

Usmernenie č. 9/DZPaU/2020/MU k elektromobilom

Finančné riaditeľstvo SR vydáva usmernenie na zabezpečenie jednotného postupu pri uplatnení výdavkov (nákladov) na elektromobily podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“).

1. Právny rámec

Zákonom č. 301/2019 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, sa v § 26 ods. 1 v znení účinnom od 01.01.2020 dopĺňa nová odpisová skupina, a to odpisová skupina 0 s dobou odpisovania 2 roky. Do tejto odpisovej skupiny patria podľa prílohy č. 1 zákona o dani z príjmov v znení účinnom od 01.01.2020 len osobné automobily, kód Klasifikácie produktov 29.10.2, ktoré majú v osvedčení o evidencii časť II v položke „18 P.3 Druh paliva/zdroj energie“ uvedené

- „BEV“ alebo
- „PHEV“ v akejkoľvek kombinácii s iným druhom paliva alebo zdroja energie.

Poznámka:

BEV (Battery Electric Vehicle) označuje vozidlo na výlučne elektrický pohon. Takéto vozidlo je poháňané elektromotorom a ako zdroj energie mu slúži akumulátor, ktorého kapacita najviac určuje jeho dojazd. Takéto vozidlo nemá spaľovací motor ani žiadnu inú možnosť ako si elektrickú energiu vyrobiť. V závislosti od veľkosti batérie, jej nabitia, prevádzkových podmienok a konkrétneho modelu vozidla je daný maximálny možný dojazd vozidla.

PHEV (Plug-in Hybrid Electric Vehicle) označuje hybridné elektrické vozidlo, ktorého pohon tvorí spaľovací motor a elektromotor. Batériu takéhoto vozidla je možné dobíjať pripojením na externý zdroj elektrickej energie.

Zároveň sa vykonala úprava v položke 1-24 v odpisovej skupine 1 prílohy č. 1 zákona o dani z príjmov v znení účinnom od 01.01.2020, ktorou sa z tejto položky odpisovej skupiny 1 vylučujú vyššie menované vozidlá patriace do odpisovej skupiny 0.

Nadväzujúc na túto zmenu sa v § 27 ods. 1 zákona o dani z príjmov v znení účinnom od 01.01.2020 dopĺňa spôsob výpočtu ročného odpisu pri rovnomernom odpisovaní osobných automobilov patriacich do odpisovej skupiny 0, ktorý sa určí ako podiel vstupnej ceny a doby odpisovania 2 roky ustanovenej pre odpisovú skupinu 0.

Podľa prechodného ustanovenia § 52zza ods. 15 zákona o dani z príjmov sa § 26 ods. 1, § 27 ods. 1 a príloha č. 1 v znení účinnom od 01.01.2020 prvýkrát použijú pri podaní daňového priznania po 31.12.2019, tzn. už za zdaňovacie obdobie kalendárneho roka 2019. Pri zmene odpisovej skupiny, pri zmene doby odpisovania, alebo pri zmene ročnej odpisovej sadzby je daňovník povinný vykonať zmeny aj pri tom majetku, ktorý odpisoval podľa predpisu účinného do 31.12.2019.

2. Elektromobily obstarané a uvedené do užívania v roku 2019

Príklad:

Daňovník obstaral a zaradil do majetku automobil (kód Klasifikácie produktov 29.10.2) dňa 15.05.2019, v obstarávacej cene 42 000 eur. Automobil má v osvedčení o evidencii časť II v položke „18 P.3 Druh paliva/zdroj energie“ uvedené „BEV“. Ako bude uplatňovať odpisy z tohto majetku v zdaňovacom období 2019?

ZO	OS	Výpočet daňových odpisov	Daňový odpis	DZC
2019	0	(42 000/2/12x8)	14 000	28 000
2020	0	42 000/2	21 000	7 000
2021		Neuplatnená časť odpisu z roku 2019	7 000	0
		Spolu	42 000	

ZO – zdaňovacie obdobie, OS – odpisová skupina, DZC – daňová zostatková cena

V súlade s § 26 ods. 1 a § 52zza ods. 15 zákona o dani z príjmov daňovník automobil zaradený do užívania v roku 2019 zaradi do odpisovej skupiny 0 s dobou odpisovania 2 roky. V prvom roku odpisovania uplatní len pomernú časť z ročného odpisu v závislosti od počtu mesiacov od zaradenia do užívania do konca zdaňovacieho obdobia (§ 27 ods. 2 zákona o dani z príjmov). Daňovník v zdaňovacom období 2019 uplatní do daňových výdavkov odpis vo výške 14 000 eur (pomerná časť z ročného odpisu vo výške 21 000 eur za 8 mesiacov užívania majetku). V zdaňovacom období 2020 daňovník uplatní do daňových výdavkov ročný odpis vo výške 21 000 eur a v zdaňovacom období 2021 uplatní odpis vo výške 7 000 eur, tzn. neuplatnenú pomernú časť ročného odpisu z roku 2019.

Príklad:

Daňovník obstaral a zaradil do majetku automobil (kód klasifikácie produktov 29.10.2) v roku 2019. Automobil má v osvedčení o evidencii časť II v položke „18 P.3 Druh paliva/zdroj energie“ uvedené „HEV“. Môže daňovník aj takýto automobil odpisovať v odpisovej skupine 0 s dobou odpisovania 2 roky?

HEV (Hybrid Electric Vehicle) označuje hybridné elektrické vozidlo, ktoré nie je plug-in. Z prílohy č. 1 zákona o dani z príjmov vyplýva, že do odpisovej skupiny 0 s dobou odpisovania 2 roky sa zaraďujú len osobné automobily, kód Klasifikácie produktov 29.10.2, ktoré majú v osvedčení o evidencii časť II v položke „18 P.3 Druh paliva/zdroj energie“ uvedené „BEV“ alebo „PHEV“ v akejkoľvek kombinácii s iným druhom paliva alebo zdroja energie.

Hybridné elektrické vozidlo, ktoré nie je plug-in, daňovník zaradi do odpisovej skupiny 1 s dobou odpisovania 4 roky.

3. Elektromobily obstarané a uvedené do užívania do 31.12.2018

Z prechodného ustanovenia § 52zza ods. 15 zákona o dani z príjmov ďalej vyplýva, že pri zmene odpisovej skupiny, pri zmene doby odpisovania, ročnej odpisovej sadzby je daňovník povinný vykonať zmeny aj pri tom majetku, ktorý odpisoval podľa predpisu účinného do 31.12.2018, pričom už uplatnené odpisy sa spätne neupravujú.

Ak elektromobil, ktorý daňovník obstaral pred 01.01.2019, napr. v rokoch 2017 a 2018, nemá v osvedčení o evidencii v časti II v položke „18 P.3 Druh paliva/zdroj energie“ uvedené „BEV“ alebo „PHEV“, na ktoré sa odvoláva zákon o dani z príjmov, ale napr.: „elektrina“, „NM + elektrina“, daňovník musí viesť preukázať, že označenie, ktoré sa u neho v osvedčení nachádza, zodpovedá označeniu BEV“ alebo „PHEV“ a až potom môže predmetné vozidlo preradiť do odpisovej skupiny 0 s dobou odpisovania 2 roky.

Poznámka: Ministerstvo dopravy a výstavby SR v spolupráci s Ministerstvom vnútra SR na základe požiadavky Zväzu automobilového priemyslu SR pristúpilo k novému označeniu paliva v číselníku „Druh paliva/zdroj energie“ používaného v osvedčení o evidencii časť I a v osvedčení o evidencii časť II od 01.01.2019. Až od uvedeného termínu, tzn. od 01.01.2019, používajú zástupcovia výrobcov a okresné odbory cestnej dopravy a pozemných komunikácií pri vystavovaní osvedčenia o evidencii označenia paliva „BEV“, „HEV“ a „PHEV“, ktoré znamenajú:

„BEV“ – označenie vozidla s elektrickým pohonom,

„HEV“ – označenie hybridného elektrického vozidla, ktoré nie je plug-in,

„PHEV“ – označenie plug-in hybridného elektrického vozidla – batéria tohto vozidla môže byť nabíjaná pripojením na externý zdroj elektrickej energie.

Príklad:

Daňovník obstaral a zaradil do svojho majetku automobil (kód Klasifikácie produktov 29.10.2) dňa 15.07.2018, v obstarávacej cene 37 800 eur. Automobil má v osvedčení o evidencii časť II v položke „18 P.3 Druh paliva/zdroj energie“ uvedené „NM + elektrina“, pričom ide o elektromobil v kombinácii s iným druhom paliva – s motorovou

naftou. Predpokladáme, že predmetné označenie je totožné s označením „PHEV“ od 01.01.2019. Ako bude daňovník uplatňovať odpisy z tohto majetku v zdaňovacom období 2019?

ZO	OS	Výpočet daňových odpisov	Daňový odpis	DZC
2018	1	(37 800/4/12x6)	4 725	33 075
2019	0	37 800/2	18 900	14 175
2020		do výšky VC	14 175	0
		Spolu	37 800	

ZO – zdaňovacie obdobie, OS – odpisová skupina, DZC – daňová zostatková cena, VC – vstupná cena

Daňovník v zdaňovacom období 2018 zaradil elektromobil do odpisovej skupiny 1 s dobou odpisovania 4 roky a uplatnil si len pomernú časť z ročného odpisu vo výške 9 450 eur v závislosti od počtu mesiacov od zaradenia vozidla do užívania, do konca tohto zdaňovacieho obdobia, tzn. pomernú časť odpisu za 6 mesiacov (júl až december) vo výške 4 725 eur.

V súlade s § 52z za ods. 15 zákona o dani z príjmov je daňovník v zdaňovacom období 2019 povinný preradiť automobil do odpisovej skupiny 0 s dobou odpisovania 2 roky, pričom už uplatnené odpisy sa spätne neupravujú. Daňovník v zdaňovacom období 2019 uplatní odpis vo výške 18 900 eur (37 800 / 2) a v zdaňovacom období 2020 uplatní odpis vo výške 14 175 eur, tzn. doodpisuje elektromobil do výšky vstupnej ceny (§ 26 ods. 4 zákona o dani z príjmov).

4. Elektromobily so vstupnou cenou 48 000 eur a viac

Podľa § 17 ods. 34 zákona o dani z príjmov základ dane daňovníka, ktorý je právnickou osobou, alebo základ dane (čiastkový základ dane) z príjmov podľa § 6 daňovníka, ktorý je fyzickou osobou, sa zvýši o kladný rozdiel medzi úhrnom skutočne uplatnených daňových odpisov v príslušnom zdaňovacom období z osobných automobilov zatriedených do kódu KP 29.10.2 so vstupnou cenou (§ 25) 48 000 eur a viac podľa § 19 ods. 3 písm. a) a úhrnom ročných odpisov alebo pomerných častí ročných odpisov za príslušné zdaňovacie obdobie z týchto osobných automobilov vypočítaných zo vstupnej ceny 48 000 eur spôsobom podľa § 27, ak tento základ dane je nižší ako násobok počtu osobných automobilov so vstupnou cenou 48 000 eur a viac a ročného daňového odpisu vypočítaného zo vstupnej ceny 48 000 eur.

Z uvedeného vyplýva, že v prípade, ak by mal elektromobil vstupnú cenu vyššiu ako 48 000 eur, daňovník pri odpisovaní postupuje podľa § 17 ods. 34 zákona o dani z príjmov, tzn. môže uplatniť odpis elektromobilu v plnej výške, ak vykáže základ dane aspoň vo výške ročného odpisu zo sumy 48 000 eur, tzn. vo výške 24 000 eur (48 000 / 2). Ak základ dane nedosiahne minimálne výšku 24 000 eur, daňovník zvýši základ dane o rozdiel medzi skutočne uplatnenými odpismi a odpismi z limitovanej vstupnej ceny 48 000 eur.

Príklad:

Daňovník obstará a zaradí do svojho majetku automobil, kód KP 29.10.2 (v osvedčení o evidencii má uvedený druh paliva/zdroj energie „PHEV“) dňa 20.03.2019, v obstarávacej cene 60 000 eur. Daňovník zaradí automobil do odpisovej skupiny 0 s dobou odpisovania 2 roky. Ako bude upravovať základ dane podľa § 17 ods. 34 ZDP?

ZO	OS	Daňový odpis zo VC (§ 27)	Daňový odpis z LVC 48 000 eur	Testovanie základu dane na sumu	Zvýšenie ZD, ak ZD < 24 000
2019	0	25 000 (60 000/2/12x10)	20 000 (48 000/2/12x10)	24 000	+ 5 000 (25 000 – 20 000)
2020	0	30 000 (60 000/2)	24 000 (48 000/2)	24 000	+ 6 000 (30 000 – 24 000)
2021	0	5 000 (do výšky VC)	4 000 (do výšky LVC)	24 000	+ 1 000 (5 000 – 4 000)

ZO – zdaňovacie obdobie, OD – odpisová skupina, VC – vstupná cena, LVC – limitovaná vstupná cena, ZD - základ dane

Ak daňovník vykázal v zdaňovacom období 2019 nižší základ dane ako je ročný odpis z limitovanej vstupnej ceny, t. j. 24 000 eur, je povinný v súlade s § 17 ods. 34 ZDP zvýšiť základ dane o rozdiel medzi skutočným odpisom (25 000 eur) a odpisom z limitovanej vstupnej ceny (20 000 eur), t. j. o sumu 5 000 eur. Ak bude základ dane vyšší ako 24 000 eur, úprava sa nevykoná.

Ak daňovník vykáže v zdaňovacom období 2020 nižší základ dane ako je ročný odpis z limitovanej vstupnej ceny, t. j. 24 000 eur, je povinný v súlade s § 17 ods. 34 ZDP zvýšiť základ dane o rozdiel medzi skutočným odpisom (30 000 eur) a odpisom z limitovanej vstupnej ceny (24 000 eur), t. j. o sumu 6 000 eur. Ak bude základ dane vyšší ako 24 000 eur, úprava sa nevykoná.

Ak daňovník vykáže v zdaňovacom období 2021 nižší základ dane ako je ročný odpis z limitovanej vstupnej ceny, t. j. 24 000 eur, je povinný v súlade s § 17 ods. 34 ZDP zvýšiť základ dane o rozdiel medzi skutočným odpisom (5 000 eur) a odpisom z limitovanej vstupnej ceny (4 000 eur), t. j. o sumu 1 000 eur. Ak bude základ dane vyšší ako 24 000 eur, úprava sa nevykoná.

4.1. Elektromobily so vstupnou cenou 48 000 eur a viac uvedené do užívania do 31.12.2018

V prípade elektromobilov, ktoré boli obstarané a uvedené do užívania do 31.12.2018 so vstupnou cenou 48 000 eur a viac, u ktorých sa najskôr uplatňovali odpisy s použitím doby odpisovania 4 roky a následne sa doba odpisovania znížila na 2 roky, dochádza k zmene podmienok uplatňovania daňových odpisov z dôvodu legislatívnej zmeny zákona o dani z príjmov, ktorú daňovník nemohol ovplyvniť. V takomto prípade sa v poslednom roku odpisovania za odpis z limitovanej vstupnej ceny bude považovať ročný odpis vo výške 24 000 eur, bez ohľadu na skutočnosť za koľko mesiacov sa počítal odpis v prvom roku odpisovania, v ktorom sa automobil odpisoval v odpisovej skupine 1. V tomto prípade nie je možné tvrdiť, že v poslednom roku odpisovania dochádza iba k doodpisovaniu neuplatnenej časti daňového odpisu z roku 2018, keďže v priebehu doby odpisovania sa zmenili podmienky pre odpisovanie.

Príklad:

Daňovník obstaral a zaradil do svojho majetku automobil, kód KP 29.10.2 (v osvedčení o evidencii má uvedený druh paliva/zdroj energie „BEV“) dňa 15.05.2018, v obstarávacej cene 100 000 eur. Automobil zaradil do odpisovej skupiny 1 s dobou odpisovania 4 roky. V zdaňovacom období 2019 v súlade s novelou zákona o dani z príjmov preradil automobil do odpisovej skupiny 0 s dobou odpisovania 2 roky. Ako bude upravovať základ dane podľa § 17 ods. 34 ZDP? Ako vypočíta daňový odpis z limitovanej vstupnej ceny v poslednom roku odpisovania (2020)?

ZO	OS	Daňový odpis zo VC (§ 27)	Daňový odpis z LVC 48 000 eur	Testovanie základu dane na sumu	Zvýšenie ZD, ak ZD < 24 000
2018	1	16 667 (100 000/4/12x8)	8 000 (48 000/4/12x8)	12 000	8 667 (16 667 – 8 000)
2019	0	50 000 (100 000/2)	24 000 (48 000/2)	24 000	26 000 (50 000 – 24 000)
2020	0	33 333 (do výšky VC)	24 000 (48 000/2)	24 000	9 333 (33 333 – 24 000)

ZO – zdaňovacie obdobie, OS – odpisová skupina, VC – vstupná cena, LVC – limitovaná vstupná cena, ZD – základ dane

V zdaňovacom období 2018 bol automobil zaradený v odpisovej skupine 1 s dobou odpisovania 4 roky, v zmysle § 17 ods. 34 zákona o dani z príjmov sa základ dane porovnával s ročným odpisom z limitovanej vstupnej ceny vo výške 12 000 eur (48 000 / 4). Ak daňovník vykázal v tomto zdaňovacom období nižší základ dane ako je ročný odpis z limitovanej vstupnej ceny, t. j. 12 000 eur, bol povinný v súlade s § 17 ods. 34 ZDP zvýšiť základ dane o rozdiel medzi skutočným odpisom (16 667 eur) a odpisom z limitovanej vstupnej ceny (8 000 eur), t. j. o sumu 8 667 eur. Ak bol základ dane vyšší ako 12 000 eur, úprava sa nevykonala.

V zdaňovacom období 2019 bol daňovník povinný preradiť automobil do odpisovej skupiny 0 s dobou odpisovania 2 roky, v zmysle § 17 ods. 34 zákona o dani z príjmov sa základ dane porovnáva s ročným odpisom z limitovanej vstupnej ceny vo výške 24 000 eur (48 000 / 2). Ak daňovník vykáže v tomto zdaňovacom období nižší základ dane ako je ročný odpis z limitovanej vstupnej ceny, t. j. 24 000 eur, je povinný v súlade s § 17 ods. 34 ZDP zvýšiť základ

dane o rozdiel medzi skutočným odpisom (50 000 eur) a odpisom z limitovanej vstupnej ceny (24 000 eur), t. j. o sumu 26 000 eur. Ak bude základ dane vyšší ako 24 000 eur, úprava sa nevykoná.

V zdaňovacom období 2020 je daňový odpis z limitovanej vstupnej ceny vo výške 24 000 eur. Ak daňovník vykáže v tomto zdaňovacom období nižší základ dane ako je ročný odpis z limitovanej vstupnej ceny, t. j. 24 000 eur, je povinný v súlade s § 17 ods. 34 ZDP zvýšiť základ dane o rozdiel medzi skutočným odpisom (33 333 eur) a odpisom z limitovanej vstupnej ceny (24 000 eur), t. j. o sumu 9 333 eur. Ak bude základ dane vyšší ako 24 000 eur, úprava sa nevykoná.

Vypracovalo: Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica
Odbor daňovej metodiky
január 2020