



Finančné riaditeľstvo SR

2/DZPaU/2024/MP

Metodický pokyn k odpočtu výdavkov (nákladov) na investície podľa § 30e zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

Obsah

Úvod

1. diel Investícia na účely uplatnenia odpočtu
2. diel Priemerná hodnota investícií
3. diel Investičný plán
4. diel Daňovníci, ktorí si môžu uplatniť odpočet
5. diel Spôsob uplatnenia odpočtu
6. diel Kedy nemožno uplatniť odpočet
7. diel Zánik nároku na uplatnenie odpočtu
8. diel Strata nároku na uplatnenie odpočtu
9. diel Zverejnenie zoznamu daňovníkov uplatňujúcich si odpočet

Úvod

- (1) S účinnosťou od 01.01.2022 sa v § 30e zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) zaviedol nový dočasný nástroj, ktorého účelom je podpora investícií s vyššou pridanou hodnotou, tzn. produktívnych investícií s previazaním na priemysel 4.0, a to formou dodatočného odpočtu výdavkov (nákladov) na investície vo výške ustanoveného percenta z daňových odpisov z tohto majetku uplatnených v daňových výdavkoch v závislosti od výšky preinvestovania priemernej hodnoty investícií v percentuálnom a peňažnom vyjadrení.
- (2) Pojem priemysel 4.0 označuje proces optimalizácie výrobných postupov s použitím najmodernejších technologických poznatkov s cieľom zvýšiť produkciu.
- (3) Cieľom zavedenia odpočtu výdavkov (nákladov) na investície (ďalej len „odpočet“) v zákone o dani z príjmov je podporiť tých daňovníkov, ktorí sa rozhodnú realizovať investície do majetku s vyššou pridanou hodnotou a preinvestujú v úhrne najmenej 700 % priemernej hodnoty investícií.
- (4) Účelom metodického pokynu je zabezpečiť jednotný postup pri uplatňovaní § 30e zákona o dani z príjmov.

1. diel Investícia na účely uplatnenia odpočtu

- (5) Investíciou na účely odpočtu sa v súlade s § 30e ods. 5 zákona o dani z príjmov rozumie investícia do výrobného systému a logistického systému skladajúceho sa zo zariadení, strojov, prídavných zariadení, automatizačnej techniky a komunikačnej techniky, vrátane počítačového programu (softvér) pre riadenie výrobného procesu a logistického procesu, spôsobilého v reálnom čase vymieňať, spracovávať a archivovať digitalizované údaje s cieľom poskytnúť informácie na identifikáciu a optimalizáciu výrobného procesu a logistického procesu, pričom ide o investíciu do

- hmotného majetku uvedeného v prílohe č. 3, vrátane technického zhodnotenia vykonaného na tomto majetku v zdaňovacom období jeho zaradenia do užívania alebo do obchodného majetku, nadobudnutého kúpou alebo vytvoreného vlastnou činnosťou, ktorý nebol pred jeho obstaraním odpisovaný. Znamená to, že vždy ide o novoobstaraný majetok doteraz neodpisovaný predávajúcim, ktorý daňovník zaradí do užívania v období investičného plánu,
 - iného majetku podľa § 22 ods. 6 písm. e) zákona o dani z príjmov, ak ide o technické zhodnotenie hmotného majetku uvedeného v prílohe č. 3,
 - počítačového programu (softvér) obstaraného kúpou alebo vytvoreného vlastnou činnosťou, ktorý nebol pred jeho obstaraním odpisovaný, vrátane technického zhodnotenia vykonaného na tomto počítačovom programe za účelom dosiahnutia automatizácie výrobných procesov alebo logistických procesov, digitalizácie, alebo ktorý slúži na vyhodnocovanie a analyzovanie údajov v súvislosti s týmito procesmi, tzn., že nejde o bežné aktualizácie počítačových programov (softvér).
- (6) Za takúto investíciu je možné považovať aj systém automatizácie a výmeny dát vo výrobných technológiách, ktoré zahŕňajú najmä vstavané senzory, inteligentné roboty, zariadenia na aditívnu výrobu (3D tlač), cloud computing a kognitívne počítanie a vytváranie inteligentnej továrne.
- (7) Z uvedeného vyplýva, že majetok spĺňajúci definíciu investícií, na ktoré daňovník môže uplatniť odpočet, musí byť nový, nadobudnutý kúpou, u predávajúceho doteraz neodpisovaný alebo novovytvorený vlastnou činnosťou. Do užívania alebo do obchodného majetku musí byť zaradený v období, na ktoré sa vypracováva investičný plán.
- (8) V nadväznosti na zavedenie odpočtu sa v zákone o dani z príjmov ustanovila nová príloha č. 3. V tejto prílohe je vymedzený taký hmotný majetok, ktorý v spojení s počítačovým programom (softvér), možno považovať za investíciu s vyššou pridanou hodnotou, tzn. produktívnu investíciu, na ktorú je možné uplatniť odpočet.
- (9) Zároveň sa v § 22 ods. 6 písm. e) zákona o dani z príjmov rozšíril iný majetok o technické zhodnotenie vykonané na plne neodpísanom hmotnom majetku uvedenom v prílohe č. 3 vyššie ako 1 700 eur, ak je zaradené do užívania v inom zdaňovacom období, ako je zaradený do užívania hmotný majetok uvedený v prílohe č. 3, na ktorého odpis sa uplatňuje odpočet.

Poznámka

Zámerom vyčlenenia technického zhodnotenia na plne neodpísanom majetku do kategórie iného majetku v § 22 ods. 6 písm. e) zákona o dani z príjmov v súvislosti so zavedením odpočtu bolo, aby aj technické zhodnotenie vykonané na plne neodpísanom majetku mohlo byť kvalifikované do odpočtu. Dovetok na konci § 22 ods. 6 písm. e) zákona o dani z príjmov [... „na ktorého odpis sa uplatňuje odpočet výdavkov (nákladov) na investície podľa § 30e.“] sa vzťahuje na technické zhodnotenie, tzn. že ide o technické zhodnotenie, na ktoré sa uplatňuje § 30e, teda nevzťahuje sa na samotný majetok, na ktorom bolo technické zhodnotenie vykonané. Znamená to, že aj technické zhodnotenie vykonané na majetku zaradenom do užívania pred 01.01.2022 môže byť zahrnuté do odpočtu, ak k zaradeniu samotného technického zhodnotenia do užívania prišlo od 01.01.2022 a majetok spĺňa charakteristiku priemyslu 4.0.

- (10) Nadväzne na zmenu vykonanú v § 22 ods. 6 písm. e) zákona o dani z príjmov pri technickom zhodnotení vykonanom na plne neodpísanom majetku uvedenom v prílohe č. 3, na ktoré je možné uplatniť odpočet, sa súčasne upravil aj § 25 ods. 2 tohto zákona, podľa ktorého sa o technické zhodnotenie spĺňajúce podmienky pre odpočet, nebude zvyšovať vstupná cena majetku.

Poznámka

V súlade s § 25 ods. 2 zákona o dani z príjmov súčasťou vstupnej ceny, ak § 22 ods. 6 písm. e) tohto zákona neustanovuje inak, je technické zhodnotenie v tom zdaňovacom období, v ktorom bolo dokončené a uvedené do užívania, pričom pri zrýchlenom odpisovaní technické zhodnotenie zvyšuje aj zostatkovú cenu.

- (11) Hmotným majetkom a nehmotným majetkom na účely uplatnenia odpočtu sa rozumie majetok tak, ako je definovaný v § 22 zákona o dani z príjmov, tzn. použijú sa limity vstupnej ceny.

Poznámka

V súlade s § 22 ods. 2 zákona o dani z príjmov hmotným majetkom odpisovaným na účely tohto zákona sú samostatné hnutelné veci, prípadne súbory hnutelných vecí, ktoré majú samostatné technicko-ekonomické určenie, ktorých vstupná cena je vyššia ako 1 700 eur a prevádzkovo-technické funkcie dlhšie ako jeden rok. Samostatnou hnutelnou vecou v súlade s § 22 ods. 3 zákona o dani z príjmov 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.

V súlade s § 22 ods. 7 zákona o dani z príjmov nehmotným majetkom na účely tohto zákona je dlhodobý nehmotný majetok podľa zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“), ktorého vstupná cena je vyššia ako 2 400 eur a použiteľnosť alebo prevádzkovo-technické funkcie sú dlhšie ako jeden rok.

- (12) Dlhodobý drobný hmotný majetok do 1 700 eur nevstupuje do odpočtu z dôvodu, že sa nejedná o hmotný majetok podľa § 22 zákona o dani z príjmov a v prípade, ak daňovník takýto majetok odpisuje, uplatňuje odpisy do daňových výdavkov v súlade s účtovníctvom a nie v súlade s § 19 ods. 3 písm. a) tohto zákona.
- (13) Z prechodného ustanovenia § 52zzm ods. 3 zákona o dani z príjmov vyplýva, že § 22 ods. 6 písm. e), § 25 ods. 2, § 30e a príloha č. 3 v znení účinnom od 01.01.2022 sa prvýkrát uplatnia na hmotný majetok, počítačový program (softvér) a iný majetok zaradený do užívania alebo zaradený do obchodného majetku v období, na ktoré sa vypracováva investičný plán, pri podaní daňového priznania za zdaňovacie obdobie, ktoré začína najskôr po 31.12.2021.

Príklad č. 1

Daňovník so zdaňovacím obdobím kalendárny rok sa rozhodol v roku 2022 realizovať investície do produktívneho majetku. V súlade s § 30e ods. 5 zákona o dani z príjmov je potrebné, aby daňovníkom realizované investície kumulatívne splnili podmienku uplatnenia tak vo výrobnom systéme ako aj v logistickom systéme alebo je postačujúce realizovať investície samostatne, napr. len v rámci výrobného systému za splnenia ostatných podmienok?

Ustanovenie § 30e ods. 5 zákona o dani z príjmov uvádza investície do výrobného systému a logistického systému, pričom ide o dva rozdielne systémy, do ktorých investície môžu, ale aj nemusia byť realizované súčasne. Na účely § 30e zákona o dani z príjmov sa investíciami do výrobného systému a logistického systému rozumejú len investície uvedené v prílohe č. 3, tzn. také druhy hmotného majetku, ktoré sa viažu k výrobnému systému alebo k logistickému systému, pričom nie je vylúčené, že môže ísť súčasne o investície do oboch týchto systémov.

Zámerom bolo podporiť nielen investície realizované samostatne len do výrobného systému alebo samostatne len do logistického systému, ale aj investície realizované súčasne do výrobného systému a logistického systému.

Príklad č. 2

Daňovník so zdaňovacím obdobím kalendárny rok sa rozhodol v roku 2022 realizovať investície do produktívneho majetku. Už v roku 2021, tzn. pred rokom 2022, zaradil do užívania majetok s vyššou pridanou hodnotou spĺňajúci definíciu uvedenú v § 30e ods. 5 zákona o dani z príjmov. V rokoch 2022 - 2025 plánuje technicky zhodnotiť tento existujúci majetok, prípadne zaradiť do užívania nový majetok uvedený v prílohe č. 3, ktorý si v rokoch 2022 - 2025 nebude vyžadovať významnú investíciu do počítačového programu (softvér) a aj napriek tomu bude schopný v reálnom čase vymieňať, spracovávať a archivovať digitalizované údaje.

Spĺňa takýto majetok definíciu podľa § 30e ods. 5 zákona o dani z príjmov na účely uplatnenia odpočtu? Ak investícia, ktorá bola realizovaná v minulosti do hmotného majetku uvedeného v prílohe č. 3, spĺňala definíciu majetku s vyššou pridanou hodnotou v súlade s § 30e ods. 5 zákona o dani z príjmov, investícia realizovaná v rokoch 2022 - 2025 do hmotného majetku uvedeného v prílohe č. 3 a technické zhodnotenie takéhoto majetku, môže predstavovať investíciu s vyššou pridanou hodnotou aj v prípade, ak jej súčasťou v tomto období už nebude počítačový program (softvér). Zároveň musí byť splnený predpoklad, že počítačový program (softvér) bol súčasťou už v minulosti zaradeného majetku a investície realizované v rokoch 2022 - 2025 sú kompatibilné s týmto existujúcim počítačovým programom (softvér), ktorý slúži pre riadenie výrobného systému a logistického systému.

Příklad č. 3

Daňovník so zdaňovacím obdobím kalendárny rok sa rozhodol v roku 2022 realizovať investície do produktívneho majetku. Už v minulosti, v priebehu rokov 2020 - 2021, obstaral a zaradil do užívania výrobné technológie a výrobné linky, tzn. investície do výrobného systému spĺňajúce definíciu investícií s vyššou pridanou hodnotou. Plánované investície v rokoch 2022 - 2025 budú predstavovať technické zhodnotenie na tomto majetku. Kvôli vylepšovaniu systémov a zavádzaniu nových modelov výrobkov daňovník na jednom hmotnom majetku vykoná v priebehu roka viacero technických zhodnotení.

- a) Ako má daňovník postupovať v prípade, ak vykoná pred rokom 2022 technické zhodnotenie na plne odpísanom majetku, pričom z tohto technického zhodnotenia uplatňuje v daňových výdavkoch daňové odpisy a v rokoch 2022 - 2025 vykoná na tomto majetku ďalšie technické zhodnotenie?

Podľa § 22 ods. 6 písm. e) zákona o dani z príjmov účinného od 01.01.2022 technické zhodnotenie, ktoré je vyššie ako 1 700 eur a je vykonané na hmotnom majetku uvedenom v prílohe č. 3 zaradenom do užívania pred rokom 2022, pričom technické zhodnotenie bolo na tomto majetku vykonané v rokoch 2022 - 2025, sa bude odpisovať samostatne ako iný majetok bez ohľadu na skutočnosť, či takéto technické zhodnotenie bolo vykonané na plne odpísanom majetku alebo bolo vykonané na majetku, ktorý sa ešte odpisuje. Znamená to, že technické zhodnotenie vykonané na hmotnom majetku zaradenom do užívania pred 01.01.2022 (plne odpísanom alebo plne neodpísanom majetku) môže byť zahrnuté do odpočtu, ak k zaradeniu samotného technického zhodnotenia do užívania prišlo od 01.01.2022 a spĺňa charakteristiku priemyslu 4.0.

- b) Ako má daňovník postupovať v prípade, ak vykoná v roku 2022 viacero technických zhodnotení na jednom majetku zaradenom do užívania pred rokom 2022 a uvedenom v prílohe č. 3, pričom tieto technické zhodnotenia budú zaradené do užívania v rôznych mesiacoch? Následne v roku 2023 opäť vykoná viacero technických zhodnotení na tomto majetku?

Ak daňovník vykoná v roku 2022 viacero technických zhodnotení na jednom hmotnom majetku zaradenom do užívania pred rokom 2022, pričom ide o majetok uvedený v prílohe č. 3, v súlade s § 29 ods. 1 zákona o dani z príjmov sa technické zhodnotenia vykonané na tomto majetku v jednom roku posudzujú v úhrne za zdaňovacie obdobie, tzn. všetky technické zhodnotenia vykonané v roku 2022 sa zaradia ako jeden iný majetok, pričom pomerná časť ročného odpisu tohto majetku sa vypočíta na základe mesiaca zaradenia prvého technického zhodnotenia bez ohľadu na mesiace zaradenia nasledujúcich technických zhodnotení. Napr. ak boli technické zhodnotenia vykonané v marci 2022 vo výške 1 800 eur, v júli 2022 vo výške 2 000 eur a v novembri 2022 vo výške 2 500 eur – výška technických zhodnotení sa spočíta a technické zhodnotenia sa zaradia ako jeden iný majetok podľa § 22 ods. 6 písm. e) zákona o dani z príjmov v úhrnnej výške 6 300 eur, pričom pomerná časť odpisu v prvom roku sa bude počítať od marca do decembra 2022]. Ak by na takomto hmotnom majetku [iný majetok podľa § 22 ods. 6 písm. e) zákona o dani z príjmov] boli vykonané ďalšie technické zhodnotenia v roku 2023, aj tieto sa budú posudzovať v úhrne za zdaňovacie obdobie 2023 a budú sa odpisovať ako jeden iný majetok podľa § 22 ods. 6 písm. e) zákona o dani z príjmov.

Příklad č. 4

Daňovník so zdaňovacím obdobím kalendárny rok sa rozhodol v roku 2022 realizovať investície do produktívneho majetku. Vo februári 2023 obstaral a zaradil do užívania majetok uvedený v prílohe č. 3, ktorý spĺňa definíciu investícií s vyššou pridanou hodnotou, vo výške 250 000 eur. Ako má daňovník postupovať v prípade, ak vykoná v roku 2023, tzn. v prvom roku odpisovania majetku, viacero technických zhodnotení? Napr. daňovník vykoná technické zhodnotenie na predmetnom majetku v auguste 2023 vo výške 10 000 eur a v decembri 2023 vo výške 5 500 eur.

V súlade s § 30e ods. 5 písm. a) zákona o dani z príjmov sa investíciou na účely odpočtu rozumie investícia do hmotného majetku uvedeného v prílohe č. 3, vrátane technického zhodnotenia vykonaného na tomto majetku v zdaňovacom období jeho zaradenia do užívania, nadobudnutého kúpou alebo vytvoreného vlastnou činnosťou, ktorý nebol pred jeho obstaraním odpisovaný.

Z § 29 ods. 1 zákona o dani z príjmov vyplýva, že technické zhodnotenia vykonané na jednotlivom hmotnom majetku alebo nehmotnom majetku sa posudzujú v úhrne za zdaňovacie obdobie. Ak daňovník vykoná viacero technických zhodnotení v prvom roku odpisovania majetku uvedeného v prílohe č. 3, tzn. v roku, kedy bol majetok zaradený do užívania, každé z týchto technických zhodnotení zvyšuje vstupnú cenu tohto majetku a daňovník bude takýto majetok odpisovať zo vstupnej ceny zvýšenej o vykonané technické zhodnotenia už

počnúc mesiacom zaradenia majetku do užívania. Znamená to, že ak daňovník zaradil do užívania hmotný majetok uvedený v prílohe č. 3 vo februári 2023 vo výške 250 000 eur a na tomto majetku vykoná technické zhodnotenie v auguste 2023 vo výške 10 000 eur a ďalšie technické zhodnotenie v decembri 2023 vo výške 5 500 eur, vykonané technické zhodnotenia zvyšujú vstupnú cenu predmetného majetku a daňovník odpisuje majetok zo zvýšenej vstupnej ceny 265 500 eur počnúc mesiacom február 2023, kedy došlo k zaradeniu majetku do užívania.

Príklad č. 5

Podľa § 22 ods. 6 písm. e) zákona o dani z príjmov musí byť technické zhodnotenie vyššie ako 1 700 eur. Posudzuje sa tento limit pre každé technické zhodnotenie vykonané na hmotnom majetku samostatne alebo kumulatívne za všetky technické zhodnotenia vykonané na tomto majetku za zdaňovacie obdobie?

Podľa § 29 ods. 1 zákona o dani z príjmov technickým zhodnotením hmotného majetku a nehmotného majetku sa na účely tohto zákona rozumejú výdavky na dokončené nadstavby, prístavby a stavebné úpravy, rekonštrukcie a modernizácie prevyšujúce pri jednotlivom hmotnom majetku a nehmotnom majetku 1 700 eur v úhrne za zdaňovacie obdobie. Z predmetného ustanovenia vyplýva, že vždy sa posudzuje celková výška technických zhodnotení vykonaných v rámci jedného zdaňovacieho obdobia na každom jednotlivom hmotnom majetku a jednotlivom nehmotnom majetku. V súlade s § 29 ods. 2 zákona o dani z príjmov za technické zhodnotenie hmotného majetku a nehmotného majetku sa považuje aj technické zhodnotenie neprevyšujúce v úhrne za zdaňovacie obdobie 1 700 eur, ak sa daňovník rozhodne takéto výdavky (náklady) považovať za výdavky (náklady) na technické zhodnotenie. Výdavky (náklady) na technické zhodnotenie sa odpisujú ako súčasť vstupnej ceny, zvýšenej vstupnej ceny alebo zvýšenej zostatkovej ceny hmotného majetku a nehmotného majetku v súlade s § 25 ods. 2 zákona o dani z príjmov s výnimkou, ak sa jedná o iný majetok podľa § 22 ods. 6 písm. e) tohto zákona.

Z § 22 ods. 6 písm. e) zákona o dani z príjmov vyplýva, že iným majetkom je technické zhodnotenie vykonané na plne odpísanom hmotnom majetku vyššie ako 1 700 eur a na neodpísanom hmotnom majetku uvedenom v prílohe č. 3 vyššie ako 1 700 eur, za splnenia ďalších podmienok tam uvedených.

V nadväznosti na § 29 zákona o dani z príjmov, suma 1 700 eur sa posudzuje kumulatívne za všetky technické zhodnotenia vykonané na jednotlivom hmotnom majetku za zdaňovacie obdobie.

- (14) Podľa § 30e ods. 5 písm. c) zákona o dani z príjmov sa investíciou rozumie aj počítačový program (softvér) obstaraný kúpou alebo vytvorený vlastnou činnosťou, ktorý nebol pred jeho obstaraním odpisovaný, vrátane technického zhodnotenia vykonaného na tomto počítačovom programe (softvér). Vychádzajúc z prechodného ustanovenia § 52zzm ods. 3 zákona o dani z príjmov za investíciu podľa § 30e ods. 5 písm. c) tohto zákona možno považovať len technické zhodnotenie na takom počítačovom programe (softvér), ktorý bol uvedený do užívania počnúc 01.01.2022, tzn. počas obdobia investičného plánu. Znamená to, že aj technické zhodnotenie na takomto počítačovom programe (softvér), ktoré možno považovať za investíciu podľa § 30e ods. 5 písm. c) zákona o dani z príjmov, musí byť vykonané počnúc 01.01.2022.
- (15) Technické zhodnotenie vykonané na počítačovom programe (softvér), ktorý bol zaradený do užívania pred 01.01.2022 nie je možné považovať za iný majetok podľa § 22 ods. 6 písm. e) zákona o dani z príjmov, nakoľko predmetné ustanovenie sa vzťahuje len na hmotný majetok. V súlade s § 25 ods. 2 zákona o dani z príjmov takéto technické zhodnotenie nehmotného majetku - počítačového programu (softvér) zvyšuje jeho vstupnú cenu v tom zdaňovacom období, v ktorom bolo dokončené a zaradené do užívania.

Príklad č. 6

Daňovník so zdaňovacím obdobím kalendárny rok sa rozhodol v roku 2022 realizovať investície do produktívneho majetku. Pred rokom 2022 zaradil do užívania počítačový program (softvér), ktorý je používaný pre riadenie výrobného systému a logistického systému. Na tomto počítačovom programe (softvér) vykoná daňovník v období investičného plánu (v rokoch 2022 - 2025) technické zhodnotenie. Je možné takéto technické zhodnotenie počítačového programu (softvér) považovať za investíciu podľa § 30e ods. 5 zákona o dani z príjmov?

Nehmotný majetok – počítačový program (softvér) sa na účely zákona o dani z príjmov odpisuje v súlade s účtovníctvom v zmysle § 22 ods. 8 tohto zákona. Technické zhodnotenie vykonané na nehmotnom majetku, či už plne odpísanom alebo plne neodpísanom, sa nepovažuje za iný majetok podľa § 22 ods. 6 písm. e) zákona o dani z príjmov, keďže predmetné ustanovenie sa vzťahuje len na hmotný majetok.

Ak počítačový program (softvér) bol uvedený do užívania do 31.12.2021, aj keď je využívaný pre riadenie výrobného systému a logistického systému, na ňom vykonané technické zhodnotenie uvedené do užívania v období, na ktoré sa vypracováva investičný plán (roky 2022 - 2025), nie je možné považovať za investíciu podľa § 30e ods. 5 zákona o dani z príjmov. Takéto technické zhodnotenie zvyšuje vstupnú cenu počítačového programu (softvér), ktorý bol zaradený do užívania do 31.12.2021 v súlade s § 25 ods. 2 zákona o dani z príjmov.

Uvedené platí bez ohľadu na skutočnosť, či je takéto technické zhodnotenie vykonané na plne neodpísanom alebo na plne odpísanom počítačovom programe (softvér), ktorý bol zaradený do užívania do 31.12.2021.

Príklad č. 7

Daňovník so zdaňovacím obdobím kalendárny rok sa rozhodol v roku 2022 realizovať investície do produktívneho majetku. V rokoch 2022 - 2025 obstará a zaradí do užívania hmotný majetok podľa prílohy č. 3 a počítačový program (softvér), ktoré nesúvisia priamo s výrobným systémom a logistickým systémom, ale účelom ich obstarania je optimalizácia celkových procesov daňovníka, ktorého hlavnou činnosťou je výrobná činnosť.

Pri investíciách do počítačového programu sa jedná napríklad o:

- počítačový program (softvér) na automatizáciu administratívnych procesov,
- počítačový program (softvér) na správu nákupných, predajných, záručných a iných databáz,
- počítačový program (softvér) na monitorovanie porúch procesov,
- počítačový program (softvér) na vytváranie štatistík a reportovanie.

a) Musia daňovníkom realizované investície do hmotného majetku podľa prílohy č. 3 (napr. počítače používané v administratíve) priamo súvisieť s výrobným systémom a logistickým systémom, resp. musí byť tento majetok používaný vo výrobnom systéme a logistickom systéme?

Z § 30e ods. 5 zákona o dani z príjmov vyplýva, že investícia musí byť vykonaná do výrobného systému a logistického systému, tzn. že musí byť tento majetok priamo používaný vo výrobnom systéme a logistickom systéme. Konkrétne posúdenie vždy závisí od individuálnych špecifik jednotlivých výrobných systémov a logistických systémov. V prípade využívania počítačov u pracovníkov v administratíve (napr. asistentka generálneho riaditeľa) nie je možné takéto počítače a ich počítačový program (softvér) zahrnúť do odpočtu.

b) Považuje sa za investíciu podľa § 30e ods. 5 zákona o dani z príjmov akýkoľvek počítačový program (softvér) aj v prípade, že nesúvisí s hmotným majetkom uvedeným v prílohe č. 3, resp. nesúvisí priamo s riadením výrobného systému a logistického systému?

Za investíciu podľa § 30e ods. 5 zákona o dani z príjmov sa nepovažuje akýkoľvek počítačový program (softvér), ale len taký, ktorý slúži pre riadenie výrobného systému a logistického systému a je spôsobilý v reálnom čase vymieňať, spracovávať a archivovať digitalizované údaje s cieľom poskytnúť informácie na identifikáciu a optimalizáciu výrobného systému a logistického systému, tzn. slúži na riadenie majetku začleneného do výrobného systému a logistického systému. Konkrétne posúdenie vždy závisí od individuálnych špecifik jednotlivých výrobných systémov a logistických systémov. Napr. počítačový program (softvér) na monitorovanie a vyhodnocovanie porúch vo výrobnom systéme a logistickom systéme, počítačový program (softvér) na vytváranie štatistík a reportovanie údajov z výrobného systému a logistického systému a pod., je možné považovať za investície podľa § 30e ods. 5 zákona o dani z príjmov.

2. diel Priemerná hodnota investícií

(16) V súlade s § 30e ods. 4 zákona o dani z príjmov sa priemerná hodnota investícií vypočíta ako aritmetický priemer výdavkov (nákladov) vynaložených daňovníkom na obstaranie:

- hmotného majetku uvedeného v prílohe č. 3 kúpou alebo vytvoreného vlastnou činnosťou zaradeného do užívania alebo do obchodného majetku za obdobie troch zdaňovacích období bezprostredne predchádzajúcich zdaňovaciemu obdobiu, v ktorom začína obdobie investičného plánu,
- technického zhodnotenia vykonaného na majetku uvedeného v prílohe č. 3 a počítačového programu (softvér) obstaraného kúpou alebo vytvoreného vlastnou činnosťou zaradeného do užívania alebo

do obchodného majetku za obdobie troch zdaňovacích období bezprostredne predchádzajúcich zdaňovaciemu obdobiu, v ktorom začína obdobie investičného plánu a

- technického zhodnotenia vykonaného na tomto majetku kúpou alebo vytvoreného vlastnou činnosťou zaradeného do užívania alebo do obchodného majetku za obdobie troch zdaňovacích období bezprostredne predchádzajúcich zdaňovaciemu obdobiu, v ktorom začína obdobie investičného plánu.

(17) U daňovníka, ktorého zdaňovacím obdobím je kalendárny rok, sa obdobie investičného plánu začína 01.01.2022 a trvá štyri po sebe nasledujúce zdaňovacie obdobia. Pre určenie priemernej hodnoty investícií je teda rozhodujúce zaradenie do užívania vyššie uvedených druhov majetku, ku ktorému došlo v rokoch 2019 - 2021.

(18) Priemerná hodnota investícií musí byť vyššia ako nula.

Príklad č. 8

Daňovník so zdaňovacím obdobím kalendárny rok sa rozhodol v roku 2022 realizovať investície do produktívneho majetku. V roku 2019 zaradil do užívania majetok uvedený v prílohe č. 3 vo výške 325 000 eur, v roku 2020 nezaradil do užívania žiadny majetok uvedený v prílohe č. 3, v roku 2021 zaradil do užívania majetok uvedený v prílohe č. 3 vo výške 550 000 eur. Aká je priemerná hodnota investícií?

Priemerná hodnota investícií sa vypočíta ako aritmetický priemer nákladov vynaložených na obstaranie majetku vymedzeného v § 30e ods. 4 zákona o dani z príjmov, tzn. v predmetnom prípade je priemerná hodnota investícií vo výške 291 666,67 eur $[(325\ 000 + 0 + 550\ 000) / 3 = 875\ 000 / 3]$.

Príklad č. 9

Daňovník so zdaňovacím obdobím kalendárny rok sa rozhodol v roku 2022 realizovať investície do produktívneho majetku. Otázkou je, či do bázy pre výpočet priemernej hodnoty investícií daňovník zahŕňa akýkoľvek majetok uvedený v § 30e ods. 4 zákona o dani z príjmov bez ohľadu na to, či ide o investície s vyššou pridanou hodnotou, t. j. produktívne investície v oblasti výrobného systému a logistického systému s previazaním na priemysel 4.0 alebo iba investície s vyššou pridanou hodnotou tak, ako sú definované v § 30e ods. 5 zákona o dani z príjmov?

Keďže § 30e ods. 4 zákona o dani z príjmov neuvádza kritérium, podľa ktorého by do bázy pre výpočet priemernej hodnoty investícií vstupovali len investície s vyššou pridanou hodnotou, do výpočtu priemernej hodnoty investícií daňovník zahŕňa akýkoľvek majetok uvedený v prílohe č. 3, technické zhodnotenie vykonané na tomto majetku a počítačový program (softvér), ktoré boli obstarané kúpou alebo vytvorené vlastnou činnosťou a boli zaradené do užívania v rokoch 2019 - 2021.

Príklad č. 10

Daňovník so zdaňovacím obdobím kalendárny rok sa rozhodol v roku 2022 realizovať investície do produktívneho majetku. Musí do bázy pre výpočet priemernej hodnoty investícií zahrnúť všetok počítačový program (softvér) zaradený do užívania (účet 013 – Softvér) počas rokov 2019 - 2021?

Do bázy pre výpočet priemernej hodnoty investícií daňovník zahrnuje len taký počítačový program (softvér), ktorý súvisí s majetkom uvedeným v prílohe č. 3 a bol zaradený do užívania v rokoch 2019 - 2021.

3. diel Investičný plán

(19) Investičným plánom, pri ktorého realizácii možno uplatniť odpočet, sa v súlade s § 30e ods. 8 zákona o dani z príjmov rozumie písomný dokument, v ktorom daňovník vymedzí:

- celkovú hodnotu plánovanej investície,
- časové vymedzenie obdobia plánovanej investície,
- predpokladaný harmonogram realizácie plánovanej investície,
- výpočet priemernej hodnoty investícií,
- plánovanú výšku preinvestovania priemernej hodnoty investícií v peňažnom vyjadrení a percentuálnom vyjadrení a
- stručný technický popis prepojenia obstarávanej investície s digitalizáciou a automatizáciou výrobných procesov a logistických procesov.

- (20) Z vyššie uvedených zákonných požiadaviek na obsahovú náplň investičného plánu vyplýva, že ide len o predpokladané, resp. plánované hodnoty alebo údaje, pri ktorých je možné predpokladať, že sa môžu (ale aj nemusia) od skutočnosti odlišovať. Rozpočet plánovanej investície môže vychádzať, napr. z cenových ponúk dodávateľov alebo zmluvnej dokumentácie, podkladov z verejného obstarávania a pod. Skutočná hodnota preinvestovaných prostriedkov sa môže od týchto plánovaných hodnôt odlišovať, napr. v dôsledku pohybu cien za obdobie realizácie investičného plánu, zmien vo financovaní investície (vlastné alebo úverové prostriedky, zmeny v úročení úverových prostriedkov a pod.), zmien v technickej špecifikácii plánovanej investície, ktoré môžu meniť skutočnú hodnotu realizovanej investície alebo obdobie jej realizácie, zmien v trhových podmienkach a pod. V investičnom pláne odporúčame, aj keď to zákon o dani z príjmov priamo nevyžaduje, uviesť aj skutočnosti, z ktorých sa vychádzalo pri odhade predpokladaných, resp. plánovaných údajov a tiež odporúčame uviesť aj skutočnosti, ktoré môžu mať vplyv na skutočné údaje.
- (21) U daňovníka so zdaňovacím obdobím kalendárny rok, obdobie, na ktoré sa investičný plán vypracováva, musí trvať štyri po sebe nasledujúce zdaňovacie obdobia, pričom prvým zdaňovacím obdobím je zdaňovacie obdobie, ktoré sa začína 1. januára 2022 a posledným zdaňovacím obdobím je zdaňovacie obdobie, ktoré sa končí 31. decembra 2025. Znamená to, že u daňovníka so zdaňovacím obdobím kalendárny rok sa investičný plán vypracováva na zdaňovacie obdobia 2022, 2023, 2024 a 2025.
- (22) U daňovníka so zdaňovacím obdobím hospodársky rok, obdobie, na ktoré sa investičný plán vypracováva, musí trvať štyri po sebe nasledujúce zdaňovacie obdobia, pričom prvým zdaňovacím obdobím je zdaňovacie obdobie, ktoré sa začína v roku 2022 a posledným zdaňovacím obdobím je zdaňovacie obdobie, ktoré sa začína v priebehu roka 2025. Znamená to, že u daňovníka so zdaňovacím obdobím hospodársky rok sa investičný plán vypracováva na zdaňovacie obdobia hospodárskych rokov 2022/2023, 2023/2024, 2024/2025 a 2025/2026.
- (23) Daňovník môže mať vypracovaný iba jeden investičný plán.
- (24) Investičný plán obsahuje najmä základné údaje o daňovníkovi, ktorými sú u daňovníka, ktorý je:
- právnickou osobou - obchodné meno alebo názov, sídlo a daňové identifikačné číslo,
 - fyzickou osobou - meno a priezvisko, adresa trvalého pobytu a miesto podnikania.
- Investičný plán obsahuje aj dátum začiatku realizácie investičného plánu.
- (25) Investičný plán musí byť podpísaný osobou oprávnenou konať za daňovníka podľa § 13 Obchodného zákonníka v lehote na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom si prvýkrát uplatní odpočet.
- (26) Pri daňovej kontrole je správca dane alebo Finančné riaditeľstvo SR oprávnené vyzvať daňovníka na predloženie investičného plánu. Lehota na predloženie investičného plánu daňovníkom správcovi dane alebo Finančnému riaditeľstvu SR je osem dní odo dňa doručenia výzvy daňovníkovi.

4. diel Daňovníci, ktorí si môžu uplatniť odpočet

- (27) Po splnení zákonom vymedzených podmienok si odpočet môže uplatniť:
- právnická osoba,
 - fyzická osoba, ktorá dosahuje príjmy z podnikania a príjmy z inej samostatnej zárobkovej činnosti (§ 6 ods. 1 a 2 zákona o dani z príjmov), a to aj vtedy, ak vedie daňovú evidenciu podľa § 6 ods. 11 tohto zákona. Fyzická osoba si môže odpočet uplatniť iba na investíciu (majetok), ktorá je obstaraná a zaradená do obchodného majetku.

5. diel Spôsob uplatnenia odpočtu

- (28) V súlade s § 30e ods. 1 zákona o dani z príjmov od základu dane zníženého o odpočet daňovej straty u daňovníka, ktorý je právnickou osobou, alebo od základu dane (čiastkového základu dane) z príjmov z podnikania a z príjmov z inej samostatnej zárobkovej činnosti (§ 6 ods. 1 a 2) zníženého o odpočet daňovej

straty u daňovníka, ktorý je fyzickou osobou, pri realizácii investičného plánu možno po splnení zákonných podmienok odpočítať ustanovené percento výdavku (nákladu) z daňového odpisu (§ 22 až 29) z investície. Percentuálna sadzba odpočtu závisí od plánovanej výšky percenta preinvestovania priemernej hodnoty investícií a od hodnoty preinvestovania tejto plánovanej priemernej hodnoty investícií ustanovených v investičnom pláne.

(29) Daňovník si môže uplatniť odpočet nasledovne:

Preinvestovaná priemerná hodnota investícií v percentách	Hodnota plánovanej výšky preinvestovania priemernej hodnoty investícií v mil. eur		
	viac ako 1 do 20 vrátane	viac ako 20 do 50 vrátane	viac ako 50
od 700 % – do 1 399,99 %	15 %	25 %	50 %
od 1 400 % a viac	20 %	30 %	55 %

(30) Hodnota plánovanej výšky preinvestovania priemernej hodnoty investícií, ktorú sa rozhodne daňovník počas obdobia investičného plánu preinvestovať je stanovená v troch pásmach:

- viac ako 1 mil. eur do 20 mil. eur,
- viac ako 20 mil. eur do 50 mil. eur a
- viac ako 50 mil. eur.

(31) Výška samotného odpočtu je stanovená v rozmedzí od 15 % do 55 % z daňového odpisu investície v príslušnom zdaňovacom období a závisí od preinvestovanej priemernej hodnoty investícií v percentách a od hodnoty plánovanej výšky preinvestovania priemernej hodnoty investícií.

(32) Celková hodnota investície musí byť vyššia ako sedemnásobok priemernej hodnoty investícií (v posledných troch rokoch) a musí byť minimálne 1 milión eur.

(33) Daňovník si môže uplatniť odpočet na majetok, ktorý spĺňa definíciu investície v § 30e ods. 5 zákona o dani z príjmov, zaradený do užívania alebo do obchodného majetku počas obdobia investičného plánu. Znamená to, že daňovník so zdaňovacím obdobím kalendárny rok, si môže uplatniť odpočet na investíciu zaradenú do užívania počas rokov 2022 – 2025.

(34) Daňovník si môže uplatniť odpočet aj na investíciu, ktorú začal obstarávať pred 01.01.2022, pričom k jej zaradeniu do užívania alebo do obchodného majetku došlo počnúc 01.01.2022 počas realizácie investičného plánu. Táto skutočnosť by mala byť v investičnom pláne uvedená. Zároveň daňovník musí viesť preukázať, že pri takejto investícii sa naďalej pokračuje v procese obstarávania. Nemôže sa stať, že daňovník len formálne zaradí do užívania takú investíciu, ku ktorej hodnote na účte 042 – Obstaranie dlhodobého hmotného majetku nepridával priebežne (počas celej doby obstarávania) žiadnu ďalšiu hodnotu ku dňu zaradenia investície do užívania. Ak by daňovník túto skutočnosť nevedel preukázať, u správcu dane by mohla vzniknúť pochybnosť o tom, že došlo len k formálnemu odkladu zaradenia majetku do užívania za účelom využitia daňovej výhody.

Příklad č. 11

Daňovník sa rozhodol v roku 2022 realizovať investície do produktívneho majetku. Je možné, aby na účely § 30e zákona o dani z príjmov zaradil do investičného plánu aj majetok, ktorý bol obstaraný pred 01.01.2022, ale zaradený do užívania bol tento majetok po 01.01.2022, pričom sa jedná o majetok, ktorý je vymedzený v § 30e ods. 5 zákona o dani z príjmov?

Podľa § 30e ods. 2 zákona o dani z príjmov odpočet môže daňovník uplatniť na investíciu zaradenú do užívania alebo do obchodného majetku počas obdobia investičného plánu.

Podľa prechodného ustanovenia § 52zzm ods. 3 zákona o dani z príjmov sa ustanovenie § 22 ods. 6 písm. e), § 25 ods. 2, § 30e a príloha č. 3 v znení účinnom od 01.01.2022 prvýkrát uplatnia na hmotný majetok, počítačový program (softvér) a iný majetok zaradený do užívania alebo zaradený do obchodného majetku v období, na ktoré sa vypracováva investičný plán, pri podaní daňového priznania za zdaňovacie obdobie, ktoré začína najskôr po 31.12.2021.

Z uvedeného vyplýva, že zákon o dani z príjmov v § 30e viaže uplatnenie odpočtu na podmienku zaradenia majetku do užívania počnúc 01.01.2022 počas realizácie investičného plánu, čo sú roky 2022 - 2025, a to bez ohľadu na skutočnosť, kedy bolo začaté obstarávanie danej investície. Znamená to, že na majetok, ktorý spĺňa podmienky podľa § 30e ods. 5 zákona o dani z príjmov a bol zaradený do užívania po 01.01.2022, aj keď bol obstaraný pred 01.01.2022, môže daňovník uplatniť odpočet podľa § 30e zákona o dani z príjmov. Daňovník teda môže vypracovať investičný plán aj na investície, ktoré už začal obstarávať pred 01.01.2022, pričom táto skutočnosť by mala byť v investičnom pláne uvedená. Zároveň daňovník musí vedieť preukázať, že pri takejto investícii sa naďalej pokračuje v procese obstarávania.

- (35) Odpočet si daňovník uplatňuje počas doby odpisovania majetku, avšak najviac počas desiatich bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období, počnúc zdaňovacím obdobím zaradenia majetku do užívania. Znamená to, že v prípade majetku zaradeného do:
- odpisovej skupiny 1 s dobou odpisovania štyri roky, uplatňuje daňovník odpočet štyri roky,
 - odpisovej skupiny 2 s dobou odpisovania šesť rokov, uplatňuje daňovník odpočet šesť rokov,
 - odpisovej skupiny 3 s dobou odpisovania osem rokov, uplatňuje daňovník odpočet osem rokov,
 - odpisovej skupiny 4 s dobou odpisovania dvanásť rokov, uplatňuje daňovník odpočet len desať rokov.

Príklad č. 12

Daňovník so zdaňovacím obdobím kalendárny rok sa rozhodol v roku 2022 realizovať investície do produktívneho majetku. Vypracoval si investičný plán na roky 2022 - 2025, výšku plánovaného preinvestovania priemernej hodnoty investícií si stanovil vo výške 1 216 000 eur, t. j. 800 %.

V zdaňovacom období 2019 obstaral a zaradil do užívania hmotný majetok (uvedený v prílohe č. 3) v úhrnnej výške 120 000 eur, v zdaňovacom období 2020 zaradil do užívania hmotný majetok (uvedený v prílohe č. 3) v úhrnnej výške 250 000 eur, v zdaňovacom období 2021 obstaral a zaradil do užívania hmotný majetok (uvedený v prílohe č. 3) v úhrnnej výške 86 000 eur.

Priemerná hodnota investícií za roky 2019 - 2021 je vo výške 152 000 eur $[(120\,000 + 250\,000 + 86\,000) / 3]$.

Zdaňovacie obdobie 2022

V roku 2022 daňovník kúpil a v marci 2022 zaradil do užívania nový, doposiaľ neodpisovaný hmotný majetok, ktorého súčasťou je aj počítačový program (softvér) zameraný na zabezpečenie a sledovanie kvality výrobkov a výrobného procesu s vyhodnocovaním prípadnej poruchovosti. Tento majetok patrí do odpisovej skupiny 2 s dobou odpisovania 6 rokov a je uvedený v prílohe č. 3. Vstupná cena bola vo výške 471 000 eur bez DPH. Keďže daňovník si v investičnom pláne naplánoval výšku preinvestovanej priemernej hodnoty investícií 800 % a realizoval v zdaňovacom období investíciu podľa § 30e ods. 5 zákona o dani z príjmov, môže si v rokoch 2022 - 2027, t. j. počas doby odpisovania 6 rokov, uplatniť odpočet vo výške 15 % z daňového odpisu uplatneného v daňových výdavkoch v príslušnom zdaňovacom období.

Ročný odpis predmetného majetku je vo výške 78 500 eur $(471\,000 / 6)$, pomerná časť odpisu za 10 mesiacov je vo výške 65 416,70 eur $[78\,500 / 12 = 6\,541,67; 6\,541,67 \times 10 = 65\,416,70]$ a nárok na odpočet podľa § 30e zákona o dani z príjmov je vo výške 9 812,51 eur $(15\% \text{ zo } 65\,416,70)$, ktorý si daňovník v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie 2022 uplatnil.

Zdaňovacie obdobie 2023

V roku 2023 daňovník kúpil a v januári 2023 zaradil do užívania nový, doposiaľ neodpisovaný hmotný majetok, ktorý patrí do odpisovej skupiny 1 s dobou odpisovania 4 roky a je uvedený v prílohe č. 3. Vstupná cena je vo výške 115 000 eur bez DPH.

Odpočet podľa § 30e zákona o dani z príjmov z tohto majetku môže uplatňovať v rokoch 2023 - 2026, t. j. počas doby odpisovania 4 roky.

Ročný odpis predmetného majetku je vo výške 28 750 eur $(115\,000 / 4)$ a nárok na odpočet podľa § 30e zákona o dani z príjmov je vo výške 4 312,50 eur $(15\% \text{ z } 28\,750)$.

Zároveň má daňovník nárok na odpočet vo výške 15 % z daňového odpisu majetku obstaraného a uvedeného do užívania v roku 2022. Daňový odpis z tohto majetku uplatnený v daňových výdavkoch v roku 2023 je vo výške 78 500 eur a nárok na odpočet podľa § 30e zákona o dani z príjmov je vo výške 11 775 eur $(15\% \text{ zo } 78\,500)$.

Daňovník má v roku 2023 nárok na celkový odpočet vo výške 16 087,50 eur $(4\,312,50 + 11\,775)$, ktorý si v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie 2023 aj uplatní.

Zdaňovacie obdobie 2024

V roku 2024 daňovník začne kúpou obstarávať majetok podľa § 30e ods. 5 zákona o dani z príjmov. V tomto roku preinvestuje sumu 550 000 eur, ale do 31.12.2024 majetok neuvedie do užívania. Keďže v roku 2024 majetok neuvedie do užívania, nemá nárok na uplatnenie odpočtu z tohto majetku podľa § 30e zákona o dani z príjmov.

Daňovník má však nárok na odpočet vo výške 15 % z daňového odpisu majetku obstaraného a uvedeného do užívania v roku 2022. Daňový odpis z tohto majetku uplatnený v daňových výdavkoch v roku 2024 je vo výške 78 500 eur a nárok na odpočet podľa § 30e zákona o dani z príjmov je vo výške 11 775 eur (15 % zo 78 500).

Zároveň má daňovník nárok na odpočet vo výške 15 % z daňového odpisu majetku obstaraného a uvedeného do užívania v roku 2023. Daňový odpis z tohto majetku uplatnený v daňových výdavkoch v roku 2024 je vo výške 28 750 eur a nárok na odpočet podľa § 30e zákona o dani z príjmov je vo výške 4 312,50 eur (15 % z 28 750).

Daňovník má v roku 2024 nárok na celkový odpočet vo výške 16 087,50 eur (11 775 + 4 312,50), ktorý si v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie 2024 aj uplatní.

Zdaňovacie obdobie 2025

V roku 2025 daňovník pokračuje v obstarávaní majetku z roku 2024, za týmto účelom vynaloží ďalších 212 000 eur, v júli 2025 tento majetok uvedie do užívania. Majetok patrí do odpisovej skupiny 4 s dobou odpisovania 12 rokov a je uvedený v prílohe č. 3. Vstupná cena je vo výške 762 000 eur bez DPH (550 000 + 212 000).

Odpočet podľa § 30e zákona o dani z príjmov z tohto majetku môže uplatňovať v rokoch 2025 - 2034. Aj keď tento majetok bude daňovník odpisovať 12 rokov, odpočet môže uplatniť maximálne počas 10 rokov.

Ročný odpis predmetného majetku je vo výške 63 500 eur (762 000 / 12), pomerná časť odpisu za 6 mesiacov je vo výške 31 750,02 eur [$63\,500 / 12 = 5\,291,67$; $5\,291,67 \times 6 = 31\,750,02$] a nárok na odpočet podľa § 30e zákona o dani z príjmov je vo výške 4 762,50 eur (15 % z 31 750,02).

Ďalej má daňovník nárok na odpočet vo výške 15 % z daňového odpisu majetku obstaraného a uvedeného do užívania v roku 2022. Daňový odpis z tohto majetku uplatnený v daňových výdavkoch v roku 2025 je vo výške 78 500 eur a nárok na odpočet podľa § 30e zákona o dani z príjmov je vo výške 11 775 eur (15 % zo 78 500).

Zároveň má daňovník nárok na odpočet vo výške 15 % z daňového odpisu majetku obstaraného a uvedeného do užívania v roku 2023. Daňový odpis z tohto majetku uplatnený v daňových výdavkoch v roku 2025 je vo výške 28 750 eur a nárok na odpočet podľa § 30e zákona o dani z príjmov je vo výške 4 312,50 eur (15 % z 28 750).

Daňovník má v roku 2025 nárok na celkový odpočet vo výške 20 850 eur (4 762,50 + 11 775 + 4 312,50), ktorý si v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie 2025 aj uplatní.

Overenie oprávnenosti odpočtu

Daňovník počas obdobia investičného plánu v rokoch 2022 - 2025 obstará a zaradí do užívania investície v úhrnnej výške 1 348 000 eur (471 000 + 115 000 + 762 000), teda preinvestoval viac ako 800 % priemernej hodnoty investícií (152 000 eur) podľa § 30e ods. 4 zákona o dani z príjmov. Znamená to, že daňovník nestráca nárok na uplatnené odpočty v rokoch 2022 – 2025.

Zdaňovacie obdobia 2026 a nasledujúce

V zdaňovacích obdobiach 2026 a nasledujúcich, až do zdaňovacieho obdobia 2034 v prípade majetku zaradeného do užívania v roku 2025, ktorý patrí do odpisovej skupiny 4 s dobou odpisovania 12 rokov, ale s uplatňovaním odpočtu len 10 rokov, bude daňovník uplatňovať odpočty podľa § 30e zákona o dani z príjmov vo vzťahu k majetkom obstaraným a uvedeným do užívania v období investičného plánu (2022 - 2025).

Ak by daňovník v niektorom zdaňovacom období vykázal daňovú stratu alebo by nevykázal dostatočný základ dane po odpočte daňovej straty, nárok na odpočet v predmetnom zdaňovacom období mu zanikne.

Príklad č. 13

Daňovník so zdaňovacím obdobím kalendárny rok sa rozhodol v roku 2022 realizovať investície do produktívneho majetku. Investičný plán má vypracovaný na obdobie rokov 2022 - 2025 s tým, že investícia je naplánovaná v rokoch 2022 - 2024 vo výške 0 eur a v roku 2025 je naplánovaná investícia vo výške 5 miliónov eur, ktorá predstavuje 700 % priemernej hodnoty investícií a v tomto roku (2025) si daňovník aj uplatní odpočet. Je takto vytvorený investičný plán v súlade s § 30e ods. 8 zákona o dani z príjmov? Je možné, aby daňovník prvýkrát predložil takto vytvorený investičný plán správcovi dane až v roku 2026?

Podľa § 30e ods. 8 zákona o dani z príjmov obdobie, na ktoré sa investičný plán vypracováva, musí trvať u daňovníka, ktorého zdaňovacím obdobím je kalendárny rok, štyri po sebe nasledujúce zdaňovacie obdobia, tzn. roky 2022 - 2025. Daňovník môže mať iba jeden investičný plán.

Investičný plán musí byť podpísaný osobou oprávnenou konať za daňovníka podľa § 13 Obchodného zákonníka v lehote na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom si prvýkrát uplatní odpočet.

Pri daňovej kontrole je správca dane alebo Finančné riaditeľstvo SR oprávnené vyzvať daňovníka na predloženie investičného plánu, pričom lehota na predloženie je osem dní odo dňa doručenia výzvy daňovníkovi.

Z uvedeného vyplýva, že daňovník môže mať vypracovaný len jeden investičný plán na roky 2022 - 2025. Ak si daňovník prvýkrát uplatní odpočet nákladov na investície až v roku 2025, keďže v rokoch 2022 - 2024 má naplánovanú investíciu vo výške 0 eur a celú priemernú hodnotu investícií plánuje preinvestovať až v poslednom roku 2025, investičný plán musí mať podpísaný oprávnenou osobou v lehote na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie 2025, v ktorom si prvýkrát uplatní odpočet.

Daňovník nepredkladá investičný plán správcovi dane spolu s daňovým priznaním za zdaňovacie obdobie, v ktorom si uplatňuje odpočet § 30e zákona o dani z príjmov, ale až pri daňovej kontrole na základe výzvy správcu dane alebo Finančného riaditeľstva SR.

- (36) Počas obdobia investičného plánu daňovník nemôže prerušiť odpisovanie majetku, na ktorý uplatňuje odpočet.

Příklad č. 14

Na základe stanoveného investičného plánu daňovník obstaral a zaradil do užívania v roku 2022 majetok podľa § 30e ods. 5 zákona o dani z príjmov a za dané zdaňovacie obdobie si uplatnil odpočet. V nasledujúcom roku 2023 sa tento majetok pokazil a daňovník ho z dôvodu poruchy nemôže využívať na výrobu počas celého zdaňovacieho obdobia. Daňovník majetok nevyradí z dôvodu škody, nakoľko sa jedná o opraviteľnú chybu. Podľa § 22 ods. 9 písm. a) zákona o dani z príjmov je daňovník povinný prerušiť odpisovanie tohto majetku v roku 2023. V roku 2024 sa daňovníkovi podarí majetok opraviť a ďalej ho bude využívať na svoju podnikateľskú činnosť.

Stráca daňovník nárok na odpočet aj v takejto situácii a je povinný podať dodatočné daňové priznanie za zdaňovacie obdobie 2022, v ktorom si odpočet uplatnil?

Bude sa pre účely posúdenia splnenia investičného plánu do hodnoty výšky preinvestovanej priemernej hodnoty investícií počítať aj tento majetok?

Z § 30e ods. 2 zákona o dani z príjmov okrem iného vyplýva, že počas obdobia investičného plánu nie je možné prerušiť odpisovanie hmotného majetku podľa § 22 ods. 9 tohto zákona.

V súlade s § 22 ods. 9 písm. a) zákona o dani z príjmov daňovník je povinný prerušiť uplatňovanie odpisovania hmotného majetku v tom zdaňovacom období, v ktorom hmotný majetok nevyužíval na zabezpečenie zdaniteľných príjmov, okrem hmotného majetku poisťovného a rezervného charakteru nevyhnutného na zabezpečenie prevádzky hmotného majetku v používaní a hmotného majetku podľa § 26 ods. 7 poskytnutého na základe zmluvy o výpožičke.

V prípade prerušenia odpisovania je potrebné rozlišovať dôvod, z ktorého dochádza k prerušeniu odpisovania. Ak ide o dobrovoľnú možnosť prerušenia odpisovania podľa § 22 ods. 9 zákona o dani z príjmov, daňovník sa takto pri investícii, pri ktorej uplatňuje odpočet podľa § 30e tohto zákona, nemôže rozhodnúť.

Ak ide o situáciu, že daňovník pri investícii (majetku), pri ktorom uplatňuje odpočet, musí prerušiť odpisovanie podľa § 22 ods. 9 písm. a) zákona o dani z príjmov, nestráca nárok na uplatnenie odpočtu. Znamená to, že v zdaňovacom období 2023, v ktorom je povinný prerušiť odpisovanie z predmetného majetku, neuplatní odpočet a nie je povinný podať dodatočné daňové priznanie za predchádzajúce zdaňovacie obdobie, v ktorom si odpočet uplatňoval.

Pre účely § 30e ods. 11 zákona o dani z príjmov sa do úhrnnej hodnoty výšky preinvestovanej priemernej hodnoty investície bude počítať aj majetok, u ktorého došlo k prerušeniu odpisovania podľa § 22 ods. 9 písm. a) zákona o dani z príjmov.

- (37) Zdaňovacie obdobie daňovníka počas obdobia investičného plánu musí trvať nepretržite 12 po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov. Ak má daňovník kratšie zdaňovacie obdobie, napr. z dôvodu vstupu do likvidácie, vyhlásenia konkurzu, zlúčenia, splynutia alebo rozdelenia spoločností, v takomto zdaňovacom období nemá nárok na uplatnenie odpočtu.

- (38) Na účely uplatnenia odpočtu sa hodnota investície alebo úhrn hodnôt týchto investícií v príslušnom zdaňovacom období posudzuje vždy k priemernej hodnote investícií.
- (39) Daňovník má povinnosť viesť osobitnú evidenciu investícií a daňových odpisov z investícií, na ktoré si uplatňuje odpočet. Od základu dane možno odpočítať len daňové výdavky podľa § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov, ktoré sú evidované oddelene od ostatných výdavkov (nákladov) daňovníka.

6. diel Kedy nemožno uplatniť odpočet

- (40) V súlade s § 30e ods. 7 zákona o dani z príjmov odpočet nemôže uplatniť:
- fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá na území Slovenskej republiky získala povolenie na podnikanie alebo oprávnenie na podnikanie počas troch zdaňovacích období zahrňovaných do výpočtu priemernej hodnoty investícií, tzn. novovzniknutý daňovník, ktorý získal povolenie alebo oprávnenie na podnikanie v rokoch 2019 - 2021,
 - daňovník na majetok (investície), ktorého odpis podľa § 22 až 29 zákona o dani z príjmov zahŕňa úplne alebo čiastočne do odpočtu výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj podľa § 30c tohto zákona,
 - daňovník na majetok (investície), na ktorý bola poskytnutá úplná alebo čiastočná podpora z verejných financií (napr. dotácia na obstaranie majetku), okrem návratných foriem pomoci podľa osobitného predpisu.

Príklad č. 15

Daňovník získal povolenie na podnikanie v máji 2021. Daňovník v roku 2022 začal realizovať investície do produktívneho majetku. Môže si uplatniť odpočet podľa § 30e zákona o dani z príjmov?

V súlade s § 30e ods. 7 zákona o dani z príjmov daňovník, ktorý získal povolenie na podnikanie v roku 2021, tzn. v roku, ktorý sa zahrňuje do výpočtu priemernej hodnoty investícií, nemôže využiť odpočet napriek tomu, že realizuje investície do produktívneho majetku.

Príklad č. 16

Daňovník v roku 2022 začal realizovať investície do produktívneho majetku. Investícia pozostáva z viacerých hmotných majetkov (uvedených v prílohe č. 3) vrátane počítačového programu (softvér), ktoré spĺňajú definíciu investície podľa § 30e ods. 5 zákona o dani z príjmov. Na nákup jedného hmotného majetku mu bola poskytnutá dotácia zo štátneho rozpočtu vo výške 50 % obstarávacej ceny. Môže si daňovník na takúto investíciu uplatniť odpočet podľa § 30e zákona o dani z príjmov?

V súlade s § 30e ods. 7 zákona o dani z príjmov daňovník nemôže uplatniť odpočet na majetok, na ktorý bola poskytnutá úplná alebo čiastočná podpora z verejných financií. Znamená to, že hmotný majetok, na ktorý mu bola poskytnutá dotácia vo výške 50 % obstarávacej ceny, daňovník nemôže zahrnúť do odpočtu napriek tomu, že ide o hmotný majetok uvedený v prílohe č. 3, ktorý spĺňa definíciu investície podľa § 30e ods. 5 zákona o dani z príjmov. Na ostatný hmotný majetok a počítačový program (softvér) daňovník môže uplatniť odpočet.

- (41) Odpočet si môže uplatniť aj daňovník, ktorému bola schválená úľava na dani podľa
- § 30a zákona o dani z príjmov, tzn. daňovník, ktorému bolo vydané rozhodnutie o poskytnutí investičnej pomoci podľa zákona č. 57/2018 Z. z. v znení neskorších predpisov,
 - § 30b zákona o dani z príjmov, tzn. daňovník, ktorému bolo vydané rozhodnutie o schválení poskytnutia stimulov podľa zákona č. 185/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov,
- avšak iba na taký majetok, ktorý nie je súčasťou oprávnených nákladov súvisiacich s predmetnými úľavami na dani.

7. diel Zánik nároku na uplatnenie odpočtu

- (42) V súlade s § 30e ods. 10 zákona o dani z príjmov daňovníkovi zaniká nárok na uplatnenie odpočtu alebo jeho neuplatnenej časti v príslušnom zdaňovacom období, ak daňovník vykáže za predmetné zdaňovacie obdobie:
- daňovú stratu,

- základ dane u daňovníka, ktorý je právnickou osobou, alebo základ dane (čiastkový základ dane) z príjmov z podnikania a z príjmov z inej samostatnej zárobkovej činnosti u daňovníka, ktorý je fyzickou osobou, nižší, ako je odpočet,
- základ dane u daňovníka, ktorý je právnickou osobou, alebo základ dane (čiastkový základ dane) z príjmov z podnikania a z príjmov z inej samostatnej zárobkovej činnosti u daňovníka, ktorý je fyzickou osobou, po znížení o odpočet daňovej straty nižší, ako je odpočet alebo
- základ dane u daňovníka, ktorý je právnickou osobou, alebo základ dane (čiastkový základ dane) z príjmov z podnikania a z príjmov z inej samostatnej zárobkovej činnosti u daňovníka, ktorý je fyzickou osobou, po znížení o odpočet daňovej straty a po odpočte výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj, ak daňovník prvotne odpočíta odpočet výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj, nižší ako odpočet.

(43) Keďže daňovník si môže uplatniť odpočet výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj podľa § 30c zákona o dani z príjmov a aj odpočet podľa § 30e tohto zákona, pričom obidva odpočty sa uplatňujú od základu dane zníženého o odpočet daňovej straty, je na rozhodnutí daňovníka, ktorý odpočet si uplatní prednostne.

(44) Z uvedeného vyplýva, že ak daňovník v príslušnom zdaňovacom období nevykáže dostatočný základ dane na uplatnenie odpočtu, vykáže daňovú stratu, nemá dostatočný základ dane po odpočte daňovej straty, nemá dostatočný základ dane po odpočte daňovej straty a odpočte výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj, nárok na odpočet podľa § 30e zákona o dani z príjmov mu v príslušnom zdaňovacom období zaniká a nemôže si ho preniesť do nasledujúceho zdaňovacieho obdobia. V nasledujúcom zdaňovacom období, ak vykáže dostatočný základ dane, bude pokračovať v odpočte podľa § 30e zákona o dani z príjmov, ale len toho odpočtu, na ktorý mu vzniká nárok v príslušnom zdaňovacom období.

Príklad č. 17

Daňovník so zdaňovacím obdobím kalendárny rok, ktorý uplatňuje odpočet podľa § 30e zákona o dani z príjmov, vykázal za zdaňovacie obdobie 2022 daňovú stratu vo výške 10 000 eur. Nárok na odpočet podľa § 30e zákona o dani z príjmov vznikol daňovníkovi vo výške 5 500 eur. Ako daňovník uplatní odpočet?

V súlade s § 30e ods. 10 zákona o dani z príjmov daňovníkovi zanikol v zdaňovacom období 2022 nárok na uplatnenie odpočtu podľa § 30e vo výške 5 500 eur z dôvodu vykázania daňovej straty za predmetné zdaňovacie obdobie. Daňovník o tento nárok prišiel a nemôže si ho uplatniť v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach.

Príklad č. 18

Daňovník so zdaňovacím obdobím kalendárny rok, ktorý uplatňuje odpočet podľa § 30e zákona o dani z príjmov, vykázal za zdaňovacie obdobie 2022 základ dane znížený o odpočet daňovej straty vo výške 6 000 eur. Nárok na odpočet podľa § 30e zákona o dani z príjmov mu vznikol vo výške 8 500 eur. V akej výške si daňovník mohol uplatniť odpočet?

Z dôvodu vykázania nedostatočného základu dane za zdaňovacie obdobie 2022 si daňovník uplatnil odpočet podľa § 30e zákona o dani z príjmov len do výšky vykázaného základu dane, tzn. vo výške 6 000 eur. V súlade s § 30e ods. 10 zákona o dani z príjmov daňovníkovi zanikol nárok na neuplatnenú časť odpočtu vo výške 2 500 eur, o túto neuplatnenú časť nároku prišiel a nemôže si ju uplatniť v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach.

Príklad č. 19

Daňovník so zdaňovacím obdobím kalendárny rok, ktorý uplatňuje odpočet podľa § 30e zákona o dani z príjmov ako aj odpočet výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj podľa § 30c tohto zákona, vykázal za zdaňovacie obdobie 2022 základ dane znížený o odpočet daňovej straty vo výške 10 000 eur. Nárok na odpočet podľa § 30e zákona o dani z príjmov mu vznikol vo výške 6 500 eur a na odpočet podľa § 30c vo výške 5 000 eur. V akej výške si daňovník môže uplatniť odpočty?

Daňovník si môže uplatniť odpočet výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj podľa § 30c zákona o dani z príjmov a aj odpočet podľa § 30e tohto zákona, pričom obidva odpočty sa uplatňujú od základu dane zníženého o odpočet daňovej straty. Keďže daňovník vykázal nedostatočný základ dane za zdaňovacie obdobie 2022, je na jeho rozhodnutí, ktorý odpočet si uplatní prednostne v plnej výške.

Daňovník sa rozhodol uplatniť odpočet podľa § 30e zákona o dani z príjmov vo výške 6 500 eur a odpočet podľa § 30c vo výške 3 500 eur (do výšky základu dane zníženého o odpočet daňovej straty). Zvyšok odpočtu

výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj podľa § 30c zákona o dani z príjmov (1 500 eur) môže uplatniť v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach v súlade s § 30c ods. 9 tohto zákona.

8. diel Strata nároku na uplatnenie odpočtu

- (45) V súlade s § 30e ods. 11 zákona o dani z príjmov, ak daňovník počas obdobia investičného plánu nezaradí do užívania alebo do obchodného majetku investíciu v úhrne najmenej vo výške plánovanej výšky preinvestovania priemernej hodnoty investícií uvedenej v investičnom pláne a uplatňoval odpočet podľa § 30e zákona o dani z príjmov, stráca nárok na odpočet v príslušnom zdaňovacom období a je povinný podať dodatočné daňové priznanie za každé zdaňovacie obdobie, v ktorom uplatňoval odpočet. Daňovník je povinný podať dodatočné daňové priznanie v lehote podľa daňového poriadku, tzn. do konca mesiaca nasledujúceho po zistení povinnosti podať dodatočné daňové priznanie. V rovnakej lehote je splatná dodatočne priznaná daň.

Príklad č. 20

Daňovník so zdaňovacím obdobím kalendárny rok sa rozhodol v roku 2022 realizovať investície do produktívneho majetku. Vypracoval si investičný plán na roky 2022 - 2025, výšku plánovaného preinvestovania priemernej hodnoty investícií si naplánoval vo výške 1 400 000 eur, t. j. 700 %.

V zdaňovacom období 2019 obstaral a zaradil do užívania hmotný majetok (uvedený v prílohe č. 3) v úhrnnej výške 250 000 eur, v zdaňovacom období 2020 obstaral a zaradil do užívania hmotný majetok (uvedený v prílohe č. 3) v úhrnnej výške 170 000 eur, v zdaňovacom období 2021 obstaral a zaradil do užívania hmotný majetok (uvedený v prílohe č. 3) v úhrnnej výške 180 000 eur.

Priemerná hodnota investícií za roky 2019 - 2021 je vo výške 200 000 eur $[(250\ 000 + 170\ 000 + 180\ 000) / 3]$.

Zdaňovacie obdobie 2022

V roku 2022 daňovník začal obstarávať kúpou stroj na tvarovanie kovov, ktorého súčasťou je aj počítačový program (softvér) zameraný na zabezpečenie a sledovanie kvality výrobkov a výrobného procesu s vyhodnocovaním prípadnej poruchovosti. V roku 2022 preinvestoval sumu 650 000 eur, ale do 31.12.2022 majetok neuviedol do užívania. Keďže majetok neuviedol do užívania, nemal v roku 2022 nárok na uplatnenie odpočtu podľa § 30e zákona o dani z príjmov z tohto majetku.

Zdaňovacie obdobie 2023

V roku 2023 daňovník pokračoval v obstarávaní majetku z roku 2022, na tento účel vynaložil ďalších 200 000 eur a v januári 2023 tento majetok uviedol do užívania. Majetok patrí do odpisovej skupiny 2 s dobou odpisovania 6 rokov a je uvedený v prílohe č. 3. Vstupná cena bola vo výške 850 000 eur bez DPH (650 000 + 200 000).

Keďže si daňovník v investičnom pláne naplánoval výšku preinvestovanej priemernej hodnoty investícií 700 % a realizoval v zdaňovacom období investíciu podľa § 30e ods. 5 zákona o dani z príjmov, môže si v rokoch 2023 - 2028, tzn. počas doby odpisovania 6 rokov, uplatniť odpočet vo výške 15 % z daňového odpisu uplatneného v daňových výdavkoch v príslušnom zdaňovacom období. Ročný odpis predmetného majetku je vo výške 141 666,67 eur (850 000 / 6) a nárok na odpočet podľa § 30e zákona o dani z príjmov je vo výške 21 250 eur (15 % zo 141 666,67), ktorý si daňovník uplatní v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie 2023.

Zdaňovacie obdobie 2024

V roku 2024 daňovník neobstará a nezaradí do užívania žiadny majetok, ktorý možno považovať za investíciu podľa § 30e zákona o dani z príjmov.

Má však nárok na odpočet vo výške 15 % z daňového odpisu majetku uvedeného do užívania v roku 2023. Ročný odpis je vo výške 141 666,67 eur a nárok na odpočet podľa § 30e zákona o dani z príjmov je vo výške 21 250 eur (15 % zo 141 666,67), ktorý si daňovník uplatní v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie 2024.

Zdaňovacie obdobie 2025

Daňovník kúpi majetok podľa § 30e ods. 5 zákona o dani z príjmov, ktorý v máji 2025 uvedie do užívania. Tento majetok patrí do odpisovej skupiny 2 s dobou odpisovania 6 rokov a je uvedený v prílohe č. 3. Vstupná cena je vo výške 285 000 eur bez DPH.

Odpočet podľa § 30e zákona o dani z príjmov z tohto majetku môže daňovník uplatňovať v rokoch 2025 - 2030, t. j. počas doby odpisovania 6 rokov. Ročný odpis je vo výške 47 500 eur (285 000 / 6), pomerná

časť odpisu za 8 mesiacov je vo výške 31 666,64 eur [$47\,500 / 12 = 3\,958,33$; $3\,958,33 \times 8 = 31\,666,64$] a nárok na odpočet podľa § 30e zákona o dani z príjmov je vo výške 4 750 eur (15 % z 31 666,64).

Daňovník k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia 2025 zistí, že počas obdobia investičného plánu, tzn. počas rokov 2022 - 2025 nepreinvestoval priemernú hodnotu investícií vo výške 1 400 000 eur, ale len vo výške 1 135 000 eur (850 000 + 285 000), ktorá je nižšia ako 700 % priemernej hodnoty investícií, preto daňovník v zdaňovacom období 2025 stráca nárok na uplatnenie odpočtu podľa § 30e zákona o dani z príjmov. Zároveň je v lehote do jedného mesiaca od zistenia tejto skutočnosti povinný podať dodatočné daňové priznania za zdaňovacie obdobia 2023 a 2024, v ktorých uplatňoval odpočet. V lehote na podanie dodatočných daňových priznaní je dodatočne priznaná daň aj splatná.

Príklad č. 21

Daňovník so zdaňovacím obdobím kalendárny rok sa rozhodol v roku 2022 realizovať investície do produktívneho majetku. Vypracoval si investičný plán na roky 2022 - 2025, v ktorom si stanovil hodnotu plánovanej výšky preinvestovania vo výške 22 miliónov eur, čo zodpovedá 800 % priemernej hodnoty investícií. Daňovník bude postupne obstarávať majetok v súlade s § 30e ods. 5 zákona o dani z príjmov a po jeho zaradení uplatňovať odpočet vo výške 25 % daňového odpisu príslušného majetku.

Po skončení obdobia investičného plánu daňovník zistí, že obstaral a do užívania zaradil investície v úhrnnej výške 19 miliónov eur.

Stráca daňovník nárok na už uplatnený odpočet v plnej výške alebo si v rámci podaných dodatočných daňových priznaní iba zníži percento už uplatneného odpočtu daňového odpisu z 25 % na 15 % a odvedie dodatočne priznanú daň iba z rozdielu príslušného nároku?

Ak daňovník počas obdobia investičného plánu nezaradil do užívania plánovanú investíciu vo výške 22 miliónov eur, ale len vo výške 19 miliónov eur, ak zaradená investícia v úhrnnej výške 19 miliónov eur predstavuje minimálne 700 % priemernej hodnoty investícií, daňovník nestráca nárok na celý odpočet, ale má možnosť znížiť si percento už uplatneného odpočtu daňového odpisu podľa výšky zaradenej investície, tzn. v uvedenom prípade má možnosť uplatniť odpočet daňového odpisu vo výške 15 %. Daňovník podá dodatočné daňové priznania za zdaňovacie obdobia, v ktorých si uplatnil odpočet podľa § 30e zákona o dani z príjmov, pričom si zníži percento už uplatneného odpočtu daňového odpisu z 25 % na 15 %, tzn. odvedie dodatočne priznanú daň iba z rozdielu príslušného nároku. V lehote na podanie dodatočných daňových priznaní je dodatočne priznaná daň aj splatná.

Ak by hodnota zaradenej investície vo výške 19 miliónov eur bola nižšia ako 700 % priemernej hodnoty investícií, daňovník stratí nárok na odpočet podľa § 30e zákona o dani z príjmov v plnej výške.

Ak by daňovník preinvestoval investície vo výške, ktorá by ho oprávňovala na vyšší odpočet, než ktorú uviedol v investičnom pláne a v podaných daňových priznaniach, má nárok douplatňovať si rozdiel cez dodatočné daňové priznania.

Príklad č. 22

Ak daňovník, ktorý realizuje investície do produktívneho majetku, po skončení investičného plánu zistí, že v skutočnosti realizoval investície v inej výške, ako si stanovil v investičnom pláne, je potrebné, aby vypracoval dokumenty na vysvetlenie odchýlok medzi investičným plánom a skutočne realizovanými investíciami?

Napriek tomu, že z § 30e ods. 11 zákona o dani z príjmov nevyplýva pre daňovníka povinnosť aktualizovať investičný plán po skončení obdobia, na ktoré bol tento investičný plán vypracovaný, v prípadoch, ak daňovník počas obdobia investičného plánu zaradí investíciu v inej výške ako plánoval, ktorá mu následne zakladá uplatniť si iný odpočet ako si uplatňoval v daňových priznaniach za príslušné zdaňovacie obdobia, odporúčame, aby túto skutočnosť v nejakom dokumente zapracoval, aby v prípade daňovej kontroly vedel správcovi dane túto skutočnosť preukázať.

Príklad č. 23

Daňovník so zdaňovacím obdobím kalendárny rok sa v roku 2022 rozhodol realizovať investície do produktívneho majetku. Investičný plán má vypracovaný na obdobie rokov 2022 – 2025. V rokoch 2022 a 2023 obstará a zaradí do užívania hmotný majetok a počítačový program (softvér), ktoré spĺňajú definíciu investícií podľa § 30e ods. 5 zákona o dani z príjmov. Keďže nemá istotu, či počas obdobia investičného plánu dosiahne požadovanú sumu preinvestovania priemernej hodnoty investícií (minimálne 700 % a 1 milión eur), v daňových priznaniach za zdaňovacie obdobia 2022 a 2023 si odpočet neuplatní. V zdaňovacom období 2024

už bude vedieť, že sa mu podarí dosiahnuť požadovanú hodnotu preinvestovania priemernej hodnoty investícií. Môže si daňovník v súlade s § 30e zákona o dani z príjmov uplatniť nárok na odpočet za zdaňovacie obdobia 2022 a 2023 až v dodatočných daňových priznaniach za predmetné zdaňovacie obdobia?

Z § 16 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) vyplýva, že daňový subjekt je oprávnený podať dodatočné daňové priznanie aj v prípade, ak zistí, že daň uvedená v podanom daňovom priznaní má byť nižšia.

Keďže zákon o dani z príjmov dáva daňovníkovi možnosť a nie povinnosť uplatniť odpočet v súlade s § 30e tohto zákona za predpokladu splnenia zákonom vymedzených podmienok, zastávame názor, že daňovník, ktorý spĺňa podmienky na uplatnenie odpočtu, ale odpočet si v riadnom daňovom priznaní za príslušné zdaňovacie obdobie neuplatnil, môže tento odpočet uplatniť až dodatočne v dodatočnom daňovom priznaní za príslušné zdaňovacie obdobie.

(46) V súlade s § 30e ods. 12 zákona o dani z príjmov daňovník stráca nárok na odpočet v príslušnom zdaňovacom období a je povinný podať dodatočné daňové priznanie za každé zdaňovacie obdobie, v ktorom si uplatňoval odpočet, ak v období investičného plánu:

- sa zrušuje s likvidáciou,
- sa zrušuje bez likvidácie,
- je naňho vyhlásený konkurz,
- je v reštrukturalizácii,
- dôjde k predaju podniku alebo jeho časti, k nepeňažnému vkladu podniku alebo jeho časti,
- predá alebo iným spôsobom vyradí majetok podľa § 30e ods. 5 zákona o dani z príjmov, okrem vyradenia tohto majetku v dôsledku škody, pred uplynutím doby odpisovania,
- dôjde k vykázaniu kratšieho zdaňovacieho obdobia ako je 12 po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov, okrem daňovníka, ktorý má kratšie zdaňovacie obdobie z dôvodu úmrtia, alebo
- u daňovníka s príjmami z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti dochádza k skončeniu podnikania daňovníka alebo k skončeniu inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 17 ods. 9 zákona o dani z príjmov, okrem daňovníka, u ktorého dochádza k skončeniu podnikania daňovníka alebo k skončeniu inej samostatnej zárobkovej činnosti z dôvodu úmrtia.

(47) Z uvedeného vyplýva, že ak v období investičného plánu, tzn. v prípade daňovníka so zdaňovacím obdobím kalendárny rok v zdaňovacích obdobiach 2022 – 2025 a v prípade daňovníka so zdaňovacím obdobím hospodársky rok v zdaňovacích obdobiach 2022/2023 – 2025/2026, dôjde k niektorej z vyššie uvedených situácií, daňovník je povinný v lehote do konca mesiaca nasledujúceho po tomto zistení, podať dodatočné daňové priznanie za každé zdaňovacie obdobie, v ktorom si uplatňoval odpočet. V rovnakej lehote je dodatočne priznaná daň aj splatná.

Príklad č. 24

Daňovník so zdaňovacím obdobím kalendárny rok sa v roku 2022 rozhodol realizovať investície do produktívneho majetku. Vypracoval si investičný plán na roky 2022 - 2025. Postupne začal obstarávať investície podľa § 30e zákona o dani z príjmov a za zdaňovacie obdobia 2022 a 2023 splnil podmienky na uplatnenie odpočtu podľa § 30e zákona o dani z príjmov a v daňových priznaniach za predmetné zdaňovacie obdobia si odpočet aj uplatnil. Dňa 15.07.2024 daňovník vstúpi do likvidácie.

Podľa § 30e ods. 12 písm. a) zákona o dani z príjmov daňovník, ktorý sa v období investičného plánu zrušuje s likvidáciou, stráca nárok na odpočet. Znamená to, že daňovník, ktorý 15.07.2024 vstúpi do likvidácie, si už nemôže v roku 2024 uplatniť odpočet (v zdaňovacom období pred vstupom do likvidácie, tzn. v období od 01.01.2024 do 14.07.2024) a zároveň je povinný podať dodatočné daňové priznanie za každé zdaňovacie obdobie, v ktorom si uplatňoval odpočet. Znamená to, že daňovník je v lehote do 02.09.2024 (najbližší nasledujúci pracovný deň po 31.08.2024) povinný podať dodatočné daňové priznanie za zdaňovacie obdobia 2022 a 2023 a v tejto lehote je dodatočne priznaná daň splatná.

Poznámka

V súlade s § 27 ods. 4 daňového poriadku, ak koniec lehoty pripadne na sobotu, nedeľu alebo deň pracovného pokoja, posledným dňom lehoty je najbližší nasledujúci pracovný deň.

Príklad č. 25

Daňovník so zdaňovacím obdobím kalendárny rok sa v roku 2022 rozhodol realizovať investície do produktívneho majetku. Vypracoval si investičný plán na roky 2022 - 2025. Postupne začal obstarávať investície podľa § 30e zákona o dani z príjmov, za zdaňovacie obdobie 2022 splnil podmienky na odpočet podľa § 30e tohto zákona a v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie 2022 si odpočet aj uplatnil. Dňa 14.08.2023 bol na daňovníka vyhlásený konkurz.

Podľa § 30e ods. 12 písm. c) zákona o dani z príjmov daňovník, na ktorého je v období investičného plánu vyhlásený konkurz, stráca nárok na odpočet. Znamená to, že daňovník, na ktorého bol 14.08.2023 vyhlásený konkurz si už v roku 2023 nemôže uplatniť odpočet a zároveň je povinný podať dodatočné daňové priznanie za každé zdaňovacie obdobie, v ktorom si uplatňoval odpočet. Tzn. že daňovník je v lehote do 02.10.2023 (najbližší nasledujúci pracovný deň po 30.09.2023) povinný podať dodatočné daňové priznanie za zdaňovacie obdobie 2022 a v tejto lehote je dodatočne priznaná daň splatná.

Príklad č. 26

Daňovník so zdaňovacím obdobím kalendárny rok sa v roku 2022 rozhodol realizovať investície do produktívneho majetku. Na základe stanoveného investičného plánu daňovník obstaral a zaradil do užívania v roku 2022 majetok podľa § 30e ods. 5 zákona o dani z príjmov a za dané zdaňovacie obdobie si uplatnil odpočet. V nasledujúcom zdaňovacom období, napr. v máji 2023 daňovník tento majetok predal.

Stráca daňovník v zmysle § 30e ods. 12 písm. f) zákona o dani z príjmov nárok na uplatnený odpočet v plnej výške aj napriek tomu, že v určitom období investičného plánu majetok používal?

Podľa § 30e ods. 12 písm. f) zákona o dani z príjmov, ak daňovník v období investičného plánu majetok (investíciu), na ktorý si uplatňuje odpočet podľa § 30e tohto zákona predá alebo ho vyradí z iného dôvodu ako škoda pred uplynutím doby odpisovania, stráca nárok na uplatnenie odpočtu z tohto majetku nielen v zdaňovacom období, v ktorom dôjde k jeho vyradeniu z užívania alebo z obchodného majetku, ale aj v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach, v ktorých si na tento majetok (investíciu) uplatňoval odpočet. Znamená to, že daňovník je povinný podať dodatočné daňové priznanie za zdaňovacie obdobie 2022 v lehote do 30.06.2023 a v tejto lehote je dodatočne priznaná daň splatná.

Príklad č. 27

Daňovník so zdaňovacím obdobím kalendárny rok sa v roku 2022 rozhodol realizovať investície do produktívneho majetku. Vypracoval si investičný plán na roky 2022 - 2025. Daňovník v roku 2022 obstaral a zaradil do užívania investíciu, ktorá pozostávala z niekoľkých druhov majetku spĺňajúcich definíciu investícií v § 30e ods. 5 zákona o dani z príjmov a za dané zdaňovacie obdobie si uplatnil odpočet. Ak v nasledujúcom zdaňovacom období 2023 z tejto investície predal jeden druh majetku, v súlade s § 30e ods. 12 písm. f) zákona o dani z príjmov stráca nárok na uplatnenie odpočtu len z tohto predaného majetku?

Bude sa pre účely posúdenia splnenia investičného plánu po jeho skončení do hodnoty výšky preinvestovanej priemernej hodnoty investícií počítať aj investícia, ktorú daňovník zaradil do užívania počas doby investičného plánu, aj keď ju v nasledujúcom roku vyradil iným spôsobom ako v dôsledku škody?

Ak v uvedenom prípade došlo k vyradeniu majetku iným spôsobom než v dôsledku škody pred uplynutím doby odpisovania, napr. došlo k vyradeniu z dôvodu predaja, daňovník stratil nárok na uplatnenie odpočtu podľa § 30e ods. 12 písm. f) zákona o dani z príjmov. Znamená to, že v zdaňovacom období 2023 si už na predmetný druh majetku nemôže uplatniť odpočet podľa § 30e zákona o dani z príjmov. Zároveň je povinný podať dodatočné daňové priznanie za zdaňovacie obdobie 2022, v ktorom z už uplatneného odpočtu vylúči odpočet pripadajúci na predaný majetok.

Pre účely § 30e ods. 11 zákona o dani z príjmov do úhrnnej hodnoty výšky preinvestovanej priemernej hodnoty investície sa investícia – majetok, ktorý bol vylúčený z odpočtu z dôvodu jeho predaja, počítať nebude.

Príklad č. 28

Daňovník so zdaňovacím obdobím kalendárny rok sa v roku 2022 rozhodol realizovať investície do produktívneho majetku. Daňovník vypracoval investičný plán na roky 2022 - 2025. V máji 2022 zaradil do užívania technické zhodnotenie, ktoré predstavuje investíciu podľa § 30e ods. 5 zákona o dani z príjmov. Toto technické zhodnotenie je vykonané na plne neodpísanom hmotnom majetku zaradenom do užívania v roku 2020 a je v zmysle § 22 ods. 6 písm. e) zákona o dani z príjmov považované za iný majetok. Ako iný majetok je odpisované samostatne, pričom v roku 2022, teda v roku zaradenia sa uplatnila z tohto majetku len pomerná časť ročného odpisu, t. j. 8/12 ročného odpisu za mesiace máj až december 2022. Následne bude toto technické zhodnotenie v roku 2024 vyradené z dôvodu predaja celého majetku, a teda v zmysle § 30e ods. 12 písm. f) zákona o dani z príjmov bude technické zhodnotenie vylúčené z nároku na odpočet.

Ako má daňovník postupovať, ak vyradil technické zhodnotenie, pri ktorom si uplatňoval nárok na odpočet podľa § 30e zákona o dani z príjmov, z dôvodu predaja majetku, na ktorom bolo predmetné technické zhodnotenie vykonané?

Ak by v roku 2024 došlo k predaju majetku, na ktorom bolo vykonané technické zhodnotenie, ktoré sa považuje za iný majetok podľa § 22 ods. 6 písm. e) zákona o dani z príjmov účinného od 01.01.2022, v súlade s § 30e ods. 12 písm. f) tohto zákona daňovník stráca nárok na uplatnenie odpočtu z tohto technického zhodnotenia.

Daňovník nemôže predať majetok samostatne bez jeho technického zhodnotenia. V zdaňovacom období, v ktorom dôjde k predaju majetku je daňovník povinný vyradiť okrem majetku aj technické zhodnotenie vykonané na tomto majetku, ktoré sa považuje za iný majetok a odpisuje sa samostatne.

Znamená to, že v zdaňovacom období 2024 si už daňovník na technické zhodnotenie (iný majetok) nemôže uplatniť odpočet podľa § 30e zákona o dani z príjmov. Zároveň je povinný podať dodatočné daňové priznania za zdaňovacie obdobia 2022 a 2023, v ktorých z uplatneného odpočtu vylúči odpis pripadajúci na technické zhodnotenie [iný majetok podľa § 22 ods. 6 písm. e) zákona o dani z príjmov].

- (48) Ak by niektorá zo situácií uvedených v § 30e ods. 12 zákona o dani z príjmov nastala až po období investičného plánu, tzn. v prípade daňovníka so zdaňovacím obdobím kalendárny rok v zdaňovacích obdobiach 2026 a nasledujúcich a v prípade daňovníka so zdaňovacím obdobím hospodársky rok v zdaňovacích obdobiach 2026/2027 a nasledujúcich, daňovník prichádza o možnosť uplatnenia odpočtu počnúc zdaňovacím obdobím, kedy k takejto situácii dôjde, ale už nie je povinný podať dodatočné daňové priznania za predchádzajúce zdaňovacie obdobia, v ktorých uplatňoval odpočet. Znamená to, že daňovník neprichádza o už uplatnený odpočet v zdaňovacích obdobiach investičného plánu, prichádza len o odpočet počnúc zdaňovacím obdobím, v ktorom niektorá zo situácií uvedených v § 30e ods. 12 nastala.

Príklad č. 29

Daňovník so zdaňovacím obdobím kalendárny rok sa v roku 2022 rozhodol realizovať investície do produktívneho majetku. Na základe stanoveného investičného plánu daňovník obstaral a zaradil do užívania v rokoch 2022 – 2025 investíciu podľa § 30e ods. 5 zákona o dani z príjmov a za dané zdaňovacie obdobia si uplatňoval odpočet. Po skončení obdobia investičného plánu daňovník zistil, že splnil zákonom stanovené podmienky pre uplatnenie odpočtu (preinvestoval 800 % priemernej hodnoty investícií). Jedná sa o investíciu, ktorá pozostáva z viacerých druhov hmotného majetku, ktoré patria do odpisovej skupiny 3 s dobou odpisovania 8 rokov, pri ktorých si daňovník môže uplatňovať odpočet počas doby odpisovania, tzn. 8 rokov v súlade s § 30e ods. 2 zákona o dani z príjmov. V zdaňovacom období 2027 daňovník predá jeden druh hmotného majetku, na ktorý si v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach uplatňoval odpočet. Ako má daňovník postupovať pri uplatnení odpočtu v súlade s § 30e zákona o dani z príjmov v zdaňovacom období 2027?

Podľa § 30e ods. 12 písm. f) zákona o dani z príjmov daňovník stráca nárok na odpočet z toho majetku, ktorý vyradil z dôvodu predaja v období investičného plánu, pričom je povinný podať dodatočné daňové priznania aj za predchádzajúce zdaňovacie obdobia, v ktorých si odpočet z tohto majetku uplatňoval.

Keďže v predmetnom prípade došlo k predaju majetku až v zdaňovacom období 2027, tzn. nie v období investičného plánu (roky 2022 – 2025), daňovník si nemôže uplatniť odpočet z predaného majetku v zdaňovacom období 2027. V prípade vyradenia majetku po skončení obdobia investičného plánu daňovník neprichádza o už uplatnené odpočty a teda ani nie je povinný podať dodatočné daňové priznania za predchádzajúce zdaňovacie obdobia 2022 až 2026, v ktorých si odpočet z tohto majetku uplatňoval. Z ostatných hmotných majetkov, z ktorých pozostáva investícia podľa § 30e zákona o dani z príjmov, daňovník môže naďalej uplatňovať odpočet.

Príklad č. 30

Daňovník so zdaňovacím obdobím kalendárny rok sa v roku 2022 rozhodol realizovať investície do produktívneho majetku. Vypracoval si investičný plán na roky 2022 - 2025. Postupne začal obstarávať investície podľa § 30e zákona o dani z príjmov a za zdaňovacie obdobie 2022 - 2025 splnil podmienky na odpočet podľa § 30e tohto zákona a v daňovom priznaní za predmetné zdaňovacie obdobia 2022 - 2025 si odpočet aj uplatnil. K rozhodnému dňu, ktorý bude určený na 16.02.2026, dôjde k zlúčeniu daňovníka s právny nástupcom. Náš daňovník, ako daňovník zanikajúci zlúčením, bude vymazaný z obchodného registra. Ako má daňovník postupovať pri uplatnení odpočtu v súlade s § 30e zákona o dani z príjmov

v zdaňovacom období predchádzajúcom rozhodnému dňu (zdaňovacie obdobie od 01.01.2026 do 15.02.2026)?

Podľa § 30e ods. 12 písm. b) zákona o dani z príjmov daňovník, ktorý sa v období investičného plánu zrušuje bez likvidácie, stráca nárok na odpočet, pričom je povinný podať dodatočné daňové priznania aj za predchádzajúce zdaňovacie obdobia, v ktorých si odpočet uplatňoval.

Znamená to, že daňovník, ktorý sa od 16.02.2026 zlúči s iným daňovníkom, si už v zdaňovacom období od 01.01.2026 do 15.02.2026 (zdaňovacie obdobie predchádzajúce rozhodnému dňu) nemôže uplatniť odpočet. Keďže k zlúčeniu došlo až po období investičného plánu (roky 2022 – 2025) daňovník neprichádza o už uplatnené odpočty a teda ani nie je povinný podať dodatočné daňové priznania za predchádzajúce zdaňovacie obdobia 2022 - 2025, v ktorých si odpočet uplatňoval. Zároveň platí, že právny nástupca nemôže pokračovať v uplatňovaní odpočtu za daňovníka zaniknutého zlúčením.

9. diel Zverejnenie zoznamu daňovníkov uplatňujúcich si odpočet

- (49) V súlade s § 52 ods. 10 daňového poriadku Finančné riaditeľstvo SR zverejňuje na svojom webovom sídle zoznam daňových subjektov, ktoré si uplatnili odpočet podľa § 30e zákona o dani z príjmov. V súlade s § 30e ods. 9 zákona o dani z príjmov predmetný zoznam zverejní do troch kalendárnych mesiacov nasledujúcich po uplynutí lehoty na podanie daňového priznania, pričom v zozname uvedie nasledovné údaje:
- meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu fyzickej osoby alebo obchodné meno alebo názov a sídlo právnickej osoby, daňové identifikačné číslo,
 - výšku uplatneného odpočtu a zdaňovacie obdobie jeho uplatnenia,
 - hodnotu investície podľa § 30e ods. 5 zákona o dani z príjmov zaradenú do užívania alebo obchodného majetku v príslušnom zdaňovacom období,
 - plánovanú výšku preinvestovania priemernej hodnoty investícií v percentách.

Vypracoval: Odbor daňovej metodiky, FR SR
Január 2024