

# DAŇOVÉ ZVÝHODNENIE VÝSKUMU A VÝVOJA V ČR A SR

## Tax advantage the research and development in the Czech Republic and Slovak Republic

Anna Baštincová

### Úvod

Vlády vyspelých štátov sa snažia o podporu výskumno-vývojových aktivít s cieľom stimulovať inovačný potenciál a kreatívne myslenie vo svojej krajine pre zabezpečenie rozvoja a konkurencieschopnosti ekonomiky. V krajinách Európskej únie sa ako podporný nástroj výskumu a vývoja využívajú daňové stimuly. V ČR sa daňové stimuly formou dodatočného odpočtu výdavkov (nákladov) od základu dane z príjmov - tzv. superodpočet výdavkov na výskum a vývoj uplatňuje od roku 2005, v SR od roku 2015. Dodatočný odpočet je transparentný a adresný spôsob podpory výskumu a vývoja, ktorý je dostupný nielen veľkým, ale aj malým a stredným podnikateľom. Aby bol účinným motivujúcim nástrojom rozvoja výskumno-vývojových aktivít, musí byť dostatočne vysoký s jednoznačne stanovenými pravidlami bez negatívnych daňových dôsledkov a rizík.

### 1 Daňová podpora výskumu a vývoja v ČR

Zásadným problémom pri aplikácii daňovej podpory výskumu a vývoja je identifikácia tých podnikateľských aktivít, ktoré objektívne spĺňajú kritériá na daňové zvýhodnenie. Legislatívny rámec pre vymedzenie výskumu a vývoja v ČR tvorí **zákon o podpore výskumu, experimentálneho vývoja a inovácií**<sup>1</sup>, podľa ktorého sa výskumom a vývojom všeobecne rozumie systematická tvorivá práca uskutočnená za účelom získania nových znalostí alebo ich využitie, pričom:

- **výskum** je systematická tvorivá práca rozširujúca poznanie, vrát. poznania človeka, kultúry alebo spoločnosti, metódami umožňujúcimi potvrdenie, doplnenie či vyvrátenie získaných poznatkov uskutočnená ako

a) základný výskum, t. j. experimentálne alebo teoretické práce uskutočňované s cieľom získať znalosti o základoch či podstate pozorovaných javov, vysvetlenie ich príčin a možných dopadov pri využití získaných poznatkov,

b) aplikovaný výskum, t. j. experimentálne alebo teoretické práce uskutočňované s cieľom získania nových poznatkov zameraných na budúce využitie v praxi;

- **vývoj** je systematické tvorivé využitie poznatkov výskumu alebo iných námetov k výrobe nových alebo zlepšených materiálov, výrobkov, zariadení alebo k zavádzaniu nových či zlepšených technológií, systémov a služieb, vrát. obstarania a overenia prototypov, poloprevádzkových alebo predvážzacích zariadení.

Podmienkou a indikátorom pre odlišenie výskumu a vývoja od ostatných (podobných) činností je prítomnosť ociteľného prvku novosti a eliminácia výskumnej a technickej neistoty. Pre splnenie tejto podmienky je potrebné od činností realizovaných v rámci výskumu a vývoja odlíšiť tie, u ktorých absentuje prvok novosti či prvok eliminácie výskumnej a technickej neistoty. Z tohto hľadiska môže byť v praxi problematický akýkoľvek vývoj nového výrobku alebo služby, pretože spravidla koncepčne a technicky v určitej miere vychádza z predchádzajúceho stavu. Existenciu prvku novosti, technického či technologického riešenia bude potrebné posudzovať osobitne pri konkrétnom projekte.

<sup>1</sup> zákon č. 130/2002 Sb. o podpore výskumu, experimentálneho vývoje a inovácií z verejných prostriedkov a o zmene niektorých súvisiacich zákonov.

V záujme zabezpečenia jednotného postupu vydalo MF ČR metodickú pomôcku<sup>2</sup>, ktorá obsahuje zoznam činností uskutočňovaných pri realizácii projektu výskumu a vývoja a spĺňa podmienky na účely daňového zvýhodnenia. Ide napr. o:

- experimentálne či teoretické práce uskutočňované s cieľom získať nové poznatky zamerané na využitie v nových výrobkoch, technológiách alebo službách,
- systematické tvorivé využitie poznatkov výskumu alebo iných námetov k navrhnutiu alebo zavedeniu nových či zlepšených technológií, systémov, k výrobe nových či zlepšených materiálov, výrobkov, zariadení,
- výrobu funkčnej vzorky alebo prototypu a jeho overenie,
- projektové a konštrukčné práce, výpočty alebo návrhy technológií slúžiace k vývoju alebo inovácii výrobkov, výrobných procesov,
- skúšobné prevádzky a skúšobná výroba, ak sú uskutočňované za účelom vyhodnotenia hypotéz, zostavenia vzorca a špecifikáciu nového výrobku,
- vývoj softvéru založený na tvorivom využití poznatkov výskumu, ak je cieľom projektu systematické objasňovanie vedeckej alebo technickej neistoty, hlavne vývoj operačných systémov, programovacích jazykov, riadenie dát, komunikačného softvéru, vývoj internetovej technológie, vývoj nových softvérových technológií,
- zdravotnícky a farmaceutický výskum a vývoj vrát. klinických skúšok liekov, vakcín alebo liečebných metód, avšak len do udelenia povolenia k výrobe,
- činnosti v oblasti šľachtiteľstva uskutočnené do fázy registrácie odrody,
- výskum a vývoj v oblasti služieb, ktorý vedie k novým alebo podstatne zdokonaleným službám,
- patentové a licenčné práce, zber údajov, ich spracovanie a interpretácie, štúdie zámerov politiky národnej, regionálnej alebo miestnej a podnikateľské zámery podnikov, ak ide o úpravu súčasných alebo vytváranie nových metodík s ocenením novosti a iné.

Z uvedeného vymedzenia výskumných a vývojových činností je zrejmé, že v praxi nebude posúdenie jednoduché, pretože ide často o činnosti úzko špecializované a vysoko odborné, kedy mieru novosti konkrétneho riešenia je zložitá objektívne vyhodnotiť. Súčasne je potrebné zdôrazniť, že pre uplatnenie daňového zvýhodnenia nie je rozhodujúci konkrétny ekonomický výsledok danej činnosti v oblasti výskumu a vývoja. Nie je rozhodujúce, či sa výsledok činnosti premietne do hromadnej výroby nového výrobku alebo bude východiskom pre ďalšie výskumno-vývojové činnosti, resp. potvrdí nereálnosť uvažovaného technického riešenia.

Elementárnou podmienkou uplatnenia daňového zvýhodnenia je vypracovanie projektu výskumu a vývoja, v ktorom je potrebné prezentovať ciele projektu, dobu riešenia, predpokladaný rozpočet, odborných riešiteľov ako aj spôsob kontroly, hodnotenie postupu riešenia projektu a dosiahnutých výsledkov.

Podmienky a výšku daňového zvýhodnenia obsahuje **zákon o daniach z príjmov**<sup>3</sup>. Citovaný zákon obsahuje ustanovenia na podporu činností, ktoré podnikatelia - fyzické a právnické osoby, vyvíjajú v rámci výskumu a vývoja nad rámec svojich bežných podnikateľských aktivít. Podstatou tohto zvýhodnenia, ktoré umožnil citovaný zákon už od 1.1.2005, je zavedenie osobitnej položky odpočítateľnej od základu dane a to vo výške výdavkov (nákladov), ktoré podnikateľ vynaložil na činnosti výskumu a vývoja. Od základu dane možno uplatniť odpočet na podporu výskumu a vývoja, ktorý tvorí súčet<sup>4</sup>

<sup>2</sup> metodický pokyn MF ČR č. D-288 k jednotnému postupu při uplatňování § 34 ods. 4 a 5 zákona č. 586/1992Sb. o daních z příjmů (vydaný 3.10.2005, který upravuje podmínky odpočtu výdavkov na výskum a vývoj).

<sup>3</sup> zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

<sup>4</sup> § 34a) zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

- a) 100% výdavkov vynaložených v danom období na realizáciu projektu výskumu a vývoja zahrňovaných do odpočtu, ktoré neprevyšujú úhrn výdavkov vynaložených v zdaňovacom období na realizáciu projektu, zahrňovaných do odpočtu a
- b) 110% výdavkov vynaložených v danom období na realizáciu projektu výskumu a vývoja zahrňovaných do odpočtu, ktoré prevyšujú úhrn výdavkov vynaložených v zdaňovacom období na realizáciu projektu, zahrňovaných do odpočtu.

Z uvedeného ustanovenia zákona o daniach z príjmov vyplýva, že od základu dane je možné odpočítať 100 % už raz daňovo uznateľných výdavkov a od 1.1.2014 je možné uplatniť navyše 110 % z medziročného prírastku nákladov na výskum a vývoj. Ak nie je možné odpočet na podporu výskumu a vývoja odpočítať z dôvodu nízkeho základu dane alebo daňovej straty, možno ho odpočítať najneskôr v treťom období nasledujúcom po období, v ktorom vznikol.

- Do odpočtu možno podľa zákona o daniach z príjmov zahrnúť výdavky, ktoré
- a) daňovník vynaložil pri realizácii projektu výskumu a vývoja (na experimentálne či teoretické práce, projektové a konštrukčné práce, výpočty, návrhy technológií, výrobu funkčnej vzorky či prototypu atď),
  - b) sú výdavkami (nákladmi) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov,
  - c) sú evidované oddelene od ostatných výdavkov (nákladov).

Do odpočtu nemožno zahrnúť výdavky vynaložené na služby, licenčné poplatky a nehmotné výsledky výskumu a vývoja obstarané od iných subjektov s výnimkou tých, ktoré boli obstarané od verejnej vysokej školy a výskumnej organizácie.

Identifikácia nákladov na výskum a vývoj všeobecne nie je jednoduchá a legislatívny rámec tohto daňového zvýhodnenia môže vyvolať tak u podnikateľa ako aj u správcu dane veľa otázok, výkladových nejasností i pochybností pri praktickej aplikácii.

## 2. Daňová podpora výskumu a vývoja v SR

V SR daňové zvýhodnenie výskumu a vývoja formou odpočtu výdavkov (nákladov) od základu dane umožňuje **zákon o dani z príjmov**<sup>5</sup> od 1.1.2015. Výskum a vývoj, na ktorý možno uplatniť daňové zvýhodnenie, zákon o dani z príjmov nedefinuje, ale uznáva ich vymedzenie na účely účtovníctva. V účtovnej legislatíve<sup>6</sup> je výskum a vývoj definovaný nasledovne:

- **výskum** je 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) formulácia, dizajn, hodnotenie a konečný výber možných alternatív nových alebo zlepšených materiálov, zariadení, výrobkov, procesov, systémov a služieb;

- **vývoj** predstavuje 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. Za vývoj sa považuje:

- a) zhodnotenie 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,

<sup>5</sup> zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

<sup>6</sup> opatrenie MF SR č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovnej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov.

d) zhotovenie a prevádzka vybranej alternatívy pre nové alebo zlepšené materiály, zariadenia, výrobky, procesy, systémy alebo služby.

Fáza výskumu spravidla predchádza vývoju. Uskutočnenie výskumu však nie je podmienkou realizácie vývoja.

Odpočet výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj možno uplatniť od základu dane zníženého o daňovú stratu u podnikateľa, ktorý je právnickou osobou alebo od čiastkového základu dane z príjmov z podnikania a inej samostatnej zárobkovej činnosti u podnikateľa, ktorý je fyzickou osobou, pri realizácii projektu výskumu a vývoja ako súčet<sup>7</sup>:

- a) 25 % výdavkov (nákladov) vynaložených na výskum a vývoj v zdaňovacom období, za ktoré sa podáva daňové priznanie,
- b) 25 % mzdových a ostatných pracovnoprávných nárokov zamestnanca v zdaňovacom období, v ktorom daňovník so zamestnancom uzatvoril trvalý pracovný pomer, pričom sa zamestnanec podieľa na realizácii projektu výskumu a vývoja, je občanom členského štátu EÚ mladším ako 26 rokov veku a ukončil príslušným stupňom vzdelania sústavnú prípravu na povolanie v dennej forme štúdia pred menej ako dvomi rokmi,
- c) 25 % výdavkov (nákladov) vynaložených v zdaňovacom období na výskum a vývoj zahrňovaných do odpočtu, ktoré prevyšujú úhrn výdavkov (nákladov) vynaložených v bezprostredne predchádzajúcom zdaňovacom období na výskum a vývoj zahrňovaných do odpočtu ( t.j. z medzročného nárastu výdavkov).

Podmienkou na uplatnenie odpočtu výdavkov je vypracovanie projektu výskumu a vývoja, pred začatím jeho realizácie, t. j. písomného dokumentu, v ktorom je vymedzený predmet výskumu a vývoja, doba riešenia projektu, ciele projektu dosiahnuteľné počas doby jeho realizácie a merateľné po jeho ukončení, celkové predpokladané výdavky (náklady) na realizáciu projektu.

Od základu dane možno odpočítať len výdavky, ktoré sú evidované oddelene od ostatných výdavkov (nákladov). Odpočet nemožno uplatniť na výdavky (náklady), na ktoré bola poskytnutá úplná alebo čiastočná podpora z verejných financií, na služby, licencie a nehmotné výsledky výskumu a vývoja obstarané od iných osôb (s výnimkou Slovenskej akadémie vied, právnických osôb uskutočňujúcich výskum a vývoj zriadených ústrednými orgánmi štátnej správy, verejných vysokých škôl a štátnych vysokých škôl), certifikáciu vlastných výsledkov výskumu a vývoja.

Odpočet možno využiť len v tom zdaňovacom období, v ktorom si podnikateľ neuplatňuje úľavu na dani pre prijímateľov stimulov na výskum a vývoj. Ak odpočet nie je možné uplatniť z dôvodu vykázania daňovej straty alebo nízkeho základu dane, je možné odpočet výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj alebo jeho zostávajúcu časť uplatniť v najbližšom nasledujúcom zdaňovacom období, v ktorom vykáže základ dane, najviac však v štyroch zdaňovacích obdobiach bezprostredne nasledujúcich po zdaňovacom období, v ktorom nárok na odpočet vznikol.

## Záver

Daňové zvýhodnenie výskumu a vývoja formou dodatočného odpočtu výdavkov (nákladov) v ČR umožňuje zákon o daniach z príjmov už od 1.1.2005, pričom odpočet od základu dane predstavuje 100 % a od 1.1.2014 aj 110 % z medzročného prírastku výdavkov (nákladov) vynaložených na realizáciu projektu výskumu a vývoja. V SR sa superodpočet výdavkov od základu dane z príjmov ako forma podpory výskumu a vývoja uplatňuje od roku 2015 vo výške 25 % oprávnených výdavkov (nákladov), 25 % z ich medzročného nárastu a 25 % zo mzdových nákladov mladých vedeckých pracovníkov. Nízka miera dodatočného

<sup>7</sup> § 30c) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

odpočtu znevýhodňuje SR v porovnaní s inými štátmi Európskej únie vrát. ČR pri rozhodovaní o mieste realizácie výskumno-vývojových projektov. Preto vláda SR pripravuje už od budúceho roka ďalšie významné stimuly v daňovej oblasti na podporu výskumu a vývoja.

### **Abstrakt**

Príspevok je zameraný na daňovú podporu výskumu a vývoja v ČR a v SR formou odpočítateľnej položky od základu dane z príjmov. Hlavným problémom pri jej uplatňovaní je správne vymedzenie výskumných a vývojových aktivít, na ktoré možno uplatniť daňové zvýhodnenie, vypracovanie projektu výskumu a vývoja a oddelené sledovanie oprávnených výdavkov (nákladov) spojených s realizáciou projektu v účtovníctve.

**Kľúčové slová:** výskum, vývoj, daňová podpora, ČR, SR

### **Summary**

This article is focused on the tax deductible items in the form of research and development support from the income tax. The principal problem on exercise is the correct definition of research and development activities that can be applied to the tax advantage, the obligation to elaborate research and development project and eligible follow the expenses (costs) on the project in the accounting.

**Key words:** research, development, tax advantage, Czech Republic, Slovak Republic

**JEL klasifikácia:** M41

### **Použitá literatúra**

- [1] BAŠTINCOVÁ, A. 2014. Úľavy na dani pri zdaňovaní príjmov podnikateľských subjektov v SR. In: Vývojové trendy v účtovníctve a audítorstve – symbióza teórie a praxe : zborník príspevkov z vedeckej konferencie k výsledkom vedeckovýskumnej činnosti Katedry účtovníctva a audítorstva : Bratislava : Vydavateľstvo EKONÓM, 2014. – ISBN 978-80-225-4011-7. – s. 22-25.
- [2] Zákon č. 130/2002 Sb. o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů.
- [3] Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmu ve znění pozdějších předpisů.
- [4] Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z příjmov v znení neskorších predpisov.
- [5] Metodický pokyn MF ČR č. D-288 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 ods. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (vydaný 3.10.2005).
- [6] Opatrenie MF SR 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.

### **Kontakt**

Anna Baštinová, prof. Ing., CSc., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 758 , anna.bastincova@euba.sk