

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

Obsah

Úvodné ustanovenie

1. oddiel Vymedzenie výskumu a vývoja na účely odpočtu výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj
2. oddiel Vymedzenie osôb, ktoré sú oprávnené využiť odpočet výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj
3. oddiel Zadefinovanie výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj
4. oddiel Vyčíslenie základu dane pri uplatnení odpočtu výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj
 - 4.1 Výdavky (náklady), ktoré je možné opätovne odpočítať od základu dane
 - 4.2 Obmedzenia pri uplatnení odpočtu výdavkov (nákladov)
5. oddiel Projekt výskumu a vývoja
6. oddiel Zverejňovanie údajov o uplatnení odpočtu výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj
7. oddiel Postup pri uplatnení odpočtu výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj v prípade vykázania daňovej straty
8. oddiel Porušenie podmienok uplatnenia odpočtu výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj

Záverečné ustanovenie

Úvodné ustanovenie

S účinnosťou od 01. 01. 2018 zákonom č. 344/2017 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, sa spresnili a doplnili niektoré ustanovenia zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „ZDP“), ktoré upravujú odpočet výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj v § 30c ZDP.

Odpočet výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj sa zvýšil z 25 % na 100 % výdavkov (nákladov) vynaložených na výskum a vývoj a zmenil sa aj spôsob výpočtu odpočtu výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj.

Základnou sumou na odpočet u daňovníka, ktorý realizuje projekt výskumu a vývoja, je 100 % zaúčtovaných výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj po úprave podľa § 30c ods. 4 a 5 ZDP. Takto upravenú sumu možno podľa § 30c ods. 2 ZDP zvýšiť o 100 % kladného rozdielu medzi priemerom úhrnu výdavkov (nákladov) vynaložených

- a) v zdaňovacom období na výskum a vývoj zahrňovaných do odpočtu a úhrnom výdavkov (nákladov) vynaložených v bezprostredne predchádzajúcom zdaňovacom období na výskum a vývoj zahrňovaných do odpočtu a
- b) v dvoch bezprostredne predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach na výskum a vývoj zahrňovaných do odpočtu.

Tzn., že prírastok výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj sa nezisťuje len ako medziročný prírastok v dvoch po sebe idúcich zdaňovacích obdobiach, ale prostredníctvom priemerných výdavkov (nákladov) sa zohľadňujú až dve bezprostredne predchádzajúce zdaňovacie obdobia.

Ďalšou zmenou je, že odpočet možno uplatniť aj na výdavky (náklady) na licencie na špecializovaný počítačový program (softvér) priamo využívaný pri realizácii projektu výskumu a vývoja, hoci bol obstaraný od iných osôb (viac v časti 4.2 tohto metodického pokynu).

Lehota na podanie dodatočného daňového priznania v prípade porušenia podmienok už nie je určená osobitne v § 30c ZDP, ale v súlade s novým § 30c ods. 10 ZDP sa zjednocuje s lehotou podľa 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“), pričom v rovnakej lehote je splatná aj dodatočne priznaná daň (viac v 8. oddiele tohto metodického pokynu).

Podľa § 52zn ods. 1 ZDP sa všetky zmeny ustanovené v § 30c ZDP v znení účinnom od 01. 01. 2018 prvýkrát použijú za zdaňovacie obdobie začínajúce najskeôr 01. 01. 2018.

1. oddiel Vymedzenie výskumu a vývoja na účely odpočtu výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj

Uplatnenie odpočtu výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj je predovšetkým podmienené posúdením, či v danom prípade skutočne ide o výskumno-vývojové činnosti.

Pri ich vymedzení je možné vychádzať z Opatrenia MF SR zo 16. decembra 2002 č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov (ďalej len „postupy účtovania“), na ktoré sa odvoláva ustanovenie § 30c ZDP, ktoré výskum a vývoj definujú nasledovným spôsobom:

- **Výskum:** pôvodné a plánované zisťovanie vykonávané s cieľom získať nové vedecké poznatky alebo technické poznatky. Ide najmä o činnosti zamerané na získanie nových poznatkov, skúmanie, zhodnotenie a konečný výber aplikácií zo záverov výskumu alebo iných poznatkov, hľadanie alternatívnych materiálov, zariadení, výrobkov, procesov, systémov alebo služieb, formulácia, dizajn, hodnotenie a konečný výber možných alternatív nových alebo zlepšených materiálov, zariadení, výrobkov, procesov, systémov alebo služieb (§ 37 ods. 5 postupov účtovania).
- **Vývoj:** aplikácia zistení výskumu alebo iných znalostí na plánovanie alebo návrh výroby nových alebo významne zlepšených materiálov, zariadení, výrobkov, procesov, systémov alebo služieb pred začatím ich sériovej výroby alebo používania, dizajn, zhotovenie a testovanie prototypov a modelov, zhotovenie nástrojov, šablón, foriem a čipov využívaním novej technológie, zhotovenie a činnosť skúšobnej prevádzky, ktorá nie je v etape ekonomickej realizateľnosti výroby, zhotovenie a prevádzka vybranej alternatívy pre nové alebo zlepšené materiály, zariadenia, výrobky, procesy, systémy alebo služby (§ 37 ods. 2 postupov účtovania).

Okrem uvedených definícií možno pre daňové účely primerane použiť aj vymedzenie pojmov výskum a vývoj uvedené v § 2 zákona č. 172/2005 Z. z. o organizácii štátnej podpory výskumu a vývoja a o doplnení zákona č. 575/2001 Z. z. o organizácii činnosti vlády a organizácii ústrednej štátnej správy v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 172/2005 Z. z.“). Podľa tohto zákona je výskumom systematická tvorivá činnosť uskutočňovaná v oblasti vedy a techniky pre potreby spoločnosti a v záujme rozvoja poznania a vývojom systematická tvorivá činnosť v oblasti vedy a techniky využívajúca zákonitosti a poznatky získané prostredníctvom výskumu alebo vychádzajúce z praktických skúseností pri tvorbe nových materiálov, výrobkov, zariadení, systémov, metód a procesov alebo ich zlepšení.

Okrem uvedeného je možné podporne vychádzať aj z OECD Frascati Manuálu. Definície pojmov a návod na meranie výstupov projektu výskumu a vývoja, ktoré tento manuál obsahuje, sú celosvetovo uznávaným štandardom pre štúdie v oblasti výskumu a vývoja a boli prevzaté aj do slovenskej legislatívy. Kapitola 2 (Pojmy a definície výskumu a vývoja) tohto manuálu obsahuje nielen definície pojmov výskum a vývoj, ale sú v nej uvedené aj činnosti, ktoré majú byť vylúčené z činností výskumu a vývoja. V tejto kapitole sú ďalej popísané hranice výskumu a vývoja s kritériami, podľa ktorých možno rozlíšiť výskum a vývoj od príbuzných činností.

Podľa OECD Frascati manuálu na to, aby činnosť bola posúdená ako výskum a vývoj, musí súčasne splniť päť kľúčových kritérií:

1. obsahovať prvok novosti – zameranie na získanie nových poznatkov,
2. byť kreatívna/tvorivá – jej základom musia byť pôvodné (originálne), koncepty a hypotézy,
3. obsahovať prvok neistoty – neistota ohľadom konečných výsledkov,
4. byť systematická – plánovaná na základe rozpočtu a
5. byť prevoditeľná a/alebo reprodukovateľná – zameraná na vytvorenie výsledkov, ktoré by mohli byť voľne prevoditeľné alebo obchodovateľné na trhu.

Činnosti výskumu a vývoja môžu byť zamerané na dosiahnutie buď konkrétnych, alebo všeobecných cieľov. Cieľom výskumu a vývoja sú vždy nové poznatky založené na pôvodných (originálnych) koncepciách (a ich interpretácii) alebo hypotézach. V podnikateľskom sektore musí byť potenciálna novosť projektu výskumu a vývoja posúdená na základe porovnania s existujúcimi znalosťami v príslušnom odbore. Činnosti výskumu a vývoja musia viesť k záverom, ktoré sú pre príslušný podnikateľský odbor nové a dovtedy sa v ňom nepoužívali.

Vzhľadom na charakteristiky výskumu a vývoja nárok na uplatnenie odpočtu výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj nezaniká v prípade neúspešného projektu, daňovník však musí neúspešné výsledky projektu vyhodnotiť a zdôvodniť.

2. oddiel Vymedzenie osôb, ktoré sú oprávnené využiť odpočet výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj

Odpočet výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj **môže využiť** daňovník, ktorý realizuje projekt výskumu a vývoja a je:

- právnickou osobou, alebo
- fyzickou osobou s príjmami z podnikania alebo z inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP, ktorá účtuje v sústave podvojného účtovníctva, v sústave jednoduchého účtovníctva, alebo vedie evidenciu podľa § 6 ods. 11 ZDP.

Odpočet výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj **môže využiť** daňovník, ktorý:

- v zdaňovacom období neuplatňuje úľavu na dani podľa § 30b ZDP, t. j. úľavu na dani z príjmov pre prijímateľa stimulov,
- ako držiteľ osvedčenia o spôsobilosti vykonávať výskum a vývoj (§ 26a zákona č. 172/2005 Z. z.) nerealizuje projekt výskumu a vývoja za účelom predaja nehmotných výsledkov výskumu a vývoja,
- nie je držiteľom osvedčenia o spôsobilosti vykonávať výskum a vývoj a projekt realizuje pre svoje vlastné potreby alebo za účelom predaja nehmotných výsledkov výskumu a vývoja,
- nie je držiteľom osvedčenia o spôsobilosti vykonávať výskum a vývoj a projekt realizuje formou zmluvného výskumu a vývoja ako vnútro skupinovú službu.

Poznámka:

Zoznam fyzických osôb a právnických osôb, ktorým bolo vydané osvedčenie o spôsobilosti vykonávať výskum a vývoj podľa § 26a zákona č. 172/2005 Z. z., je k dispozícii na Centrálnom informačnom portáli pre výskum, vývoj a inovácie www.vedatechnika.sk.

Príklad č. 1:

Ktorí daňovníci si môžu uplatniť odpočet výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj podľa § 30c ZDP?

Každá právnická osoba alebo fyzická osoba s príjmami podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP, ak spĺňa všetky podmienky ustanovené v § 30c ZDP, môže využiť odpočet výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj. Tento odpočet sa neuplatňuje na základe žiadosti a nepodlieha schvaľovaniu ako v prípade poskytovania iných dotácií a úľav

(napr. podľa zákona č. 185/2009 Z. z. o stimuloch pre výskum a vývoj a o doplnení zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov).

Příklad č. 2:

Právnická osoba realizuje projekt výskumu a vývoja v spolupráci s inou právnickou osobou, ktorá môže byť daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou na území Slovenskej republiky alebo daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou na území Slovenskej republiky. Každá zo spoločností bude účtovať o svojej časti nákladov na výskum a vývoj, obe spoločnosti budú realizátorom projektu a po ukončení budú spoločne vlastníť výsledky výskumu a vývoja. Môže právnická osoba uplatniť odpočet výdavkov (nákladov) podľa § 30c ZDP?

Odpočet výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj môže využiť aj daňovník, ktorý realizuje projekt výskumu a vývoja v spolupráci s inou právnickou osobou alebo fyzickou osobou, ak sú splnené všetky podmienky ustanovené v § 30c ZDP. Odpočet podľa § 30c ZDP však nemôže využiť daňovník, ak sa spoločný výskum a vývoj vykonáva v rámci dohody o príspevkoch na náklady. Podľa § 30c ods. 4 ZDP od základu dane možno odpočítať len daňové výdavky podľa § 2 písm. i) ZDP, t. j. musí ísť o vlastné výdavky (náklady), ktoré boli daňovníkom preukázateľne vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov a ktoré boli zaúčtované v účtovníctve daňovníka alebo zaevidované v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 ZDP.

Ak sa na realizácii projektu výskumu a vývoja reálne podieľa viac účastníkov, na účely uplatnenia odpočtu výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj podľa ustanovení § 30c ZDP je okrem iného potrebné posudzovať spoluvlastnícke podiely na výsledkoch projektu, ktoré pripadnú na jednotlivých účastníkov projektu. Odpočet výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj podľa § 30c ZDP bude možné uplatniť iba vo výške preukázateľne vynaložených výdavkov (nákladov) zodpovedajúcich výške dohodnutého spoluvlastníckeho podielu na výsledku daného konkrétneho projektu výskumu a vývoja.

3. oddiel Zadefinovanie výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj

Výdavky (náklady) na výskum a vývoj, ktoré možno odpočítať od základu dane, sú ustanovené v § 37 postupov účtovania.

Podľa § 37 ods. 2 postupov účtovania sa na účte 012 – Aktivované náklady na vývoj účtuje o **vývoji**, ak ide o aplikáciu zistení výskumu alebo iných znalostí na plánovanie alebo návrh výroby nových alebo významne zlepšených materiálov, zariadení, výrobkov, procesov, systémov alebo služieb pred začatím ich sériovej výroby alebo používania. Ako vývoj sa účtuje najmä dizajn a

- a) zhotovenie a testovanie prototypov a modelov,
- b) zhotovenie nástrojov, šablón, foriem a čipov využívaním novej technológie,
- c) zhotovenie a činnosť skúšobnej prevádzky, ktorá nie je v etape ekonomickej realizovateľnosti výroby,
- d) zhotovenie a prevádzka vybranej alternatívy pre nové alebo zlepšené materiály, zariadenia, výrobky, procesy, systémy alebo služby.

V zmysle § 37 ods. 5 postupov účtovania sa **výskumom** rozumie pôvodné a plánované zisťovanie, vykonávané s cieľom získať nové vedecké poznatky alebo technické poznatky.

Nákladmi na výskum sú najmä náklady na

- a) činnosti zamerané na získanie nových poznatkov,
- b) skúmanie, zhodnotenie a konečný výber aplikácií zo záverov výskumu alebo iných poznatkov,
- c) hľadanie alternatívnych materiálov, zariadení, výrobkov, procesov, systémov alebo služieb,
- d) formuláciu, dizajn, hodnotenie a konečný výber možných alternatív nových alebo zlepšených materiálov, zariadení, výrobkov, procesov, systémov alebo služieb.

Náklady na výskum a vývoj sú vždy súčasťou účtovných nákladov a sú to náklady, ktoré sa dajú priradiť k výskumu a vývoju, napr.:

- mzdové a ostatné pracovnoprávne nároky zamestnancov pracujúcich na výskume a vývoji vplývajúce zo zákona č. 311/2001 Z. z. zákonníka práce v znení neskorších predpisov,
- odpisy budov, strojov a zariadení v rozsahu, v akom sa využívajú pri výskume a vývoji,
- spotrebovaný materiál, energie, služby použité na výskum a vývoj atď.

Napriek tomu, že podľa postupov účtovania sú súčasťou nákladov na výskum a vývoj aj služby, ZDP umožňuje odpočítať náklady na služby len za podmienok ustanovených v § 30c ods. 5 písm. b) prvom bode. V ostatných prípadoch do odpočtu výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj nie je možné zahrnúť náklady na služby z toho dôvodu, aby náklady spojené s výskumom a vývojom neboli odpočítané duplicitne, a to jednak u dodávateľa, ktorý poskytol službu výskumu a vývoja, ako aj u odberateľa, ktorý si tieto služby pre svoj projekt výskumu a vývoja nakúpil. Podľa § 4 postupov účtovania musí daňovník viesť analytickú evidenciu a vytvárať analytické účty k príslušným syntetickým účtom tak, aby vedel presne vyčíslieť náklady na výskum a vývoj. Ak má viac projektov, analytickú evidenciu vedie podľa jednotlivých projektov. Ak nastavenie účtovného softvéru daňovníka neumožňuje evidovať výdavky (náklady) vynaložené na výskum a vývoj aj prostredníctvom analytickej evidencie k syntetickým účtom, odporúča sa pre tento účel vytvoriť internú smernicu, vrátane zavedenia pravidiel pre internú evidenciu daňových výdavkov (nákladov), pomocou ktorej daňovník bude preukazovať výdavky (náklady) vynaložené na výskum a vývoj podľa jednotlivých projektov.

V sústave jednoduchého účtovníctva je výskum a vývoj definovaný rovnako ako v sústave podvojného účtovníctva. Daňovník účtujúci v sústave jednoduchého účtovníctva musí viesť oddelenú evidenciu výdavkov na výskum a vývoj. Rovnako postupuje aj daňovník, ktorý vedie evidenciu podľa § 6 ods. 11 ZDP.

Príklad č. 3:

Čo sa rozumie pod výdavkami (nákladmi) na výskum a vývoj na účely odpočtu podľa § 30c ZDP?

ZDP určuje, že sú to výdavky (náklady) na výskum a vývoj ustanovené v účtovných predpisoch, avšak musia byť dodržané aj ostatné podmienky uvedené v § 30c ZDP. Daňovo uznanými výdavkami môžu byť napr.: prevádzkové výdavky (náklady) vzniknuté v priamej súvislosti s riešením projektu (materiál, zásoby, drobný hmotný majetok a nehmotný majetok, výdavky na elektrickú energiu, teplo, plyn, vodné a stočné). Takýmito výdavkami môžu byť ďalej aj mzdy zamestnancov, ktorí sa podľa pracovnej zmluvy zúčastňujú výlučne na riešení úloh projektu výskumu a vývoja, resp. príslušná časť miezd zamestnancov zodpovedajúca ich podielu na riešení projektu výskumu a vývoja.

Príklad č. 4:

Spoločnosť realizujúca projekt výskumu a vývoja zahrnula do odpočtu výdavkov (nákladov) okrem miezd pracovníkov výskumného oddelenia aj časť miezd pracovníkov strážnej služby, ktorá stráži celý objekt podniku, ktorého súčasťou je aj výskumné oddelenie.

Zahrnúť časť miezd pracovníkov strážnej služby do odpočtu výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj podľa § 30c ZDP nie je možné, lebo nejde o činnosť, ktorú možno priamo priradiť k realizácii projektu výskumu a vývoja.

Príklad č. 5:

Spoločnosť na základe prieskumu požiadaviek u svojich zákazníkov začala realizovať projekt výskumu a vývoja, ktorého cieľom bolo vylepšenie špecializovaného zariadenia pre určitý typ výroby jeho zákazníkov, pričom vychádzala zo špecializovaných zariadení, ktoré boli dovtedy na trhu a ktoré jej zákazníci používali. Počas realizácie projektu zákazník kúpil výsledok tohto výskumu a vývoja – vylepšené zariadenie s tým, že know-how zostalo danej spoločnosti, ktorá do budúcnosti plánuje vyrábať a predávať takéto zariadenia. Má spoločnosť nárok na odpočet výdavkov na výskum a vývoj podľa § 30c ZDP aj v prípade, keď pred dokončením výskumu a vývoja predala vylepšené zariadenie?

Daňovník, ktorý realizuje projekty zamerané na výskum a vývoj, si môže odpočítať výdavky (náklady) len pri splnení podmienok ustanovených v § 30c ZDP.

V danom prípade spoločnosť nepredala nehmotný výsledok výskumu a vývoja, ale vylepšené špecializované zariadenie, ktorého predaj, a to či už pred alebo po dokončení projektu výskumu a vývoja, nemá žiaden vplyv na uplatnenie odpočtu na výdavky (náklady) na výskum a vývoj podľa § 30c ZDP.

Príklad č. 6:

Je možné zahrnúť do odpočtu výdavkov (nákladov) v súlade s § 30c ZDP aj účtovné, resp. daňové odpisy aktivovaných nákladov na vývoj účtovaných na účte 012 – Aktivované náklady na vývoj podľa postupov účtovania?

V zmysle § 37 ods. 5 postupov účtovania sa **náklady na výskum neúčtujú na účtoch dlhodobého nehmotného majetku**, ale sa účtujú do nákladov v účtovných obdobiach, v ktorých vznikli.

Ak po ukončení vývoja daňovník zaradil výsledky vývojových prác do dlhodobého nehmotného majetku na ľarchu účtu 012 – Aktivované náklady na vývoj, pri odpisovaní tohto nehmotného majetku pôjde o výdavky (náklady), ktoré nevznikajú pri realizácii projektu výskumu a vývoja, ale až po jeho ukončení, preto ich nemožno zahŕňať do výdavkov (nákladov) na účely odpočtu podľa § 30c ZDP.

4. oddiel Vycíslenie základu dane pri uplatnení odpočtu výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj

4.1 Výdavky (náklady), ktoré je možné opätovne odpočítať od základu dane

Pri realizácii projektu výskumu a vývoja možno podľa § 30c ods. 1 ZDP od základu dane zníženého o odpočet daňovej straty **odpočítať 100 %** výdavkov (nákladov) vynaložených na výskum a vývoj¹⁾ v zdaňovacom období, za ktoré sa podáva daňové priznanie.

Odpočet výdavkov (nákladov) v súlade s § 30c ods. 2 ZDP vynaložených na výskum a vývoj možno v zdaňovacom období **zvýšiť o 100 % kladného rozdielu** medzi priemerom úhrnu výdavkov (nákladov) vynaložených

- a) v zdaňovacom období na výskum a vývoj¹⁾ zahrňovaných do odpočtu a úhrnom výdavkov (nákladov) vynaložených v bezprostredne predchádzajúcom zdaňovacom období na výskum a vývoj¹⁾ zahrňovaných do odpočtu **a**
- b) v dvoch bezprostredne predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach na výskum a vývoj¹⁾ zahrňovaných do odpočtu.

Pre názornosť uvádzame vzorec výpočtu podľa § 30c ods. 2 ZDP:

Odpočet nákladov = [(náklady na VaV za aktuálne ZO + náklady na VaV za predchádzajúce ZO) / 2] - [(náklady na VaV za 1. predchádzajúce ZO + náklady na VaV za 2. predchádzajúce ZO) / 2]

Vzorec výpočtu za zdaňovacie obdobie rok 2018:

Odpočet rok 2018 = [(náklady na VaV rok 2018 + náklady na VaV rok 2017) / 2] - [(náklady na VaV rok 2017 + náklady na VaV rok 2016) / 2]

Vysvetlivky:

VaV = výskum a vývoj

ZO = zdaňovacie obdobie

Príklad č. 7:

Ak daňovník vynaložil na výskum a vývoj v priebehu rokov 2016 až 2018 nasledovné sumy výdavkov (nákladov):

v roku 2016 1 500 €

v roku 2017 1 800 €

v roku 2018 2 000 €.

V akej sume si môže uplatniť odpočet výdavkov (nákladov) vynaložených na výskum a vývoj v roku 2018?

Daňovník si môže uplatniť podľa § 30c ods. 1 ZDP výdavky (náklady) v sume 2 000 €, ktoré vynaložil v roku 2018 na realizáciu výskumu a vývoja a tiež zvýšenie odpočtu výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj vo výške 100 %

¹⁾ Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.

kladného medziročného rozdielu podľa § 30c ods. 2 ZDP v sume 250 €. Zvýšenie odpočtu výdavkov (nákladov) vypočítal nasledovne: $[(2\ 000 + 1\ 800) : 2] - [(1\ 800 + 1\ 500) : 2] = 1\ 900 - 1\ 650 = 250$.

- Pri uplatnení odpočtu možno od základu dane odpočítať len také výdavky (náklady) súvisiace s realizáciou projektu výskumu a vývoja, ktoré sú daňovými výdavkami podľa § 2 písm. i) ZDP a ktoré sú evidované oddelene od ostatných výdavkov (nákladov) daňovníka. Evidencia daňových výdavkov súvisiacich s realizáciou projektu výskumu a vývoja musí byť dostatočne prehľadná a preukázateľná, nakoľko dôkazné bremeno k oprávnenosti uplatnenia odpočtu výdavkov (nákladov) spočíva na daňovníkovi.
- Ak vynaložené výdavky (náklady) na výskum a vývoj súvisia s realizáciou projektu výskumu a vývoja len sčasti, je možné uplatniť odpočet len z rozdielu medzi skutočnými výdavkami (nákladmi) a výdavkami (nákladmi) nesúvisiacimi s realizáciou projektu výskumu a vývoja.
- Daňovník, ktorý začal realizovať projekt výskumu a vývoja pred 01. 01. 2015, t. j. pred zavedením ustanovenia § 30c do ZDP a v tomto projekte ďalej pokračuje, bude si môcť uplatniť odpočet výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj, ak splní podmienky ustanovené v § 30c ZDP.

Poznámka:

Daňovým výdavkom podľa § 2 písm. i) ZDP je výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve¹⁾ daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 ZDP, pričom pri využívaní majetku, ktorý môže mať charakter osobnej potreby a s ním súvisiacich výdavkov (nákladov), je daňový výdavok uznaný len v pomernej časti podľa § 19 ods. 2 písm. t) ZDP, v akej sa používa na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, ak ZDP neustanovuje inak.

Daňovými výdavkami, ktoré možno uplatniť len v rozsahu a za podmienok uvedených v ZDP, sú aj výdavky (náklady) na pracovné a sociálne podmienky a starostlivosť o zdravie podľa § 19 ods. 2 písm. c) šiesteho bodu ZDP vynaložené na mzdové a ostatné pracovnoprávne nároky zamestnancov v rozsahu ustanovenom pracovnoprávnymi predpismi (napr. zákon č. 330/1996 Z. z. o bezpečnosti a ochrane zdravia pri práci v znení neskorších predpisov). Daňovými výdavkami podľa § 19 ods. 3 písm. i) ZDP sú aj poistné a príspevky hradené daňovníkom s príjmami podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP a poistné a príspevky, ktoré je povinný platiť zamestnávateľ za zamestnanca.

4.2 Obmedzenia pri uplatnení odpočtu výdavkov (nákladov)

Odpočet **nemožno** uplatniť na výdavky (náklady):

- a) na ktoré bola poskytnutá úplná alebo čiastočná podpora z verejných financií,
- b) na služby, licencie¹⁾ okrem licencií¹⁾ na počítačový program (softvér) priamo využívaný pri realizácii projektu výskumu a vývoja a nehmotné výsledky výskumu a vývoja obstarané od iných osôb **s výnimkou** výdavkov (nákladov) na
 1. služby, ktoré súvisia s realizáciou projektu výskumu a vývoja a nehmotné výsledky výskumu a vývoja obstarané od Slovenskej akadémie vied,²⁾ právnických osôb uskutočňujúcich výskum a vývoj zriadených ústrednými orgánmi štátnej správy,³⁾ verejných vysokých škôl⁴⁾ a štátnych vysokých škôl,⁴⁾
 2. nehmotné výsledky výskumu a vývoja obstarané od osôb podľa osobitného predpisu (§ 7 zákona č. 172/2005 Z. z. podnikateľský sektor, ktorý tvoria podnikatelia, ktorí v rámci svojich podnikateľských činností uskutočňujú aj výskum a vývoj), ktorým bolo vydané osvedčenie o spôsobilosti vykonávať výskum a vývoj (§ 26a zákona č. 172/2005 Z. z.),
 3. certifikáciu vlastných výsledkov výskumu a vývoja, ktoré vynaložil daňovník.

Medzi výdavky (náklady), ktoré možno zahrnúť do odpočtu výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj sa zaradili od 01. 01. 2018 aj výdavky (náklady) na licencie **za špecializovaný** počítačový program (softvér) využívaný pri realizácii projektu výskumu a vývoja (napr. grafické a konštrukčné počítačové programy a pod.). Do odpočtu výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj podľa § 30c ZDP však naďalej nie je možné zahrnúť výdavky (náklady) na softvérové balíky s programami na vykonávanie bežných kancelárskych činností (napr. textový procesor, tabuľkový kalkulátor, program na tvorbu prezentácií a pod.).

²⁾ Zákon č. 133/2002 Z. z. o Slovenskej akadémii vied v znení zákona č. 40/2011 Z. z.

³⁾ Zákon č. 575/2001 Z. z. o organizácii činnosti vlády a organizácii ústrednej štátnej správy v znení neskorších predpisov.

⁴⁾ Zákon č. 131/2002 Z. z. o vysokých školách a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

Okrem uvedeného nemožno odpočet uplatniť napr. ani na výdavky (náklady) na administratívne, finančné, právne a personálne činnosti, reprezentačné, strážnu službu, upratovanie, školenie, prieskum trhu, zber a spracovanie informácií, činnosti inovačného charakteru, ktoré nezahŕňajú oceniteľný prvok novosti a pod.

K možnosti zahrnutia výdavkov (nákladov) na licencie do dodatočného odpočtu výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj podľa § 30c ZDP uvádzame, že zámerom daňového zvýhodnenia, ktoré ustanovuje § 30c ZDP, je rozvoj vedomostnej ekonomiky cez motiváciu daňovníkov, aby na vlastný výskum a vývoj vynakladali viac prostriedkov a vytvárali nové pracovné miesta pre odborníkov. Zavedenie ustanovenia § 30c ZDP predstavuje cieľnú podporu výskumu a vývoja, a preto toto ustanovenie vymedzuje, že do dodatočného odpočtu môžu byť zahrnuté nehmotné výsledky výskumu a vývoja, ktoré boli obstarané:

- od zákonom ustanovených výskumných pracovísk (napr. od Slovenskej akadémie vied, výskumných ústavov, verejných a štátnych vysokých škôl a pod.), alebo
- od subjektov, ktoré sú držiteľmi osvedčenia o spôsobilosti vykonávať výskum a vývoj vydaného Ministerstvom školstva, vedy, výskumu a športu Slovenskej republiky podľa § 26a ods. 11 zákona č. 172/2005 Z. z.

Poznámka:

Nehmotné výsledky výskumu a vývoja sú výsledky úspešných výskumno-vývojových činností, ktorými môžu byť napr. technologické postupy, receptúry, projekty a pod. Na to, aby nehmotné výsledky výskumu a vývoja mohli byť uplatnené do odpočtu výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj podľa § 30c ZDP, musia byť daňovníkom obstarané s cieľom využitia pri realizácii vlastného projektu výskumu a vývoja daňovníka. Znamená to, že nie je možné uplatniť odpočet z nakúpených nehmotných výsledkov výskumu a vývoja, ktoré nie sú ďalej využité pri realizácii projektu výskumu a vývoja.

Slovenská akadémia vied je samosprávna vedecká inštitúcia Slovenskej republiky, ktorej činnosť je zameraná na rozvoj vedy, vzdelanosti, kultúry a ekonomiky. Činnosť tejto akadémie je zameraná na základný výskum vo vybraných odboroch prírodných, technických a spoločenských vied v súlade so štátnou vednou a technickou politikou a zúčastňuje sa aj na aplikovanom výskume.

Právnické osoby a fyzické osoby – podnikatelia, ktorí uskutočňujú výskum a vývoj, sa na štatistické účely začleňujú podľa ustanovenia § 7 písm. e) zákona č. 172/2005 Z. z. do sektora „podnikateľský sektor, ktorý tvoria podnikatelia (§ 2 ods. 2 Obchodného zákonníka), ktorí v rámci svojich podnikateľských činností uskutočňujú aj výskum a vývoj“.

Príklad č. 8:

Daňovník pri riešení projektu výskumu a vývoja využil možnosť čerpania fondov Európskej únie, ktoré sú určené na úhradu vzniknutých nákladov vo výške 40 %. Môže daňovník na zostávajúce náklady vo výške 60 % využiť § 30c ZDP?

Nie, lebo podľa § 30c ods. 5 písm. a) ZDP odpočet výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj nemožno uplatniť na výdavky (náklady), na ktoré bola poskytnutá úplná alebo čiastočná podpora z verejných financií.

Príklad č. 9:

Možno na účely uplatnenia § 30c ZDP zahrnúť do výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj aj výdavky (náklady) na správu vlastných výsledkov výskumu a vývoja, napríklad udržiavací poplatok za patent, odmeny pre právnikov a patentových zástupcov, ktorí registráciu a správu výsledkov výskumu a vývoja daňovníka profesionálne zabezpečujú?

V danom prípade ide o výdavky (náklady), ktoré nevznikajú pri realizácii projektu výskumu a vývoja, ale až po jeho ukončení, preto ich nemožno zahŕňať do výdavkov (nákladov) na účely odpočtu podľa § 30c ZDP. Zároveň platí, že ide o služby, na ktoré si podľa § 30c ods. 5 písm. b) ZDP nemožno uplatniť odpočet výdavkov (nákladov), s výnimkou služieb poskytnutých vymedzenými osobami.

5. oddiel Projekt výskumu a vývoja

Projektom výskumu a vývoja, pri ktorého realizácii možno uplatniť odpočet výdavkov (nákladov), sa rozumie **pisomný dokument**, v ktorom daňovník **ešte pred začatím riešenia tohto projektu vymedzí jeho predmet a svoju výskumno-vývojovú činnosť**.

Projekt výskumu a vývoja musí byť podpísaný pred začatím jeho realizácie osobou oprávnenou konať za daňovníka, resp. jeho splnomocneným zástupcom v zmysle daňového poriadku.

Pre uplatnenie odpočtu výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj v prípade pokračujúceho výskumu a vývoja, ktorý začal pred 01. 01. 2015, je potrebné vypracovať dodatok k pôvodnému projektu s náležitosťami, ktoré zodpovedajú požiadavkám ustanoveným v § 30c ods. 7 a 8 ZDP.

V prípade zmien v projekte výskumu a vývoja u daňovníka, ktorý si uplatňoval odpočet výdavkov (nákladov) podľa § 30c ZDP, je potrebné rozlišovať, či došlo len k zmene podmienok projektu výskumu a vývoja alebo ide o nový projekt výskumu a vývoja, tzn. rozlišovacím kritériom bude, či došlo k zmene hlavného cieľa projektu výskumu a vývoja.

Ak projekt výskumu a vývoja mal určený hlavný cieľ, čiastkové ciele, súvisiace náklady a dobu trvania, ale v stanovenej dobe sa hlavný cieľ projektu výskumu a vývoja nepodarilo dosiahnuť, a preto daňovník plánuje v projekte výskumu a vývoja ďalej pokračovať, pričom sa hlavný cieľ projektu nezmenil – ide o **zmenu pôvodného projektu výskumu a vývoja** a k pôvodnému projektu je potrebné vypracovať **dodatok**, v ktorom sa uvedú zmeny v realizovanom projekte – napr. doba trvania, náklady, zmena názvu projektu, zmena garanta projektu, zmena subdodávateľov a pod.

Ak však daňovník, ktorý projekt realizoval a uplatňoval si odpočet výdavkov (nákladov) podľa § 30c ZDP, hlavný cieľ z rôznych dôvodov nedosiahol (vysoká náročnosť nákladov, nereálny cieľ, cieľ projektu výskumu a vývoja stratil význam a pod.), a preto sa rozhodol zmeniť hlavný cieľ projektu výskumu a vývoja, pre účely možnosti uplatnenia odpočtu výdavkov (nákladov) podľa § 30c ZDP tento projekt výskumu a vývoja sa bude posudzovať ako **nový projekt výskumu a vývoja**, ku ktorému je potrebné **vypracovať celú projektovú dokumentáciu**, a nielen dodatok k pôvodnému projektu.

Ak ide o projekt výskumu a vývoja, ku ktorému bude v súlade s § 30c ods. 7 ZDP dodatočne vypracovaný písomný dokument, je možné do odpočtu podľa § 30c ZDP zahrnúť výdavky (náklady) vznikajúce aj pri jeho realizácii, ale vznikajúce až momentom vypracovania projektu výskumu a vývoja v súlade s § 30c ods. 7 ZDP. V dodatočne vypracovanom projekte výskumu a vývoja je potrebné skutočnosť, že ide o pokračujúcu výskumno-vývojovú úlohu, uviesť a zároveň je potrebné v tomto projekte uviesť, aké fázy projektu výskumu a vývoja boli začaté a ukončené do momentu vypracovania písomného projektu výskumu a vývoja a akými fázami projekt pokračuje po jeho písomnom spracovaní. Tiež odporúčame v písomnom projekte výskumu a vývoja v tomto členení uviesť aj priebežne dosiahnuté čiastkové ciele projektu a ciele dosiahnuteľné následne po vypracovaní písomného projektu výskumu a vývoja. Takto spracované informácie v písomnom projekte výskumu a vývoja budú slúžiť na preukázanie, že vzniknuté výdavky (náklady) sú výdavkami (nákladmi) na výskum a vývoj a na preukázanie, že výdavky (náklady) vzniknuté pred spracovaním písomného projektu výskumu a vývoja nie sú zahrnuté v odpočte podľa § 30c ZDP. Zároveň aj na účely odpočtu podľa § 30c ods. 2 ZDP z nárastu výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj sú relevantné len tie výdavky (náklady), ktoré vstúpili priamo do odpočtu, t. j. výdavky (náklady) vzniknuté počnúc spracovaním písomného projektu výskumu a vývoja.

Tento dokument musí obsahovať najmä:

- základné údaje o daňovníkovi, ktorými sú názov a sídlo spoločnosti, daňové identifikačné číslo, u daňovníka, ktorý je fyzickou osobou, meno a priezvisko, adresa trvalého pobytu a miesto podnikania,
- dátum začiatku a predpokladaného ukončenia realizácie projektu výskumu a vývoja,
- ciele projektu, ktoré sú dosiahnuteľné počas doby jeho realizácie a merateľné po jeho ukončení,
- celkové predpokladané výdavky (náklady) na realizáciu projektu a predpokladané výdavky (náklady) v jednotlivých rokoch realizácie projektu.

Pri daňovej kontrole⁵⁾ je správca dane alebo Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky⁶⁾ (ďalej len „FR SR“) oprávnené vyzvať daňovníka na predloženie projektu výskumu a vývoja. Lehota na predloženie projektu výskumu a vývoja daňovníkom správcovi dane alebo FR SR je osem dní odo dňa doručenia výzvy daňovníkovi.

Ak projekt výskumu a vývoja nebude obsahovať všetky uvedené náležitosti alebo ak daňovník nebude vedieť hodnoverne preukázať, že projekt bol vypracovaný ešte pred začatím realizácie projektu, správca dane vylúči zo základu dane odpočet výdavkov (nákladov) podľa § 30c ZDP v plnej výške.

6. oddiel Zverejňovanie údajov o uplatnení odpočtu výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj

Z dôvodu zabezpečenia lepšej informovanosti verejnosti, ktorá prispeje k väčšej daňovej transparentnosti podnikateľského prostredia, každoročne zverejní FR SR na svojom webovom sídle zoznam daňových subjektov, ktoré si pri realizácii projektu výskumu a vývoja uplatnili odpočet výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj podľa § 30c ZDP, a to do troch kalendárnych mesiacov nasledujúcich po uplynutí lehoty na podanie daňového priznania.

V zozname sa zverejnia tieto údaje:

- a) meno, priezvisko, adresa trvalého pobytu fyzickej osoby alebo obchodné meno a sídlo právnickej osoby, daňové identifikačné číslo daňovníka,
- b) výška uplatneného odpočtu a zdaňovacie obdobie jeho uplatnenia,
- c) dátum začiatku realizácie projektu výskumu a vývoja,
- d) ciele projektu, ktoré sú dosiahnuteľné počas doby jeho realizácie a merateľné po jeho ukončení (stručné zhrnutie cieľov projektu výskumu a vývoja).

Údaje o uplatnení odpočtu na zverejnenie uvádza daňovník v daňovom priznaní:

- právnická osoba v daňovom priznaní právnickej osoby v osobitnej prílohe;
- fyzická osoba v daňovom priznaní fyzickej osoby typ B v prílohe č. 1.

7. oddiel Postup pri uplatnení odpočtu výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj v prípade vykázania daňovej straty

Ak odpočet nie je možné uplatniť z dôvodu, že daňovník vykázal daňovú stratu alebo základ dane po znížení o odpočet daňovej straty je nižší ako odpočet podľa § 30c ods. 1 a 2 ZDP:

- je možné odpočet výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj alebo jeho zostávajúcu časť uplatniť v najbližšom nasledujúcom zdaňovacom období, v ktorom daňovník vykáže základ dane,
- najviac však v štyroch zdaňovacích obdobiach bezprostredne nasledujúcich po zdaňovacom období, v ktorom nárok na odpočet vznikol.

Príklad č. 10:

Daňovníkovi, ktorý má zdaňovacie obdobie kalendárny rok, vznikol v roku 2018 nárok na odpočet výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj v sume 10 500 €. Ako bude postupovať, ak v daňovom priznaní za rok 2018 vykázal základ dane znížený o odpočet daňovej straty v sume 500 €?

Od vykazaného základu dane zníženého o odpočet daňovej straty môže daňovník v daňovom priznaní za rok 2018 odpočítať výdavky (náklady) na výskum a vývoj len v sume 500 € a zostávajúcu sumu 10 000 € môže odpočítať v daňových priznaniach za zdaňovacie obdobia rokov 2019 až 2022, vždy len do výšky vykazaného základu dane zníženého o odpočet daňovej straty. Ak daňovník nestihne v tomto období odpočítať výdavky (náklady) na výskum a vývoj vykazané za rok 2018, nárok na odpočet zanikne.

⁵⁾ § 44 až 47 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov.

⁶⁾ § 68 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov.

§ 4 ods. 3 písm. v) zákona č. 333/2011 Z. z. v znení neskorších predpisov.

8. oddiel Porušenie podmienok uplatnenia odpočtu výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj

Ak daňovník, ktorý je držiteľom osvedčenia o spôsobilosti vykonávať výskum a vývoj, **predá nehmotné výsledky výskumu a vývoja**, pričom pri realizácii projektu výskumu a vývoja, ktorého sú výsledkom, uplatňoval odpočet podľa § 30c ods. 1 a 2 ZDP:

- stráca nárok na odpočet v príslušnom zdaňovacom období,
- je povinný podať dodatočné daňové priznanie za každé zdaňovacie obdobie, v ktorom uplatňoval odpočet,
- dodatočné daňové priznanie je povinný podať v lehote určenej v daňovom poriadku, t. j. do konca mesiaca nasledujúceho po predaji nehmotných výsledkov výskumu a vývoja,
- dodatočne priznanú daň je povinný zaplatiť v lehote na podanie dodatočného daňového priznania.

Príklad č. 11:

Daňovník, držiteľ osvedčenia o spôsobilosti vykonávať výskum a vývoj, za rok 2018 využil odpočet výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj v súlade so znením § 30c ZDP. V roku 2019 po dokončení prác na výskume, ktorý realizoval, rozhodol sa výsledky tohto výskumu prediť. Aké má povinnosti?

Daňovník si za rok 2019 už nemôže uplatniť odpočet výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj a zároveň je povinný podať dodatočné daňové priznanie za rok 2018, v ktorom si odpočet uplatnil. Dodatočné daňové priznanie musí podať do konca mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom predal výsledky výskumu a vývoja a v rovnakej lehote je povinný zaplatiť daň priznanú v dodatočnom daňovom priznaní.

Záverečné ustanovenie

Do tohto metodického pokynu sú prevzaté všetky časti metodického pokynu k odpočtu výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj účinného od 14. 04. 2016 IRA č. 19/2016, ktoré sú aktuálne aj po 01. 01. 2018. Zrušuje sa IRA č. 19/2016, ktorý bol vypracovaný podľa znenia ZDP účinného do 31.12. 2017.

*Vypracoval: Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica
Odbor daňovej metodiky
Október 2018*