

Názov:

Elektromobilita

v daňových a účtovných súvislostiach

Spravodajca

meno:

Mag. et Mgr. Branislav Kováč

za: SKDP

Definícia problematiky:

Nástup e-mobility je celosvetový trend, ktorý sa javí ako nezvratný. Výrobcovia automobilov zverejňujú termíny, kedy ukončia výrobu a predaj spaľovacích motorov. Je teda pravdepodobné, že o pár rokov budú aj na Slovensku v predajoch dominovať elektromobily. Náklady na nabíjanie elektrických vozidiel budú každým rokom rásť a budú zasahovať stále väčší počet daňovníkov.

Uplatňovanie výdavkov na nabíjanie elektrických vozidiel nemá v zákone o dani z príjmov špecifické ustanovenia. Daňovníci uplatňujú výdavky podľa existujúceho §19 ods. 2 písm. l v súlade s §19 ods. 1, rovnako ako pri fosílnych palivách. Jednotlivé spôsoby uplatňovania výdavkov na PHL, majú pri elektrických vozidlách svoje špecifiká, obmedzenia a limity.

Problematickou oblasťou pri elektrických vozidlách sa javí byť zdokladovanie preukázateľného nákupu PHL. Pre porovnanie, daňovník pri spaľovacích vozidlách obdrží pri nákupe PHL doklad od prevádzkovateľa siete čerpacích staníc. Pri elektrických vozidlách je však možností nabíjania viac. Elektrické vozidlo môže byť nabíjané na verejných nabíjajúcich staniciach (odplatne alebo bezodplatne), v sídle a priestoroch samotného daňovníka alebo z domácej siete zamestnanca, ak dostal služobné vozidlo aj na súkromné účely. Vo väzbe na spôsoby preukazovania a uplatňovania nákladov na spotrebu PHL, vznikajú v aplikačnej praxi rôzne situácie a nejasnosti s uplatňovaním výdavkov.

Interpretácia:

1. Uplatňovania výdavkov pri elektrických vozidlách podľa §19 ods. 2 písm. I zákona o dani z príjmov

1.1. Spôsob podľa §19 ods. 2 písm. I. bod č.1

Predpoklady pre použitie tohto spôsobu uplatňovania výdavkov sú:

- preukázateľný nákup PHL (doklad o nákupe elektriny),
- kniha jzd,
- spotreba uvedená v osvedčení o evidencii alebo v technickom preukaze alebo v doplňujúcich údajov výrobcu alebo predajcu.

Obmedzenia pri elektrických vozidlách súvisia hlavne s uvádzaním priemernej spotreby elektriny v osvedčení o evidencii alebo v technickom preukaze. Z našich skúsenosti vieme, že sa spotreba v takýchto dokladoch väčšinou neuvádza. Priemerná spotreba sa často uvádza len v predajných materiáloch na web stránke importéra. Zo zákona o dani z príjmov a z informácie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 14/PO/2023/IM nie je explicitne jasné, či sa takéto marketingové a predajné materiály považujú za doplňujúce údaje výrobcu alebo predajcu a môžu byť použité. Ďalšie myšlienky k tejto problematike, ktoré možno aplikovať na elektromobily, uvádzame v časti 3.1. *Získanie údajov o spotrebe elektrickej energie PHEV.*

Ďalším obmedzením môže byť skutočnosť, že elektrická energia reálne využitá a spotrebovaná na pohon elektromobilu, nemusí zodpovedať preukázateľnému nákupu PHL. Môže to byť spôsobené nabíjaním na verejných nabíjacích staniciach bezodplatne, nevyužitím predplateným paušálov na verejných nabíjacích staniciach alebo nabíjaním služobného elektromobilu zamestnancom z domácej siete, ak mu zamestnávateľ neposkytuje žiadnu kompenzáciu, ktorá by odrážala skutočné zamestnancove výdavky na nabíjanie.

1.2. Spôsob podľa §19 ods. 2 písm. I. bod č.2

Predpoklady pre použitie tohto spôsobu uplatňovania výdavkov sú:

- preukázateľný nákup PHL (doklad o nákupe elektriny),
- kniha jzd zaznamenaná prístrojom satelitného systému sledovania prevádzky (ďalej „GPS“),

- spotreba zaznamenaná GPS.

Obmedzenia vyplývajúce z možného rozdielu medzi elektrickou energiou zaznamenanou prostredníctvom GPS a skutočne využitou na pohon elektromobilu a preukázateľným nákupom PHL (viď bod 1.1. vyššie). V prípade plug-in hybridných vozidiel je potrebné, aby GPS zaznamenávalo spotrebu obidvoch druhov PHL – v súčasnosti existuje len veľmi obmedzený okruh poskytovateľov týchto „komplexných“ riešení.

1.3. Spôsob podľa §19 ods. 2 písm. I. bod č.3

Predpoklady pre použitie tohto spôsobu uplatňovania výdavkov sú:

- preukázateľný nákup PHL (doklad o nákupe elektriny),
- zdokladovanie stavu tachometra na začiatku a na konci zdaňovacieho obdobia pre každé motorové vozidlo samostatne.

V súvislosti s týmto spôsobom uplatňovania výdavkov na PHL, neboli identifikované špecifické **obmedzenia** pri elektromobiloch.

Vzhľadom na súčasný trend podpory elektromobility na Slovensku je však vhodné spomenúť, že tento spôsob uplatňovania výdavkov na spotrebované PHL/elektrickú energiu na jednej strane pre daňovníka predstavuje určité uľahčenie, avšak, oproti tomu daňovník stráca nárok na uplatnenie 20 % z vynaložených výdavkov. Za účelom ďalšieho zvýšenia podpory elektromobility by preto mohlo byť vhodné uvažovať o určitom zvýhodnení pre elektromobily a plug-in hybridné vozidlá, a to najmä v čase, keď je potrebné vyriešiť preukazovanie výdavkov na spotrebu elektrickej energie, ktorá je do týchto vozidiel „načerpá“ inak ako z nabíjacej stanice alebo prostredníctvom wallboxu.

2. Možnosti nabíjania elektromobilov

2.1. Nabíjanie na verejných nabíjaciach staniciach

Pri nabíjaní na verejných nabíjaciach staniciach dostane daňovník daňový doklad, či už faktúru alebo doklad z ERP. Cena za kWh nabitej elektriny sa odvíja hlavne od rýchlosti a spôsobu nabíjania (AC,DC resp. UFC). Prevádzkovatelia verejných nabíjaciach staníc ponúkajú tiež mesačný predplatený objem elektriny, ktorý aj keď daňovník

nevyčerpá (alebo vyčerpá čiastočne), je povinný zaplatiť a predplatný objem sa neprenáša do ďalšieho obdobia. V súčasnej dobe je stále možné využiť aj nabíjanie na verejných nabíjaciach staniciach bezodplatne.

2.2. Nabíjanie služobného elektromobilu v sídle a priestoroch samotného daňovníka

Nabíjanie v sídle a priestoroch daňovníka, prináša rôzne situácie a praktické problémy. Daňovník väčšinou dostane faktúru za spotrebovanú elektrickú energiu od prenajímateľa alebo priamo od energetickej spoločnosti. Na faktúre je uvedené celkové množstvo spotrebovanej elektrickej energie v kWh, ktorá mohla byť použitá na rôzne účely (nabíjanie elektromobilov, svietenie, kúrenie, klimatizáciu, IT techniku atď.). V prípade inteligentných wallboxov by mal byť daňovník schopný určiť množstvo nabitej elektrickej energie na mesačnej báze za jednotlivé elektromobily. Na základe reportov a štatistiky z wallboxu a faktúry za spotrebu elektrickej energie by mal byť daňovník schopný priradiť spotrebovanú elektrinu, ktorá bola použitá na nabíjanie elektromobilov. Určitou komplikáciou by mohlo byť neštandardné zdaňovacie obdobie, ktoré sa nekryje s kalendárnym rokom.

2.3. Nabíjanie služobného elektromobilu z domácej siete zamestnanca

Ak dostane zamestnanec od daňovníka (zamestnávateľa) služobný elektromobil aj na súkromné použitie, je pravdepodobné, že vo väčšine prípadov bude zamestnanec nabíjať elektromobil z domácej siete. Zamestnanec týmto spôsobom dokáže nabiť batériu za dotované ceny pre domácnosti a s takouto nabitou batériou komfortne vyrazí ráno na cesty. Záleží od zamestnávateľa, ako sa k tejto situácii postaví. Najjednoduchší spôsob je poskytnúť zamestnancovi paušálnu mesačnú náhradu, bez ohľadu na množstvo dobitej elektrickej energie. Druhým spôsobom je poskytnutie náhrady za spotrebovanú elektrickú energiu na základe reálneho množstva nabitej elektrickej energie za mesiac, prepočítanej sadzbu za 1 kWh, uvedenej na faktúre od zamestnanca. Niektorí zamestnávatelia nebudú kompenzovať zamestnancovi nič a nabíjanie zostane na báze dobrovoľnosti. V týchto prípadoch sa však žiada zavedenie paušálnej náhrady za spotrebovanú elektrickú energiu, ktorú zamestnanec „načerpá“ do služobného vozidla – tzv. **referenčná cena elektriny**. Od 1. januára 2024 vyhlasuje Štatistický

úrad Slovenskej republiky (ŠÚ SR) ceny elektriny na nabíjanie v rôznych režimoch (AC, DC a ultra nabíjanie) v rámci priemerných cien pohonných látok. Vzhľadom na stabilitu cien elektriny by bolo možné určiť náhradu za použitie BEV/PHEV na základe zverejnenej ceny na dostatočne dlhé obdobie (napr. polrok alebo rok).

S rozvojom fotovoltických elektrární budú časté situácie, kedy zamestnanec bude vedieť preukázať množstvo kWh dobitej z jeho domácej siete, ale nebude vedieť preukázať cenu, nakoľko bude elektrina vyrobená z obnoviteľných zdrojov a prostredníctvom jeho fotovoltickej elektrárne. Od októbra 2023 spustila spoločnosť ZSE drive službu, kedy si daňovník môže vyrobené prebytky zo svojej fotovoltickej elektrárne, vyčerpať na verejných nabíjajúcich staniciach.

3. Problematika preukazovania výdavkov na PHL u vozidiel s plug-in hybridným pohonom

Plug-in hybridné vozidlá (ďalej len ako „PHEV“) využívajú na svoj pohon ako spaľovací motor, tak aj elektromotor. Batéria poháňajúca elektromotor sa môže nabíjať aj samostatne, pripojením do elektrickej siete, avšak, čiastočne sa u niektorých modelov dokáže nabíjať prevádzkou spaľovacieho motora a rekuperáciou energie.

Skutočnosť, že PHEV využíva dva typy pohonu, môže značne skomplikovať preukázanie výdavkov na PHL, resp. výdavkov na elektrickú energiu. Podľa informácie 14/PO/2023/IM nie je možné pri jednom vozidle kombinovať dva rôzne spôsoby preukazovania daňových výdavkov, napr. preukázaním spotreby PHL spôsobom podľa § 19 ods. 2, písm. l), bod 1a a bod 2, najmä v prípade, keď spotreba elektrickej energie nie je k dispozícii z dokladov o vozidle. Preto je vzhľadom na tieto spôsoby preukazovania výdavkov určených ustanoveniami § 19 ods. 2, písm. l) zákona o dani z príjmov potrebné zohľadniť ako informácie dostupné v osvedčení o evidencii, tak aj technické možnosti aktuálne dostupných riešení, najmä čo sa týka evidencie jász podľa systému satelitného sledovania či preukázania skutočne vynaložených výdavkov iným meraním.

Obmedzením pri používaní plug-in hybridných vozidiel naďalej je:

- a) neuvádzanie údajov o spotrebe elektrickej energie v osvedčení o evidencii vozidla,
- b) uvádzanie údajov o spotrebe spaľovacieho motora len v kombinovanom režime s elektromotorom a tiež
- c) preukázateľný nákup elektrickej energie pri nabíjaní v domácnostiach, resp. priamo z elektrickej zásuvky.

3.1. Získanie údajov o spotrebe elektrickej energie PHEV

V 1. časti tohto dokumentu uvádzame predpoklady pre možnosť preukázovania spotreby elektrickej energie na nabíjanie elektromobilu pri využití troch rôznych spôsobov ustanovených zákonom o dani z príjmov v § 19 ods. 2, písm. l). Rovnaké predpoklady sa uplatnia aj pri PHEV, avšak, je potrebné brať do úvahy aj spotrebu inej PHL ako elektrická energia.

V takomto prípade daňovník v ideálnom prípade disponuje údajmi o preukázateľnom nákupe PHL z čerpacích staníc a takisto aj dokladmi z nabíjacích staníc v kombinácii s informáciami o spotrebe elektrickej energie uvedenými v osvedčení o evidencii vozidla.

Napriek tomu, že údaje o spotrebe elektrickej energie nemusia byť uvedené v dokladoch od vozidla, v súčasnosti už existujú technické riešenia pre satelitné sledovanie vozidiel, ktoré umožňujú sledovať ako spotrebu elektrickej energie, tak aj spotrebu PHL zároveň. Avšak, okruh poskytovateľov takýchto zariadení je zatiaľ relatívne obmedzený. V takomto prípade však odpadá problém s preukazovaním skutočnej spotreby vozidla, keďže je možné využiť spôsob podľa § 19 ods. 2, písm. l), bod 2.

Údaje o priemernej spotrebe elektrickej energie vozidla môže daňovník taktiež získať od výrobcu vozidla alebo od importéra danej značky vozidiel. Následne bude pri preukazovaní výdavkov vychádzať z takejto spotreby. Je však potrebné špecifikovať, či tieto údaje majú byť poskytnuté oficiálnou formou (certifikát, potvrdenie pre konkrétne vozidlo so špecifickým číslom karosérie VIN) alebo postačujú informácie o konkrétnom modeli prístupné napr. na webových stránkach výrobcu.

3.2. Získanie údajov o spotrebe spaľovacieho motora PHEV v rôznych režimoch

Osvedčenie o evidencii PHEV obsahuje kombinovanú spotrebu PHL spaľovacieho motora, ktorá zodpovedá režimu s využitím oboch pohonných jednotiek, pričom nie je jednoznačné, či táto spotreba zohľadňuje aj jazdu v režime, keď spaľovací motor za určitých podmienok dobíja batériu, či v režime využitia iba konvenčnej pohonnej jednotky – spaľovacieho motora. To znamená, že táto spotreba môže značne skresľovať skutočnú spotrebu spaľovacieho motora, a teda môže dochádzať k dosiahnutiu výraznej nadspotreby,

ak sa na preukazovanie výdavkov využíva spôsob podľa § 19 ods. 2 písm. l, bod č. 1 zákona o dani z príjmov.

Z uvedeného dôvodu je potrebné získať podrobnejšie informácie o spotrebe spaľovacieho motora v týchto režimoch:

1. spotreba spaľovacieho motora v režime jazdy v kombinácii s elektromotorom bez nabíjania batérie,
2. spotreba spaľovacieho motora v režime jazdy v kombinácii s elektromotorom s nabíjaním batérie za určitých podmienok (ak takúto možnosť vozidlo má),
3. spotreba spaľovacieho motora v režime jazdy, keď sa na pohon využíva iba spaľovací motor (ak takúto možnosť vozidlo má).

3.3. Preukázanie výdavkov na elektrickú energiu získanú zo štandardnej elektrickej zásuvky

Preukázateľnosť nákupu elektrickej energie spotrebovanej na nabíjanie z elektrickej zásuvky je jedným z kľúčových faktorov, ktorý pôsobí na rozvoj elektromobility na Slovensku obmedzujúco. Na druhej strane je však potrebné disponovať údajmi o priemernej spotrebe vozidla, a to ako PHL, tak aj elektrickej energie. Možnosti získania týchto informácií sú relatívne obmedzené, ako sme už uviedli, avšak, je možné ich získať.

Za účelom preukázania spotrebovanej elektrickej energie pri nabíjaní mimo nabíjajúcich staníc je momentálne najideálnejším riešením vozidlo používať v kombinácii s tzv. wallboxom (v sídle daňovníka, resp. v domácnosti zamestnanca, ktorý má vozidlo k dispozícii), prostredníctvom ktorého je možné viesť evidenciu spotrebovanej elektriny na nabíjanie vozidla. S využitím wallboxu prichádza do úvahy ďalšia otázka, a to skutočnosť, či tieto zariadenia podliehajú kalibrácii a schvaľovaniu, podobne ako meradlá na čerpacích staniciach a pravdepodobne aj nabíjacie stanice pre BEV a PHEV, a teda či wallbox zaručuje presnosť merania.

Avšak, v prípade neprítomnosti wallboxu je pomerne ťažké preukázať výdavky na spotrebovanú elektrickú energiu. Z toho dôvodu je potrebné bližšie definovať, akým iným spôsobom môže daňovník preukázať spotrebu elektriny tak, aby to preňho bolo čo najjednoduchšie.

Taktiež je potrebné vyriešiť problém, ktorý súvisí s preukázaním jednotkovej ceny za kWh pri nabíjaní z elektrickej zásuvky. Daňovník, resp. zamestnanec môže využiť za týmto účelom údaje z posledného

vyúčtovania spotreby elektrickej energie od energetickej spoločnosti. Za týmto účelom by sa taktiež mohla použiť referenčná cena elektriny vyhlásená ŠÚ SR, o ktorej sme hovorili v časti 2.3. tohto dokumentu.

V súvislosti s používaním plug-in hybridných vozidiel vznikajú nasledovné otázky:

- Akým spôsobom je možné preukázať spotrebu elektrickej energie, ak absentujú v osvedčení o evidencii vozidla údaje o spotrebe, resp. ako je možné tieto údaje získať z iných zdrojov?
- Je potrebné pri meraní spotreby elektrickej energie vlastným spôsobom merania podľa internej smernice používať schválené a kalibrované zariadenia?
- Akým spôsobom možno preukázať množstvo spotrebovanej energie v prípade neprítomnosti wallboxu, a teda pri nabíjaní zo štandardnej elektrickej zásuvky? Je možné použiť bežne dostupné komerčné merače spotreby elektrickej energie?

4. Preukázateľný nákup PHL (doklad o nákupe elektriny), a prípady z praxe

4.1. Predplatené a nevyčerpané množstvo elektrickej energie na verejných nabíjaciach staniach

Prevádzkovatelia verejných nabíjaciach staníc ponúkajú predplatený objem elektrickej energie za fixnú cenu. Napríklad ZSE drive ponúka program FLAT za 89Eur s DPH/mesačne so 400kWh predplatenej elektriny alebo Greenway ponúka program Energia MAX za 29,90Eur s DPH/mesačne so 100kWh predplatenej elektriny. Daňovník počas mesiaca nemusí predplatené množstvo elektrickej energie využiť vôbec (alebo ho využije len čiastočne), ale je povinný uhradiť mesačný poplatok.

V súvislosti s uplatňovaním výdavkov na PHL vznikajú otázky:

- Ide v takomto prípade o preukázateľný nákup PHL?
- Ako sa bude posudzovať predplatená a nevyužitá elektrická energia vo väzbe na jednotlivé spôsoby uplatňovania PHL?

4.2. Nabíjanie na verejných nabíjaciach staniach bezodplatne

Aj v súčasnej dobe ešte niektoré obchodné centrá a nákupné reťazce poskytujú službu nabíjania elektromobilu bezodplatne. Je to opačná situácia, ako popísaná v bode 3.1., kedy reálne spotrebovaná a využitá elektrická energia na pohon elektromobilu, môže byť vyššia, ako zdokladovaný a preukázateľný nákup PHL.

V súvislosti s uplatňovaním výdavkov na PHL vznikajú otázky:

- Ide v takomto prípade o preukázateľný nákup PHL?
- Ako sa bude posudzovať predplatená a nevyužitá elektrická energia vo väzbe na jednotlivé spôsoby uplatňovania PHL?

4.3. Nabíjanie služobného elektromobilu v sídle a v priestoroch samotného daňovníka

Ak daňovník nabíja elektromobil vo vlastnej budove/sídle, dostane faktúru za spotrebovanú elektrickú energiu od energetickej spoločnosti. Ak daňovník nabíja elektromobil v prenajatej budove, obdrží faktúru za spotrebovanú elektrickú energiu od prenajímateľa alebo správcu budovy. V oboch uvedených situáciách sa počas roka platí mesačná záloha na elektrickú energiu a raz ročne daňovník obdrží vyúčtovaciu faktúru. Vo vyúčtovacej faktúre je uvedené celkové množstvo spotrebovanej elektriny za zúčtovacie obdobie a cena elektriny v Eur/kWh. Koniec zúčtovacieho obdobia navyše nemusí zodpovedať koncu kalendárneho roka.

Súčasné wallboxy dnes ponúkajú rôzne reporty a štatistiky o nabíjaní jednotlivých elektromobilov. Z týchto štatistík by mal byť daňovník schopný na mesačnej báze určiť množstvo elektriny v kWh, ktorá bola použitá na nabíjanie elektromobilov. Daňovník by mal byť schopný vyčíslieť a zaúčtovať preukázateľný nákup PHM na mesačnej báze, aj pri tomto type nabíjania.

V súvislosti s uplatňovaním výdavkov na PHL vznikajú otázky:

- Ide v takomto prípade o preukázateľný nákup PHL?
- Akým spôsobom daňovník vyčíslí a zaúčtuje mesačnú platbu za spotrebovanú elektrinu, použitú na pohon elektromobilu, ak počas zúčtovacieho obdobia platí len mesačné platby v opakovanej výške bez ohľadu na spotrebovanú elektrinu?

4.4. Nabíjanie služobného elektromobilu z domácej siete zamestnanca

V prípade, že zamestnávateľ umožní zamestnancovi nabíjať elektromobil zo súkromnej siete a náklady nebude zamestnancovi kompenzovať, uplatnia sa podobné závery ako pri bezodplatnom nabíjaní na verejných nabíjajúcich staniciach uvedené v bode 2.2.

Ak zamestnávateľ poskytne zamestnancovi paušálnu mesačnú náhradu, ktorá neodráža kalkuláciu skutočných nákladov /výdavkov zamestnanca, nie je možné takéto obstaranie elektriny považovať za preukázateľný nákup PHL na účely uplatňovania §19 ods. 2 písm. l (absentuje informácia o množstve nabitých elektriny v kWh).

Zamestnávateľ sa môže rozhodnúť, že zamestnancovi bude kompenzovať náhradu za spotrebovanú elektrinu na základe skutočne nabitých elektrickej energie do elektromobilu, prepočítanej podľa cien uvedených na faktúre vystavenej energetickou spoločnosťou na zamestnanca. Za týmto účelom by taktiež bolo možné využiť referenčnú cenu elektriny za 1 kWh energie, resp. priemernú cenu elektrickej energie zverejňovanú ŠÚ SR, ktorú sme spomenuli už v časti 2.3. *Nabíjanie služobného elektromobilu z domácej siete zamestnanca*. Takáto mesačná kalkulácia náhrady za spotrebovanú elektrinu bude zodpovedať množstvu nabitých kWh a cene v Eur/kWh, ktorú musel v danom mesiaci zamestnanec vynaložiť.

V súvislosti s uplatňovaním výdavkov na PHL vznikajú otázky:

- Ide v jednotlivých prípadoch o preukázateľný nákup PHL?
- Aké doklady musí zamestnanec preukázať zamestnávateľovi k výpočtu náhrady? Ako sa posúdi vyplatená náhrada u zamestnanca?
- Ako sa bude posudzovať vyplatená náhrada za spotrebu elektrickej energie pre jednotlivé spôsoby uplatňovania PHL?

5. Použitie vozidiel BEV a PHEV aj na súkromné účely

Zamestnávateľ častokrát zamestnancovi poskytne služobné vozidlo, ktoré môže využívať aj na súkromné účely. Za účelom preukázania daňových výdavkov na PHL je potrebné viesť evidenciu jazd v členení na súkromné a služobné jazdy ako pri akomkoľvek inom vozidle. Celková spotreba PHL, vrátane elektrickej energie, ktorú je možné

zahrnúť do daňových výdavkov, sa následne prepočíta podľa pomeru súkromných a služobných jazd.

Dôležitou otázkou pri zverení používania vozidiel aj na súkromné účely je:

- Akým spôsobom identifikovať jednotlivých zamestnancov, ak sa využíva na nabíjanie viacerých vozidiel jedna nabíjacia stanica/wallbox/elektrická zásuvka?

V prípade BEV a PHEV, ktoré je možné nabíjať viacerými spôsobmi, je tiež potrebné vyriešiť spôsob, akým môže zamestnanec preukázať výdavky, ktoré vynaložil na nabíjanie vozidla vo svojej domácnosti.

S rozvojom zariadení na výrobu obnoviteľnej energie je tiež potrebné vyriešiť situácie, keď zamestnanec využíva vo svojej domácnosti fotovoltický systém alebo iný systém, ktorý umožňuje výrobu elektrickej energie z obnoviteľných zdrojov, pričom dodávateľ elektrickej energie mu umožňuje bezplatné využívanie nabíjajúcich staníc ako odmenu zato, že zo svojho systému dodal energiu do elektrickej siete, tzv. virtuálna batéria. Ako sme uviedli v časti 2.3. *Nabíjanie služobného elektromobilu z domácej siete zamestnanca*, problematické je v tomto prípade preukázanie ceny elektrickej energie, a teda opäť by bol v tejto situácii využiteľný inštitút referenčnej ceny elektriny, resp. použitie priemernej ceny elektriny zverejnenej ŠÚ SR.

6. Účtovanie spotreby elektrickej energie

Ak doklad od dodávateľa elektrickej energie za spotrebu elektrickej energie je vystavený na daňovníka (napr. obchodnú spoločnosť), ktorá o ňom účtuje v nákladoch, takáto spotreba elektrickej energie má byť zaúčtovaná na nákladovom účte 502 – *Spotreba energie*. V zmysle Postupov účtovania pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva¹ sa na účte 502 – *Spotreba energie* účtujú náklady napríklad na vodu, paru, plyn a elektrickú energiu.

Účet 502 – *Spotreba energie* by sa použil tiež v prípade, keď sa výdavky na spotrebovanú energiu pri nabíjaní BEV a PHEV v domácnosti zamestnanca prepočítajú referenčnou cenou elektriny (resp. priemernou cenou vyhlásenou ŠÚ SR) alebo cenou, ktorú

¹ § 64 ods. 2 Opatrenia Ministerstva financií SR č. 23054/2002-92 zo 16. decembra 2002, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov

zamestnanec preukáže faktúrou za dodávku energie v domácnosti, v ktorej žije, a to bez ohľadu na to, na koho je vystavený doklad od dodávateľa elektrickej energie.

Ak zamestnávateľ poskytuje zamestnancovi paušálnu náhradu za nabíjanie vozidla v domácnosti bez ohľadu na skutočnú spotrebu elektriny na nabíjanie vozidla, účtuje sa o náhrade za spotrebu elektrickej energie, teda na účet 548 - *Ostatné náklady na hospodársku činnosť*. V zmysle Postupov účtovania pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva² sa na účte 548 - Ostatné náklady na hospodársku činnosť účtujú ostatné položky neúčtované na predchádzajúcich účtoch, ktoré sa týkajú hospodárskej činnosti, napríklad príspevky právnickým osobám, poistenie majetku určeného na prevádzkovú činnosť a iné poistné súvisiace s prevádzkovou činnosťou.

² § 68 ods. 7 Opatrenia Ministerstva financií SR č. 23054/2002-92 zo 16. decembra 2002, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov

Odôvodnenie záverov:

Návrh záverov k bodu 3.1

Pri preukazovaní výdavkov na PHL PHEV vozidla je v prvom rade potrebné disponovať údajmi o spotrebe každého druhu pohonu, ak vozidlo nie je vybavené systémom satelitného sledovania umožňujúcim sledovať spotrebu PHL a elektrickej energie naraz.

Pokiaľ nie sú tieto údaje uvedené v osvedčení o evidencii vozidla, navrhujeme uplatniť postup, keď si daňovník tieto údaje vypýta od výrobcu vozidla, resp. od importéra danej značky na Slovensko. Importér by následne vydal potvrdenie o spotrebe elektrickej energie daného modelu vozidla, vyrobeného s konkrétnym identifikačným číslom karosérie, pričom by uvádzalo spotrebu v zmiešanom režime jazdy (kombinovaná spotreba vozidla), podobne ako sa uvádza pri vozidlách s konvenčným pohonom spaľovacím motorom. Toto potvrdenie by prípadne mohlo obsahovať aj komplexné informácie o spotrebe vozidla, t. j. spotreba spaľovacieho motora v rôznych režimoch a spotreba elektromotora v rôznych režimoch prevádzky (jazda len so spaľovacím motorom, jazda s kombinovaným pohonom – využitie spaľovacieho motora aj elektromotora súčasne).

V prípade, ak údaje vyššie uvedené nie sú k dispozícii, čerpali by sa z materiálov, ktoré výrobca vozidla verejne sprístupňuje pre používateľov vozidiel jeho značky, t. j. napr. brožúra o vozidle, kde je uvedená spotreba elektrickej energie vozidla.

Návrh záverov k bodu 3.2

V závislosti od možností nastavenia režimu pohonu vozidla navrhujeme získať údaje o spotrebe PHL spaľovacieho motora od importéra/výrobcu vozidla v popísaných režimoch podobne ako sme uviedli v časti *Návrh záverov k bodu 3.1*.

Ak takéto údaje nie sú k dispozícii, na preukázanie spotreby spaľovacieho motora v rôznych režimoch kombinácie pohonov by sa využil doklad, ktorý je možné získať od osoby, ktorej bolo udelené oprávnenie zisťovať takéto údaje – tzv. prelitrovanie.

Návrh záverov k bodu 3.3

Najjednoduchším riešením preukázania spotreby elektrickej energie pri nabíjaní mimo nabíjacích staníc je inštalácia wallboxu, ktorý umožňuje dodatočné inteligentné funkcie týkajúce sa správy vozidla, resp. nabíjania a viesť tak evidenciu o spotrebe elektrickej energie.

V prípade, keď wallbox nie je možné využiť a vozidlo sa nabíja pripojením do štandardnej elektrickej zásuvky, navrhujeme využiť jedno z týchto riešení:

1. Zásuvku, ktorou sa napája vozidlo, odčleniť od ostatných prípojok samostatným elektromerom.
2. Ak nie je možné odčleniť zásuvku, navrhujeme využiť inteligentné merače spotreby elektrickej energie. Tieto merače umožňujú viesť evidenciu spotrebovanej elektriny, podobne ako wallbox.

V prípade, že wallbox nepodlieha pravidelnej kalibrácii, nevidíme prekážku vo využití iného meracieho zariadenia pre účely vedenia evidencie na preukázanie výdavkov o spotrebovanej elektrickej energii.

Návrh záverov k bodu 4.1

Podľa nášho názoru ide o **preukázateľný nákup PHL**. Daňovník mal možnosť využiť predplatené množstvo elektrickej energie, ale objektívne okolnosti mu to neumožnili. Je tu určitá podobnosť s nevyužitými predplatenými mobilnými hlasovými službami, ktoré daňovník musí operátorovi uhradiť, aj keď ich nevyužije.

Predplatená a nevyužitá elektrická energia bude pri uplatňovaní PHL podľa **§19 ods. 2 písm. I bod č. 1** zvyšovať zdokladovaný a preukázateľný nákup elektriny, zvyšovať alebo znižovať priemernú cenu za 1 kWh elektriny a zvyšovať tzv. „nadspotrebu“, ktorá je v súlade s §19 ods. 1 zákona o dani z príjmov nedaňovým výdavkom.

Predplatená a nevyužitá elektrická energia bude pri uplatňovaní PHL podľa **§19 ods. 2 písm. I bod č. 2** zvyšovať zdokladovaný a preukázateľný nákup elektriny, zvyšovať priemernú cenu za 1 kWh elektriny a zvyšovať tzv. „nadspotrebu“, ktorá je však v súlade s týmto spôsobom uplatňovania daňovým výdavkom. Priemerná spotreba zaznamenaná prostredníctvom GPS bude pravdepodobnejšie menšia, ako prepočítaná teoretická spotreba.

Predplatená a nevyužitá elektrická energia bude pri uplatňovaní PHL **podľa §19 ods. 2 písm. I bod č. 3** zvyšovať zdokladovaný a preukázateľný nákup elektriny. Takýto nákup povedie v rovnakom pomere k zvýšeniu daňovo uznateľných nákladov ako aj neuznateľných.

Návrh záverov k bodu 4.2

Podľa nášho názoru nejde o **preukázateľný nákup PHL**, nakoľko daňovník získanú elektrickú energiu získal bezodplatne.

Bezodplatne nabitá elektrická energia bude pri uplatňovaní PHL podľa **§19 ods. 2 písm. I bod č. 1** znižovať zdokladovaný a preukázateľný nákup elektriny a znižovať tzv. „nadspotrebu“, ktorá je v súlade s §19 ods. 1 zákona o dani z príjmov pri uplatňovaní výdavkov na PHL týmto spôsobom nedaňovým výdavkom. Pri väčšom objeme bezodplatne dodanej elektrickej energie nemusí dôjsť k žiadnej limitácii a celý preukázateľný nákup PHL môže byť v tomto dôsledku daňovo uznateľný.

Bezodplatne nabitá elektrická energia, bude pri uplatňovaní PHL podľa **§19 ods. 2 písm. I bod č. 2**, znižovať zdokladovaný a preukázateľný nákup elektriny a znižovať tzv. „nadspotrebu“, ktorá je však v súlade s týmto spôsobom uplatňovania daňovým výdavkom. Priemerná spotreba zaznamenaná prostredníctvom GPS môže byť väčšia, ako teoretická prepočítaná spotreba.

Predplatená a nevyužitá elektrická energia bude pri uplatňovaní PHL **podľa §19 ods. 2 písm. I bod č. 3** znižovať zdokladovaný a preukázateľný nákup elektriny. Takéto bezodplatné nabitie povedie v rovnakom pomere k zníženiu daňovo uznateľných nákladov, ako aj neuznateľných.

Návrh záverov k bodu 4.3

V tomto prípade pôjde o **preukázateľný nákup PHL**. Daňovník obdrží faktúru priamo od energetickej spoločnosti, prenajímateľa alebo správcu budovy.

Z faktúry za opakovane dodávanú elektrinu nie je možné určiť skutočnú spotrebu, ale len celkovú cenu za mesiac. Celkové spotrebované množstvo kWh za mesiac, vie daňovník určiť odpočtom z hlavného elektromera, na začiatku a na konci mesiaca. Z mesačnej štatistiky a reportov z wallboxov, by mal byť daňovník schopný určiť, koľko kWh elektriny bolo použitých na nabíjanie jednotlivých elektromobilov a koľko na iné účely. Pomerom elektriny

spotrebovanej na pohon jednotlivého elektromobilu za mesiac v kWh, k pomeru odpočítanej celkovej mesačnej spotreby určenej z hlavného elektromeru v kWh, daňovník určí percentuálny podiel na celkovej spotrebe, pripadajúci na jednotlivý elektromobil. Na základe tohto percentuálneho podielu daňovník preúčtuje a priradí časť z mesačnej fakturácie na **preukázateľný nákup PHL**. Rovnakým spôsobom bude postupovať aj pri vyúčtovacej faktúre za zúčtovacie obdobie, pričom preplatok resp. nedoplatok priradí a preúčtuje tiež podľa percentuálneho podielu za celé sledované obdobie.

Návrh záverov k bodu 4.4

Podľa nášho názoru ide o **preukázateľný nákup PHL** len v prípade, keď je náhrada za spotrebovanú elektrickú energiu vypočítaná ako kalkulácia/preukázanie skutočných nákladov.

V prípade, že zamestnávateľ neposkytne zamestnancovi žiadnu náhradu za spotrebovanú elektrickú energiu, **nepôjde o preukázateľný nákup PHL** a uplatnia sa závery rovnako ako pri bezodplatnom nabíjaní na verejných nabíjajúcich staniciach vid' bod 4.2.

Ak zamestnávateľ poskytne paušálnu mesačnú náhradu (bez skúmania množstva a ceny elektrickej energie), takúto náhradu **nie je možné považovať za preukázateľný nákup PHL** na účely §19 ods. 2 písm. l. Takáto paušálna mesačná náhrada sa posúdi ako výdavok (náklad) na mzdové a pracovnoprávne nároky zamestnancov podľa §19 ods. 2 písm. c zákona a u zamestnanca ako zdaniteľný príjem zo závislej činnosti u zamestnanca podľa §5 zákona o dani z príjmov.

Pri náhrade za spotrebovanú elektrickú energiu, ktorá bude vypočítaná ako kalkulácia/preukázanie skutočných nákladov, **zamestnanec zamestnávateľovi predloží** faktúru za posledné zúčtovacie obdobie (ktorou preukáže cenu elektriny a aktuálnu tarifu) a mesačný report alebo štatistiku z wallboxu (ktorou preukáže množstvo elektriny).

Ak zamestnanec dobil elektrickú energiu vyrobenú prostredníctvom fotovoltaickej elektrárne, prostredníctvom mesačnej štatistiky wallboxu vie preukázať množstvo elektriny, ale v súčasnosti nie je možné preukázať cenu elektriny. Preukázanie ceny elektriny môže byť problematické aj pri dvojtarifných alebo dynamických sadzbách elektriny a tiež v prípadoch, keď je faktúra vystavená na osobu odlišnú od zamestnanca. V budúcnosti by takúto situáciu mohla riešiť referenčná cena za 1 kWh elektrickej energie, ktorá sa použije v situáciách, kedy nie je možné preukázať cenu elektriny. Podobne ako v Českej republike. Táto „veličina“ je jedným z navrhovaných

opatrení tzv. *Akčného plánu rozvoja elektromobility v Slovenskej republike*, konkrétne opatrenie *B4: Pravidlá pre účtovanie nabíjania firemných vozidiel* na strane 26 dokumentu. Ako sme uviedli v časti 2.3, od začiatku roka 2024 zverejňuje ŠÚ SR priemernú cenu elektrickej energie na nabíjanie v rôznych režimoch. Za účelom výpočtu náhrady výdavkov zamestnancov na nabíjanie v domácnosti by bolo možné použiť priemernú cenu elektrickej energie pre režim nabíjania elektrickou energiou AC. V čase prípravy tohto dokumentu však kompetentné orgány vyžadujú zmenu legislatívy v oblasti cestovných náhrad. Toho času vedené diskusie na túto tému zatiaľ viedli k predbežnému záveru, že skôr ako od začiatku roka 2025 k takejto zmene nedôjde. Hoci bola vládou SR prejavovaná vôľa čo najskôr vyriešiť otázky elektromobility, v čase vypracovania tohto dokumentu nebol vypracovaný návrh zmeny legislatívy, a preto zatiaľ nie je isté, kedy možno očakávať zmenu.

Náhrada za spotrebovanú elektrickú energiu vyplatená zamestnancovi, ktorá bude vypočítaná ako kalkulácia/preukázanie skutočných nákladov (v budúcnosti aj použitím referenčnej ceny elektriny, resp. priemernej ceny elektriny v režime nabíjania AC), **vchádza do preukázateľného nákupu na účely §19 ods. 2 písm. I zákona o dani z príjmov**. U zamestnanca sa takáto náhrada v rozsahu služobného použitia posúdi ako **oslobodený príjem podľa §5 ods. 5 písm. c zákona o dani z príjmov**. Pri uplatňovaní výdavkov podľa §19 ods. 2 písm. I bod č.3, kedy daňovník nemusí viesť knihu jász, sa vyplatená náhrada oslobodí u zamestnanca maximálne v rozsahu 80% z celkového preukázateľného nákupu PHL.

Návrh záverov k bodu 5

Pre identifikáciu jednotlivých zamestnancov resp. vozidiel v prípade používania rovnakého zdroja pre nabíjanie navrhujeme nasledovné riešenia:

1. Nabíjanie viacerých vozidiel z jedného wallboxu alebo nabíjacej stanice

Inteligentné wallboxy a nabíjacie stanice umožňujú identifikáciu viacerých používateľov rôznymi spôsobmi, napr. identifikačnou kartou alebo prívieskom a dokonca mobilnou aplikáciou, či bez akejkoľvek interakcie prostredníctvom bezdrôtovej technológie Bluetooth.

2. Nabíjanie viacerých vozidiel z jednej elektrickej zásuvky

V tomto prípade je podľa nášho názoru potrebné určiť si interným predpisom pre používanie vozidiel, akým spôsobom bude zamestnávateľ zisťovať, ktoré vozidlo, v akom čase a akým množstvom energie sa nabilo. Jedným z možných spôsobov by bolo napríklad pridelenie samostatného merača spotreby elektrickej energie ku každému vozidlu, pokiaľ vozidlo nedisponuje informáciami o množstve nabitej energie v rámci interného systému, prípadne nie je dodatočne vybavené systémom satelitného sledovania, ktoré umožňuje sledovať aj informácie o spotrebovanej, resp. nabitej elektrickej energii. Z takéhoto merača by sa odčítala buď len spotreba energie na konci nabíjania (ak by sa merač zakaždým nuloval), alebo na začiatku aj na konci nabíjania. Hodnoty by sa zapisovali do samostatnej evidencie, ktorá by bola taktiež súčasťou knihy jász.

Podobne ako v záveroch uvedených vyššie, aj pri zverení vozidla zamestnávateľom na služobné a aj súkromné účely je potrebné preukázať nákup PHL, pričom je potrebné zaoberať sa elektrickou energiou, ktorú „dodal“ zamestnanec zamestnávateľovi zo svojej elektrickej siete. Táto oblasť by mohla vyriešiť už spomenutá referenčná cena elektrickej energie, ktorá by bola stanovená záväzným predpisom alebo zmenou zákona o cestovných náhradách, ktorý by umožnil použitie priemernej ceny elektrickej energie.

Pri využívaní fotovoltaického systému a tzv. virtuálnej batérie v domácnosti zamestnanca, keď má zamestnanec možnosť využiť nabíjacie stanice dodávateľa elektrickej energie de facto zadarmo v množstve energie dodanej z obnoviteľných zdrojov do siete, a teda pri takomto spôsobe nabíjania služobného vozidla dokáže preukázať spotrebované množstvo energie, avšak, nie jej cenu, opäť by sa výška náhrady určila pomocou referenčnej ceny elektriny odvodenej od priemernej ceny elektrickej energie pre AC nabíjanie. Táto náhrada by zamestnancovi pokrývala náklady na službu virtuálnej batérie (ak je spoplatnená) a zároveň by kompenzovala využitie vlastného zariadenia na výrobu elektrickej energie.



Národná účtovná rada
pracovná skupina odborníkov

Použité materiály / zoznam príloh:

- Informácie č. 14/PO/2023/IM k uplatneniu výdavkov (nákladov) na spotrebované pohonné látky u právnickej osoby z augusta 2023.
- Akčný plán rozvoja elektromobility v Slovenskej republike (2022)



Vypracované podľa právneho stavu k 3. 6. 2024

Schválená dňa: 3. júna 2024

Garant interpretácie: Mag. et Mgr. Branislav Kováč

Ing. Michal Rehák

Ing. Róbert Kalmár

Ing. Juraj Ďuratný

Podpisy:

Za Slovenskú komoru daňových poradcov

Meno: **Mag. et Mgr. Branislav Kováč, v.r.**

Funkcia: viceprezident SKDP

Za Slovenskú komoru audítorov

Meno: **Ing. Milan Mozolák, v.r.**

Funkcia: prezident SKAU

Za Ekonomickú univerzitu v Bratislave

Meno: **prof. Ing. Miloš Tumpach, PhD., v.r.**

Funkcia: vedúci katedry účtovníctva a audítorstva fakulty
hospod. informatiky EUBA