa § 19 ods. 3 písm. c) zákona o DPH. Prenajímateľovi počas roka vzniká daňová povinnosť podľa úvodnej vety § 19 ods. 3 zákona o DPH, t. j. najneskôr posledným dňom obdobia, na ktoré sa platba za opakovane alebo čiastkovo dodávaný tovar vzťahuje. Pri vyúčtovaní spotreby týchto tovarov prenajímateľ postupuje podľa § 25 zákona o DPH.

V prípade internetu a TV, keďže nájomca nemal možnosť zvoliť si dodávateľa týchto služieb, predstavujú tieto služby vedľajšie plnenie k nájmu, a teda podliehajú rovnakému DPH režimu ako nájom (oslobodené od DPH).

2 Príklad

Platiteľ prenajíma kancelárie inému platiteľovi (napr. banke) s oslobodením od DPH. Okrem toho nájomca samostatne platí za elektrickú energiu na základe odpočtu z podružného merača. Nájomca nemôže právne ani technicky zmeniť dodávateľa elektriny.

Elektrická energia: Úhrady sa uskutočňujú podľa skutočne odobratého množstva. Odpočet sa realizuje raz ročne k 31. 12. Počas roka nájomca platí paušálne platby na základe spotreby z predchádzajúceho roka alebo podľa dohody.

Aký režim DPH sa uplatňuje na dodanie elektrickej energie?

Keďže nájomca má možnosť ovplyvniť výšku spotreby elektrickej energie a platí za skutočne spotrebované množstvo, je potrebné dodanie elektrickej energie považovať za samostatné dodanie tovaru, ktoré je oddelené od nájmu.

Vzhľadom na to, že prenajímateľ počas roka fakturuje paušálne zálohové platby (t. j. nie za presne dodané množstvo), nevzniká mu daňová povinnosť podľa § 19 ods. 3 písm. c) zákona o DPH. Prenajímateľovi počas roka vzniká daňová povinnosť podľa úvodnej vety § 19 ods. 3 zákona o DPH, t. j. najneskôr posledným dňom obdobia, na ktoré sa platba za opakovane alebo čiastkovo dodávaný tovar vzťahuje. Pri vyúčtovaní spotreby elektrickej energie prenajímateľ postupuje podľa § 25 zákona o DPH.

3 Príklad

Spoločnosť vlastní výrobný areál, ktorý prenajíma inému platiteľovi s DPH. Súčasne poskytuje nájomcovi aj dodávku elektrickej energie. Nájomca má možnosť právne a technicky dohodnúť odber elektriny s iným dodávateľom, avšak rozhodne sa ponechať si ako dodávateľa vlastníka areálu.

Elektrická energia: Platby sa určujú podľa skutočne odobratého množstva, pričom odpočet sa vykonáva raz ročne k 31. 12. Počas roka nájomca uhrádza paušálne platby podľa minuloročnej spotreby alebo podľa dohody.

Je dodanie elektrickej energie súčasťou služby nájmu s 23 % sadzbou alebo samostatné dodanie s 19 % sadzbou DPH?

Keďže nájomca má možnosť ovplyvniť výšku spotreby elektrickej energie a platí za skutočne spotrebované množstvo, je potrebné dodanie elektrickej energie považovať za samostatné dodanie tovaru, ktoré je oddelené od nájmu, a podlieha DPH vo výške 19 %.

Vzhľadom na to, že prenajímateľ počas roka fakturuje paušálne zálohové platby (t. j. nie za presne dodané množstvo), nevzniká mu daňová povinnosť podľa § 19 ods. 3 písm. c) zákona o DPH. Prenajímateľovi počas roka vzniká daňová povinnosť podľa úvodnej vety § 19 ods. 3 zákona o DPH, t. j. najneskôr posledným dňom obdobia, na ktoré sa platba za opakovane alebo čiastkovo dodávaný tovar vzťahuje. Pri vyúčtovaní spotreby elektrickej energie prenajímateľ postupuje podľa § 25 zákona o DPH.

4 Príklad

Spoločnosť fakturuje zdaniteľným aj nezdaniteľným osobám popri nájomnom (ktoré je v niektorých prípadoch oslobodené, v niektorých prípadoch s DPH) aj paušálne náklady za energie. V zmluve je dohodnutý paušál, ktorý je nastavený na základe predchádzajúcej minuloročnej spotreby (nie je upravovaný na základe vyúčtovania energií v danom roku). V danom paušále sú určitým pomerom zohľadnené náklady na elektrickú energiu, teplo, vodu, odvoz odpadu a podobne.

Paušál za energiu bol doteraz (do 31.12.2024) fakturovaný vždy s DPH.

Otázka je ako od 1.1.2025 tento paušál za energie fakturovať, keďže elektrická energia je s 19 % a zvyšok s 23 %. Je potrebné stanoviť pomer v akom sa nachádza elektrická energia v paušále a túto časť fakturovať s 19 % a zvyšok s 23 %?

Keďže nájomca nemá možnosť ovplyvniť výšku spotreby tovarov (elektrickej energie, vody, plynu...) a neplatí za skutočne spotrebované množstvo (nedochádza k vyúčtovaniu spotreby),

je potrebné dodanie týchto tovarov považovať za vedľajšie plnenie k nájmu, t. j. podlieha rovnakému DPH režimu ako nájom.

5 Príklad

Máme zmluvy, kde máme dohodnutý paušál za nájom v jednej sume, pričom máme uvedené, že v paušále za nájom sú zahrnuté aj elektrická energia, voda a iné služby. Musíme rozdeliť paušálnu sumu od 1.1.2025 zvlášť za nájom a zvlášť za elektrickú energiu alebo môžeme to mať ako doteraz, pričom sa k paušálu uplatní len 23 % sadzba DPH. Elektriina nie je meraná žiadnymi meračmi ani sa nerobí vyúčtovanie.

Kedže nájomca nemá možnosť ovplyvniť výšku spotreby tovarov (elektrickej energie, vody, plynu...) a neplatí za skutočne spotrebované množstvo (nedochádza k meraniu a vyúčtovaniu spotreby), je potrebné dodanie týchto tovarov považovať za vedľajšie plnenie k nájmu, t. j. podlieha rovnakému DPH režimu ako nájom.

6 Príklad

Spoločnosť je prenajímateľom budovy a popri nájomnom fakturuje aj tzv. pohyblivú zložku nájmu vo výške čiastke 4 EUR / m², ktorá zahŕňa dodávku elektriny, vody, tepla, upratovacích služieb a strážnej služby. Uvedené tovary a služby sú vyúčtované spôsobom, že sa pomerne rozdelia medzi viacerých nájomcov budovy podľa skutočnej spotreby po skončení roka. Akým spôsobom bude postupovať pri vystavení faktúry, ktorá sa vystavuje vždy mesiac vopred s ohľadom na zníženú sadzbu el. energie 19 %?

Kedže nájomcovia nemajú možnosť ovplyvniť výšku spotreby elektrickej energie, vody a tepla a neplatia za skutočne spotrebované množstvo (nedochádza k meraniu a vyúčtovaniu spotreby, náklady na tieto tovary nájomca rozdelí pomerne podľa plochy), je potrebné dodanie týchto tovarov považovať za vedľajšie plnenie k nájmu, t. j. podliehajú rovnakému DPH režimu ako nájom.

V prípade dodávaných služieb (upratovacie služby a strážna služba) by boli tieto služby oddelené od nájmu len pod podmienkou, že by jednotlivý nájomca mal možnosť a sám by si zvolil dodávateľa týchto služieb. V opačnom prípade sú tieto služby vedľajším plnením k nájmu, a teda podliehajú rovnakému DPH režimu ako nájom.

7 Príklad

Slovenský platiteľ dane poskytuje služby tzv. serverhousingu, čiže umožňuje umiestnenie servera do dátového centra, jeho napojenie na internet a elektrickú energiu.

Servery sú zapojené do elektrickej siete bez vlastného merača, ten je jeden pre celé dátové centrum. Náklady na spotrebu elektrickej energie sa rozrátavajú medzi jednotlivé zariadenia (klientov) na základe výkonu, doby zapojenia a iných parametrov, ktoré s presnosťou +-2 % určia spotrebu elektrickej energie každého zariadenia.

Prevádzkovateľ dátového centra elektrickú energiu nakupuje od dodávateľa elektrickej energie a následne podľa určeného kľúča ďalej fakturuje svojim klientom. Klient samozrejme nemá možnosť zmeniť dodávateľa energie.

Zmluva určuje samostatne plnenia a ich cenu na serverhousing, elektrickú energiu a chladenie.

Jedná sa o zložené plnenie alebo o je dodanie energie samostatným plnením?

V prípade prevádzky dátového centra zákazníci nemajú záujem o prenájom a prípadné dodanie elektrickej energie, ale o jedno plnenie ako celok, pozostávajúce z prevádzky daného zariadenia. Pri poskytovaní tejto služby prevádzkovateľ síce využíva viaceré vstupy (ako napríklad dodanie elektrickej energie či chladu), ktoré následne zohľadní pri stanovení ceny za poskytovanú službu, avšak táto skutočnosť nemení podstatu dodávanej služby. Prevádzkovateľ teda pri dodaní služby serverhousingu uplatní k cene, ktorá je vyčíslená dohodnutým spôsobom, 23 % DPH.

8 Príklad

Vlastník prenajíma objekt, ktorý má administratívnu budovu (kancelárie) a hospodárske budovy (sklady a pod.).

Nájomcom v administratívnej budove sa nefakturuje osobitne žiadna spotreba energií ani služby, majú to zahrnuté v nájme.

Nájomcovia v hospodárskych budovách majú nainštalované podružné elektromery, týmto sa fakturuje spotreba elektrickej energie na základe odpočtu, avšak nie mesačne, ale v nejakých dvoch, troch mesačných intervaloch na základe faktúr od dodávateľa. Odpočty z elektromerov sú spísané k 31. 12. 2024.

Ako vystaviť faktúry za elektrickú energiu spotrebovanú do 31. 12. 2024? Aj v tomto prípade určujeme zdaniteľné plnenie podľa § 19 ods. 3 písm. c) t. j. dátum dodania = dátum vystavenia faktúry, čo je v januári 2025, keďže prenajímateľ fakturuje elektrickú energiu na základe podružných elektromerov a vyfakturované množstvá nájomcom nie sú zhodné s fakturovaným množstvom od dodávateľa elektrickej energie? Pozn.: Nejde o prefakturovanie elektrickej energie 1:1, rozdiel ostáva v nákladoch spoločnosti.

Je možné aplikovať § 19 ods. 3 písm. c), ak sa fakturuje spotreba energií zistená na základe podružných meračov, čo nemusí vždy byť „presne dodané množstvo“ ako to požaduje toto ustanovenie, keďže súčet dodaného množstva z podružných meračov sa nezhoduje s množstvom dodaným dodávateľom energií podľa hlavného merača na objekte?

Bude sa môcť teda spotreba energie za november a december na základe odpočtu spotreby k 31. 12. 2024 z podružných elektromerov fakturovať už s novou sadzbou DPH vo výške 19% ?

Keďže nájomcovia v administratívnej budove nemajú možnosť ovplyvniť výšku spotreby energií a neplatia za skutočne spotrebované množstvo (nedochádza k meraniu a vyúčtovaniu spotreby, náklady na tieto tovary nájomca zahŕňa do ceny nájmu), je potrebné dodanie týchto tovarov považovať za vedľajšie plnenie k nájmu, t. j. podliehajú rovnakému DPH režimu ako nájom.

V prípade nájomcov v hospodárskych budovách, ktorí majú možnosť ovplyvniť výšku spotreby elektrickej energie a platia za skutočne spotrebované množstvo, je potrebné dodanie elektrickej energie považovať za samostatné dodanie tovaru, ktoré je oddelené od nájmu.

Vznik daňovej povinnosti pri dodaní elektrickej energie nájomcom v hospodárskych budovách sa určí nasledovne:

- *Prenajímateľ postupuje podľa § 19 ods. 3 písm. c) zákona o DPH len v tom prípade, že požaduje úhradu za presne dodané množstvo a interval úhrad za dodávaný tovar sa zhoduje s intervalom úhrad za nájom (t. j. ak je nájomné fakturované mesačne a elektrická energia dvoj- alebo 3-mesačne, postup podľa tohto ustanovenia nie je možné uplatniť).*
- *Ak prenajímateľovi nevzniká daňová povinnosť podľa § 19 ods. 3 písm. c) zákona o DPH, pričom ide o opakovane dodávanú elektrickú energiu, prenajímateľovi bude počas roka vznikať daňová povinnosť podľa úvodnej vety § 19 ods. 3 zákona o DPH, t. j. najneskôr posledným dňom obdobia, na ktoré sa platba za opakovane alebo čiastkovo dodávaný tovar alebo službu vzťahuje. Pri vyúčtovaní spotreby elektrickej energie bude prenajímateľ postupovať podľa § 25 zákona o DPH.*

9 Príklad

Prenajímateľ poskytuje nájomcovi nájom nehnuteľnosti, za ktorý požaduje mesačne platbu. V súlade so zmluvou o nájme elektrickú energiu uhradza nájomca na základe vlastnej zmluvy s dodávateľom. Alikvotný podiel spotreby vody fakturuje prenajímateľ nájomcovi na základe odpočtu z nainštalovaných vodomeroch a skutočnej faktúry od vodárenskej spoločnosti. Dodávku plynu fakturuje prenajímateľ nájomcovi na základe odpočtu prideleného podružného merača spotreby plynu prepočtom z fakturácie z celkovej spotreby plynu pre objekt. Prenajímateľ teda nájomcovi fakturuje opakovane raz ročne spotrebovanú vodu a plyn.

Vodné a plyn sa nájomcom prefakturuje na základe podružných vodomeroch a merača plynu. Stav k 31. 12. 2024 má prenajímateľ spísané, faktúry za vodné a plyn od dodávateľov ešte nemá. Ako správne vystaviť nájomcovi faktúry? Faktúry prenajímateľ vystaví až po obdržaní faktúr od dodávateľov vody a plynu, vyfakturuje množstvo odpísané z podružných vodomeroch a plynomeroch k 31. 12. 2024 s cenou zistenou z faktúry od dodávateľa, deň dodania = deň vystavenia faktúry, sadzba 23% platná v deň vystavenia faktúry. Je tento postup správny?

Keďže nájomca má možnosť ovplyvniť výšku spotreby vody a plynu a platí za skutočne spotrebované množstvo, je potrebné dodanie týchto tovarov považovať za samostatné dodanie tovaru, ktoré je oddelené od nájmu.

Vzhľadom na to, že prenajímateľ počas roka nefakturuje za presne dodané množstvo tovarov v intervale úhrad za dodávaný tovar, ktoré sa zhoduje s intervalom úhrad za nájom, nevzniká mu daňová povinnosť podľa § 19 ods. 3 písm. c) zákona o DPH. Prenajímateľovi vznikne daňová povinnosť nasledovne:

- *Pri opakovanom dodaní vody a plynu (za obdobie nepresahujúce 12 kalendárnych mesiacov), vznikne prenajímateľovi daňová povinnosť podľa úvodnej vety § 19 ods. 3 zákona o DPH, t. j. najneskôr posledným dňom obdobia, na ktoré sa platba za opakovane alebo čiastkovo dodávaný tovar alebo službu vzťahuje (v danom príklade 31. 12. 2024). T. j. uplatní sa sadzba dane 20 %.*
- *Ak prenajímateľ ku dňu vystavenia faktúry za tieto dodania (v danom príklade k 15. 1. 2025) nemá k dispozícii faktúru od dodávateľov vody a plynu, a ak k tomuto dňu nájomcovi vystavil faktúru za tieto dodania na základe kvalifikovaného odhadu spotreby a uplatniteľných cien, následne, po prijatí faktúr od dodávateľov vody a plynu, vystaví dobropis / ťarchopis podľa § 25 zákona o DPH.*

V zmysle záverov Komisie, za predpokladu, že uvedené nepovedie k daňovým únikom, ak sa v právnych vzťahoch vzniknutých pred zverejnením zápisu Komisie aplikácia § 19 ods. 3 písm.

c) zákona o DPH (vznik daňovej povinnosti pri dodávanom presnom množstve elektriny, plynu, vody a tepla popri opakovanom poskytovaní nájmu nehnuteľností) odchyľuje od uvedeného postupu, tak sa táto aplikácia ponecháva nedotknutá.

10 Príklad

Spoločnosť, platiteľ DPH, je vlastníkom (ďalej len "Vlastník") polyfunkčnej budovy, ktorá pozostáva z:

- a) nebytových priestorov (čiastočne využívané na podnikanie Vlastníka, čiastočne prenajaté ako obchodné priestory inej zdaniteľnej osobe) ako aj
- b) bytových priestorov (byty určené na prenájom).

Vlastník prenajíma byty ako celok, t. j. všetky bytové jednotky jedinej zdaniteľnej osobe (s.r.o.), platiteľovi DPH (ďalej len "Nájomca"), ktorý ich ďalej poskytuje do podnájmu občanom (nezdaniteľným osobám). To znamená, že Vlastník inkasuje mesačne od Nájomcu nájomné za všetky byty ako celok. Nájomca, ktorý aktívne vyhľadáva podnájomníkov (občanov) a stará sa o bezproblémový chod poskytovania (nájomných) služieb, inkasuje taktiež nájomné od týchto nezdaniteľných osôb – podnájomníkov.

Podnájomníci sa zmluvne zaviazali, že okrem nájomného (pre Nájomcu) budú uhrádzať aj plnenia súvisiace s užívaním bytu – vodné a stočné, elektrická energia, odvoz a likvidácia odpadu, a to na základe mesačnej faktúry vystavenej Vlastníkom. Cena za elektrinu spotrebovanú v bytoch podnájomníkmi je stanovená mesačne podľa skutočne nameraných hodnôt (podružné merače), a cena za elektrinu v spoločných priestoroch prepočtom podľa podlahovej plochy bytov.

Jednotliví podnájomníci nemajú možnosť voľby dodávateľa elektrickej energie.

Vlastník, ktorý prenajíma byty výlučne Nájomcovi, ale fakturuje elektrickú energiu priamo podnájomníkom, akú sadzbu DPH má aplikovať od 1. 1. 2025?

Podnájomníkom sú dodávané dve samostatné plnenia od dvoch poskytovateľov:

- *nájomné hradia Nájomcovi (dodanie oslobodené od DPH) a*
- *plnenia súvisiace s užívaním bytu hradia Vlastníkovi (dodania podliehajú sadzbe DPH podľa typu dodávaného tovaru alebo služby, t. j. elektrická energia s 19 % DPH a ostatné plnenia s 23 % DPH).*