



## Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

### Informácia k uplatneniu výdavkov (nákladov) na spotrebované pohonné látky u právnickej osoby

Právnická osoba si môže uplatňovať výdavky (náklady) na spotrebované pohonné látky (ďalej len „PHL“) **troma spôsobmi** uvedenými v § 19 ods. 2 písm. l) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“). Všetky tri spôsoby preukazovania spotreby PHL sú **rovnocenné a daňovník ich môže použiť pri vlastnom, prenajatom, vypožičanom motorovom vozidle, ako aj pri vozidle obstarávanom formou finančného prenájmu**. Právnická osoba sa môže rozhodnúť a vybrať si ten spôsob preukazovania spotreby PHL, ktorý je pre neho najvhodnejší. Výdavky na spotrebované PHL sú výdavkami, ktoré možno uplatniť len v rozsahu a za podmienok ustanovených v zákone o dani z príjmov pri **dodržaní definície daňového výdavku uvedeného v § 2 písm. i)** zákona o dani z príjmov – t.j. ide o výdavok na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom a zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka.

Ak má daňovník viac motorových vozidiel, môže pri jednotlivých motorových vozidlách uplatňovať výdavky na spotrebované PHL rôznym spôsobom podľa bodov 1 až 3 ustanovenia § 19 ods. 2 písm. l) zákona o dani z príjmov.

#### **Spotreba PHL podľa cien platných v čase nákupu PHL prepočítané podľa spotreby uvedenej v osvedčení o evidencii alebo v technickom preukaze (§ 19 ods. 2 písm. l) bod 1 zákona o dani z príjmov)**

Pri tomto spôsobe preukazovania spotreby PHL sa vychádza z počtu najjazdených kilometrov, z ceny pohonnej látky platnej v čase jej nákupu (preukázanej dokladom o nákupe PHL) a zo spotreby uvedenej v technickom preukaze alebo v osvedčení o evidencii vozidla.

Ak sa spotreba v osvedčení o evidencii alebo v technickom preukaze **nezhoduje so skutočnou spotrebou PHL** alebo sa tam **neuvádza**, vychádza sa zo spotreby preukázanej:

- **dokladom (certifikátom)** vydaným osobou, ktorej bolo udelené oprávnenie autorizácie podľa § 23 zákona č. 142/2000 Z. z. o metrológii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov alebo
- **doplňujúcimi údajmi výrobcu alebo predajcu** preukazujúcimi inú spotrebu PHL.

Ak sa právnická osoba rozhodne použiť uvedený spôsob stanovenia daňových výdavkov na PHL, **daňovník je povinný viesť knihu jász** a prípadná skutočne vyššia spotreba PHL oproti spotrebe vypočítanej podľa § 19 ods. 2 písm. l) bod 1 zákona o dani z príjmov je **nedaňovým výdavkom**.

#### **Príklad č. 1 – nadspotreba PHL**

*Spoločnosť v roku 2017 na základe príslušných dokladov o nákupe PHL zaiúčtovala výdavky na spotrebu PHL vo výške 6 000 eur. Po prepočítaní spotrebou uvedenou v technickom preukaze a cenou PHL platnou v čase jej nákupu podľa § 19 ods. 2 písm. l) bodu 1 zákona o dani z príjmov sú výdavky na spotrebu PHL vo výške 5 320 eur. Na ktorom riadku daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby má daňovník uviesť tento rozdiel?*

#### **Odpoveď**

*Nadspotreba PHL vo výške 680 eur je nedaňovým výdavkom spoločnosti a uvádza sa ako položka zvyšujúca výsledok hospodárenia na r. 3 Tabuľky A – Položky, ktoré nie sú daňovými výdavkami (k r. 130 II. časti daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby).*

#### **Príklad č. 2 – certifikát konformity**

*Spoločnosť zakúpila v marci 2017 nové osobné motorové vozidlá u predajcu na Slovensku. Od predajcu obdržala certifikát konformity, v ktorom sú uvedené spotreby PHL pre mesto, mimo mesta a kombinovaná spotreba. Do technického preukazu na dopravnom inšpektoráte bola zapísaná len kombinovaná spotreba.*

*Spoločnosť vzhľadom k tomu, že takmer 80% jász vykonáva v rámci mesta, vedie presnú evidenciu jász v meste a mimo mesta. Môže prepočítať spotrebu PHL v meste a mimo mesta podľa certifikátu konformity alebo je povinná sa riadiť údajom zapísaným v technickom preukaze, a teda vypočítavať spotrebu PHL len cez kombinovanú spotrebu?*

#### **Odpoveď**

*Každé vozidlo, ktorému členský štát EÚ udelil typové schválenie ES vozidla, je povinný každý členský štát EÚ uznať. Výrobca je povinný pri predaji ku každému vozidlu, ktoré má udelené typové schválenie ES dodať Certifikát konformity (COC) alebo „osvedčenie o zhode COC“, a to v každom členskom štáte EÚ.*

*Ak má daňovník v technickom preukaze resp. v osvedčení o evidencii vozidla uvedenú len jednu spotrebu PHL, ale výrobca alebo predajca poskytol údaje o spotrebe PHL v členení na jednotlivé cykly, pri výpočte výdavkov na spotrebované PHL môže daňovník postupovať podľa spotreby zodpovedajúcej príslušnému cyklu premávky, pričom na tieto účely je možné akceptovať spotrebu PHL podľa cyklov uvedenú v doklade, ktorým je Certifikát konformity pre konkrétny typ motorového vozidla.*

### **Príklad č. 3 – „prelitrovanie“**

*Ako má daňovník postupovať, ak mu v priebehu zdaňovacieho obdobia skončí platnosť osvedčenia o úradnom meraní a v priebehu tohto zdaňovacieho obdobia nebude mať vydané nové osvedčenie (teda ak napr. osvedčenie bolo vydané do 30.6.2017, môže daňovník uplatňovať vyššiu spotrebu PHL na uvedené motorové vozidlo až do 31.12.2017)?*

#### **Odpoveď**

*Na účely uplatnenia výdavkov (nákladov) na spotrebované PHL do daňových výdavkov postačuje, že daňovník má certifikát vydaný. Vyššiu spotrebu daňovník uplatňuje počas celého zdaňovacieho obdobia, v ktorom mu bolo osvedčenie o úradnom meraní vydané, bez ohľadu na to, v ktorom mesiaci bolo osvedčenie vydané. Ak daňovníkovi v priebehu zdaňovacieho obdobia skončí platnosť osvedčenia o úradnom meraní (napr. 30. 6. 2017), potom aj keď v priebehu tohto zdaňovacieho obdobia nebude mať vydané nové osvedčenie, môže na uvedené motorové vozidlo uplatňovať spotrebu PHL podľa uvedeného osvedčenia až do konca príslušného zdaňovacieho obdobia, čo je v danom prípade do 31.12.2017 resp. aj v nasledujúcom období.*

### **Príklad č. 4 – pokladničný doklad z ERP**

*Právnická osoba stratila originál pokladničného dokladu z elektronickej registračnej pokladnice (ERP) alebo z virtuálnej registračnej pokladnice (VRP) o nákupe PHL. Môže od predávajúceho PHL žiadať vytlačenie kópie pokladničného dokladu z dôvodu evidencie v účtovníctve?*

#### **Odpoveď**

*Nie. Podľa § 4 ods. 2 písm. b) 11. bod zákona č. 289/2008 Z. z. ERP musí umožňovať vytlačenie iba jedného originálu pokladničného dokladu a dokladu podľa písmena a) ôsmeho bodu uvedeného zákona so súčasným záznamom kópie do prevádzkovej pamäte alebo na vhodné dátové médium, pričom kópia originálu pokladničného dokladu môže byť vytlačená, ale nesmie obsahovať ochranný znak.*

*Podľa § 8 ods. 1 zákona č. 289/2008 Z. z. podnikateľ je povinný po zaevidovaní tržby v ERP alebo vo VRP odovzdať kupujúcemu iba pokladničný doklad (originál), a to len po prijatí tržby za predaný tovar alebo za poskytnutú službu. **Iný doklad o prijatí tržby podnikateľ nesmie kupujúcemu odovzdať.** Uvedené platí aj v prípade, keď sa kupujúci dožaduje vystavenia náhradného dokladu o zaplatení z dôvodu straty vydaného pokladničného dokladu.*

Ak ide o nákladné automobily alebo pracovné mechanizmy, pri ktorých sa spotreba v osvedčení o evidencii alebo v technickom preukaze nezhoduje so skutočnou spotrebou PHL alebo sa tam neuvádza, vychádza sa z preukázanej spotreby vrátane spotreby preukázanej vlastným vnútorným aktom riadenia, ktorý preukázateľným spôsobom určuje a odôvodňuje spôsob výpočtu spotreby PHL.

Pri tvorbe internej smernice na daňové účely je možné primerane vychádzať z Oznámenia MF SR č. 8092/2000-72 o spôsobe stanovenia výšky daňového výdavku na spotrebu pohonných látok motorového vozidla určeného na prepravu desať a viac osôb, motorového vozidla

určeného na nákladnú dopravu a motorového vozidla určeného na špeciálne použitie uverejnené vo Finančnom spravodajcovi č. 12/2000 (ďalej len „Oznámenie MF SR“).

V prípade elektromobilov je pohonnou látkou elektrická energia a v technickom preukaze alebo osvedčení o evidencii elektromobilov sa neuvádza spotreba, ale len výkon.

Elektromobil môže daňovník nabíjať:

- ✓ **v nabíjacej stanici**, v ktorej získa doklad, ktorý si môže uplatniť ako daňový výdavok podľa § 19 ods. 2 písm. l) zákona o dani z príjmov alebo
- ✓ **nabíjaním na báze striedavého prúdu** (klasická zástrčka) – prostredníctvom faktúry za elektrickú energiu, daňovník si môže uplatňovať daňový výdavok podľa § 2 písm. i) ZDP (elektrárne zatiaľ nemajú špeciálnu sadzbu pre odber elektrickej energie špeciálne pre tieto vozidlá).

Daňovník môže preukazovať spotrebu elektrickej energie:

- **vlastným meraním** (pri ktorom si daňovník musí viesť knihu jász) – spotreba preukázaná na základe vlastnej internej smernice, ktorou sa preukáže skutočná spotreba a postup, akým bola táto spotreba zistená. Pri tomto spôsobe určenia spotreby elektrickej energie je potrebné na účely správneho zistenia výšky daňového výdavku sledovať skutočnú spotrebu elektrickej energie a viesť osobitné záznamy spotreby elektrickej energie v prepočte na 100 km jazdy. Pri vlastnom meraní spotreby elektrickej energie je možné primerane použiť aj postup stanovený v Oznámení MF SR.
- alebo **meračom** (zabudovaným priamo vo vozidle), prostredníctvom ktorého by sa dal zistiť presný odber kWh elektrickej energie.

## **Spotreba PHL na základe satelitného sledovania pohybu vozidla (§ 19 ods. 2 písm. l) bod 2 zákona o dani z príjmov)**

Tento spôsob preukazovania spotreby PHL môže daňovník použiť iba v prípade, ak vozidlo je vybavené jednotkou satelitného sledovania pohybu vozidla, ktorá zaznamenáva všetky vykonané jazdy a zároveň aj spotrebu PHL.

### **Upozornenie:**

Ak jednotka satelitného sledovania pohybu vozidla nesleduje aj spotrebu PHL, daňovník nemôže použiť tento spôsob preukazovania spotreby PHL.

Daňovník preukazuje výdavky na spotrebované PHL dokladmi o nákupe PHL, evidenciou jász a spotrebou PHL z prístrojov satelitného systému sledovania prevádzky vozidiel. Právnická osoba v tomto prípade neprepočítava spotrebu PHL podľa osvedčenia o evidencii alebo podľa technického preukazu a uplatňuje preukázané výdavky na spotrebované PHL do

výšky spotreby vykázané z prístrojov satelitného systému sledovania prevádzky vozidiel, t. j. **do daňových výdavkov sa uzná aj prípadná zdokumentovaná nadspotreba vozidla.**

**Príklad č. 5 – nákladné a osobné motorové vozidlo**

*Daňovník inštaloval GPS systém do nákladných a osobných motorových vozidiel. Je daňovým výdavkom spotreba PHL na základe satelitného sledovania pohybu vozidla a spotreby vykázané GPS aj pre nákladné aj pre osobné motorové vozidlá?*

**Odpoveď**

*Podľa § 19 ods. 2 písm. l) druhého bodu zákona o dani z príjmov daňovými výdavkami sú výdavky (náklady) na spotrebované PHL na základe dokladov o nákupe PHL najviac do výšky vykázané z prístrojov satelitného systému sledovania prevádzky vozidiel. Výdavky podľa tohto ustanovenia je možné uplatniť ako pri osobných motorových vozidlách, tak aj pri nákladných motorových vozidlách.*

**Paušálne výdavky na spotrebované PHL (§ 19 ods. 2 písm. l) bod 3 zákona o dani z príjmov)**

Ak sa daňovník rozhodne pre tento spôsob uplatňovania výdavkov (nákladov) na spotrebované PHL, do daňových výdavkov si môže uplatniť výdavky (náklady) na spotrebované PHL vo forme paušálnych výdavkov **do výšky 80%** z celkového preukázateľného nákupu PHL za príslušné zdaňovacie obdobie primeraného počtu najjazdených kilometrov podľa stavu tachometra na začiatku a na konci príslušného zdaňovacieho obdobia pre každé motorové vozidlo samostatne.

Pri uplatňovaní paušálnych výdavkov na spotrebu PHL daňovník nie je povinný viesť knihu jász, neprepočítava spotrebu PHL podľa technického preukazu alebo osvedčenia o evidencii vozidla, ale je povinný preukázať stav tachometra vozidla na začiatku a na konci príslušného zdaňovacieho obdobia, ako aj nákup PHL dokladmi o ich nákupe zaúčtovanými v účtovníctve daňovníka.

**Upozornenie:**

Ak daňovník uplatňuje výdavky na spotrebu PHL v paušálnej výške 80 % z celkového preukázaného nákupu PHL, nie je tým automaticky deklarované, že toto motorové vozidlo využíva na podnikanie len na 80%. Uplatňovanie výdavkov (nákladov) na spotrebované PHL týmto spôsobom nemá vplyv na uplatňovanie ostatných ustanovení zákona o dani z príjmov súvisiacich s používaním motorových vozidiel.

**Príklad č. 6 – paušálne výdavky na spotrebované PHL**

*Právnická osoba má v majetku 5 osobných motorových vozidiel a v roku 2017 na základe dokladov o nákupe PHL zaúčtovala náklady na spotrebu PHL v celkovej výške 27 680 eur, čo zodpovedá primeranému počtu najjazdených kilometrov podľa stavu tachometrov na začiatku a na konci príslušného zdaňovacieho obdobia. Motorové vozidlá používa výlučne na*

*podnikanie a uplatňuje spôsob podľa § 19 ods. 2 písm. l) tretieho bodu zákona o dani z príjmov. Ako vyplní daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby?*

**Odpoveď**

*Ak daňovník uplatňuje § 19 ods. 2 písm. l) tretí bod zákona o dani z príjmov, daňovým výdavkom sú náklady na spotrebu PHL vo výške 80% z celkového preukázateľného nákupu PHL, t.j. 22 144 eur. Zvyšných 20% vo výške 5 536 eur je nedaňovým výdavkom, ktorý spoločnosť uvedie ako položku zvyšujúcu výsledok na r. 3 Tabuľky A – Položky, ktoré nie sú daňovými výdavkami (k r. 130 II. časti daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby).*

**Príklad č. 7 – primeraný počet najazdených kilometrov**

*Čo znamená primeraný počet najazdených kilometrov pri uplatňovaní paušálnych výdavkov na spotrebované PHL a ako ho daňovník preukazuje na daňové účely?*

**Odpoveď**

*Zákon o dani z príjmov definíciu pojmu primeraný počet najazdených kilometrov neobsahuje. Správca dane má možnosť preveriť správnosť takto vykazovanej spotreby PHL daňovníka, napr. môže skúmať počet najazdených kilometrov primerane k podnikateľskej činnosti daňovníka v nadväznosti na spotrebu vykazovanú v minulých zdaňovacích obdobiach a pod.*

**Príklad č. 8 – zmena spôsobu uplatnenia výdavkov na spotrebu PHL**

*Je možné v priebehu zdaňovacieho obdobia meniť spôsoby uplatnenia výdavkov na spotrebované PHL? Napríklad časť roka bude daňovník uplatňovať výdavky na spotrebované PHL vo forme paušálnych výdavkov a časť roka prepočítané podľa spotreby uvedenej v technickom preukaze?*

**Odpoveď**

*Zo znenia ustanovenia § 19 ods. 2 písm. l) bodu 3 zákona o dani z príjmov vyplýva, že tento spôsob spotreby PHL môže daňovník uplatniť do daňových výdavkov len za celé zdaňovacie obdobie.*

**Príklad č. 9 – nákladný automobil**

*Je možné uplatniť paušálne výdavky na spotrebu PHL aj pri nákladných automobiloch?*

**Odpoveď**

*Výdavky na spotrebované PHL vo forme paušálnych výdavkov môže daňovník uplatniť aj na nákladné automobily.*

**Príklad č. 10 – uplatnenie DPH pri nákupe PHL v prípade motorového vozidla, ktoré daňovník využíva výlučne na podnikateľské účely**

*Daňovník (platiteľ DPH) používa v súvislosti s podnikateľskou činnosťou motorové vozidlo, na ktoré si uplatňuje paušálne výdavky na spotrebu PHL vo výške 80 % z celkového preukázaného nákupu PHL. Pri nákupe PHL mu vzniká nárok na odpočítanie DPH z nakúpených PHL iba do výšky paušálnych výdavkov, nakoľko nemôže preukázať rozsah použitia pohonných látok na účely svojho podnikania a na iný účel ako na podnikanie. Môže časť DPH, na ktorú mu nevznikol nárok na odpočítanie, zahrnúť do daňových výdavkov?*

### **Odpoveď**

*Nakoľko DPH prislúcha k výdavkom na spotrebované PHL, ktoré nie sú daňovým výdavkom, nie je daňovým výdavkom podľa § 21 ods. 2 písm. i) zákona o dani z príjmov ani časť DPH, na ktorú daňovníkovi nevznikol nárok na jej odpočítanie podľa zákona o DPH.*

### **Príklad č. 11 – motorové vozidlo obstarané v priebehu roka**

*Právnická osoba obstarala v marci 2017 kúpou motorové vozidlo, ktoré využíva výlučne na podnikateľské účely. Môže v roku 2017 uplatniť výdavky na spotrebované PHL vo forme paušálnych výdavkov podľa § 19 ods. 2 písm. l) tretieho bodu zákona o dani z príjmov?*

### **Odpoveď**

*Áno, môže, pričom stav tachometra uvedie v čase, kedy auto nadobudla do vlastníctva.*

Právnická osoba pri uplatňovaní výdavkov na spotrebované PHL do daňových výdavkov postupuje podľa § 19 ods. 2 písm. l) zákona o dani z príjmov aj vtedy, ak ako zamestnávateľ poskytne motorové vozidlo svojmu zamestnancovi (§ 2 písm. aa) zákona o dani z príjmov) na používanie na služobné a aj súkromné účely. Do daňových výdavkov si môže uplatniť náklady (výdavky) na spotrebované PHL len **v pomernej výške, v akej zamestnanec využíva poskytnuté motorové vozidlo zamestnávateľom v súvislosti s podnikaním tohto zamestnávateľa, najviac však do výšky 80 %** z celkového preukázateľného nákupu pohonných látok za príslušné zdaňovacie obdobie. Výdavky na spotrebované pohonné látky na súkromné km zamestnanca **nie sú daňovým výdavkom spoločnosti.**

### **Príklad č. 12 – uplatnenie paušálnych výdavkov na spotrebu PHL**

*Právnická osoba má v majetku spoločnosti niekoľko motorových vozidiel, pričom niektoré z nich používa výlučne na podnikateľskú činnosť a niektoré z nich poskytla zamestnancom aj na súkromné používanie. V týchto prípadoch daňovník ako zamestnávateľ zdaňuje zamestnancovi nepeňažný príjem vo výške 1 % zo vstupnej ceny vozidla v súlade s § 5 ods. 3 písm. a) zákona o dani z príjmov. Ako si môže uplatňovať paušálne výdavky na spotrebu PHL, ak motorové vozidlo využíva*

- 1. výlučne na podnikanie*
- 2. na podnikanie v pomere 80 %*
- 3. na podnikanie v pomere 50 %?*

### **Odpoveď**

*Ak daňovník využíva motorové vozidlo výlučne na podnikanie, môže si do daňových výdavkov zahrňovať paušálne výdavky na spotrebu PHL vo výške 80 % z celkového preukázaného nákupu pohonných látok za príslušné zdaňovacie obdobie primeraného počtu najjazdených kilometrov podľa stavu tachometra na začiatku a na konci zdaňovacieho obdobia.*

*Ak daňovník využíva motorové vozidlo na podnikanie na 80 %, môže si do daňových výdavkov zahrnúť paušálne výdavky na spotrebu PHL vo výške 80 % z celkového preukázaného nákupu pohonných látok za príslušné zdaňovacie obdobie primeraného počtu najjazdených kilometrov podľa stavu tachometra na začiatku a na konci zdaňovacieho obdobia.*

*Ak však daňovník využíva motorové vozidlo na podnikanie na 50 %, do daňových výdavkov si môže zahrnúť paušálne výdavky na spotrebu PHL vo výške 50 % z celkového preukázaného*

*nákupu pohonných látok za príslušné zdaňovacie obdobie primeraného počtu najazdených kilometrov podľa stavu tachometra na začiatku a na konci zdaňovacieho obdobia.*

*Vypracovalo: Finančné riaditeľstvo SR  
Centrum podpory pre dane  
August 2017*