



REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE

FINANČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE

Šmartinska cesta 55, p.p. 631, 1001 Ljubljana

T: 01 478 38 00

F: 01 478 39 00

E: gfu.fu@gov.si

www.fu.gov.si

DAVČNE OLAJŠAVE ZA VLAGANJA V RAZISKAVE IN RAZVOJ

**Smernice za zagotavljanje večje davčne gotovosti pri uveljavljanju
davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj, pripravljene v
sodelovanju MGRT in FURS**

Podrobnejši opis

1. izdaja, julij 2017

KAZALO

1.0 UVOD	3
2.0 DOKAZOVANJE UPRAVIČENOSTI DO UVELJAVLJANJA OLAJŠAV ZA VLAGANJA V RAZISKAVE IN RAZVOJ TER ZASTARANJE	4
2.1 Splošno o dokazovanju	4
2.2 Dokazovanje in poslovna tajnost	4
2.3 Samostojnost uradne osebe pri izvedbi dokazov	5
2.4 Zastaranje	5
3.0 IZPOLNJEVANJE MERIL ZA UVELJAVLJANJE OLAJŠAV ZA VLAGANJA V RAZISKAVE IN RAZVOJ.....	5
3.1 Priprava poslovnega načrta, posebnega razvojnega projekta oziroma programa	6
3.2 Razmejevanje raziskovalno-razvojnih dejavnosti od drugih dejavnosti, ki niso RR	7
3.3 Obstojelementa novosti	7
3.4 Razmejevanje med raziskovalno-razvojnimi projekti in inovacijami	8
3.5 Posebnosti pri nakupu raziskovalno-razvojne opreme	9
3.6 Posebnosti pri razvoju programja (software)	9
3.7 Zunanja raziskovalno-razvojna dejavnost.....	10
4.0 POJASNILA ZA PRIPRAVO ODGOVOROV NA VPRAŠANJA K PRILOGI 3 – RAZMEJITVE MED RR IN DRUGIMI DEJAVNOSTMI V PODJETJU ZAVEZANCA	10

1.0 UVOD

Za zagotavljanje večje davčne gotovosti pri uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj so bile v sodelovanju med Ministrstvom za gospodarski razvoj in tehnologijo (v nadaljevanju MGRT) in Finančno upravo Republike Slovenije (v nadaljevanju FURS) pripravljene smernice za uveljavljanje davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj. Smernice so pojasnjevalne narave in ne ožijo pravnih podlag ali definicij dejavnosti raziskav in razvoja. Pripravljene so bile na podlagi večletnih izkušenj pri presoji konkretnih projektov v raziskovalno-razvojni dejavnosti, izdanih splošnih in konkretnih mnenj MGRT, stališč davčnega organa ter sodne prakse. Smernice se lahko sprti dopolnjujejo.

Zavezanci za davek lahko v skladu s 55. členom [Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb \(ZDDPO-2\)](#) oziroma 61. členom [Zakona o dohodnini \(ZDoh-2\)](#) uveljavljajo zmanjšanje davčne osnove v višini 100 % zneska, ki predstavlja vlaganja v raziskave in razvoj v tem obdobju, vendar največ do višine davčne osnove. Zavezanec za davek ne more uveljavljati olajšave za ta vlaganja v delu, ki so financirana iz sredstev proračuna Republike Slovenije oziroma proračuna EU, če imajo ta sredstva naravo nepovratnih sredstev. Za vlaganja v opremo in v neopredmetena sredstva se uveljavljanje te olajšave izključuje z uveljavljanjem splošne investicijske davčne olajšave. [Pravilnik o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj](#) (Pravilnik) v 5., 6. in 7. členu natančneje opredeljuje vrste in vsebino vlaganj, ki štejejo za vlaganja v raziskave in razvoj, vrste stroškov, ki se lahko vključujejo v znesek vlaganj v raziskave in razvoj, ter dodatne opredelilne kriterije oziroma merila za presojo vlaganj v raziskave in razvoj.

V [Prilogi 3: Razmejitve med RR in drugimi dejavnostmi v podjetju zavezanca](#) Pravilnika so prikazani primeri za razlikovanje oziroma razmejitev med raziskovalno-razvojno dejavnostjo in drugimi dejavnostmi v podjetju zavezanca.

MGRT je kot pomoč pri presojanju raziskovalno-razvojne dejavnosti oziroma RR projektov in programov pri davčnih olajšavah za vlaganja v RR, na svojih spletnih straneh objavilo štiri splošna mnenja: [mnenje 1](#), [mnenje 2](#), [mnenje 3](#), [mnenje 4](#) ter referenco za merjenje RR dejavnosti, OECD priročnik Frascati 2015, ki so ga prevedli na MGRT. Preveden in [lektorirani delovni prevod](#) je bil potrjen s strani OECD kot delovni pripomoček, uradno besedilo je izvirnik v angleščini.

Opredelitve pojmov, merila in pogoji za uveljavljanje olajšav za raziskave in razvoj izhajajo iz veljavnih pravil Evropske Unije, kot sta Okvir skupnosti za državno pomoč za raziskave in razvoj ter inovacije (2006/C 323/01 – [Okvir skupnosti](#)) in Uredba Komisije (EU) št. 651/2014 ([Uredba](#)). Definicije raziskav in razvoja, kot jih vsebuje 5. člen Pravilnika (osnovne raziskave, industrijske raziskave, eksperimentalni razvoj), so povzete iz Okvirja skupnosti iz poglavja 2.2. Opredelitve. Okvir skupnosti kot pripomoček pri razvrščanju različnih dejavnosti navaja tudi OECD priročnik Frascati.

Olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj so bile v slovenski pravni red vnesene z namenom spodbujanja zavezancev za davek k dodatnim vlaganjem v raziskave in razvoj. Ker pa gre za olajšave, kar pomeni izjemo od splošnega pravila, jih je tudi po presoji sodišča (sodba Upravnega sodišča RS, IU 188/2016 z dne 22. 6. 2016) **potrebno razlagati ozko** (restriktivna razlaga).

Na podlagi 8. člena Pravilnika lahko davčni organ v primeru dvoma glede presoje, ali se konkretno vlaganje kvalificira kot vlaganje v raziskave in razvoj, za mnenje zaprosi ministrstvo pristojno za tehnologijo. Individualnih mnenj zavezancem ministrstvo ne izdaja.

2.0 DOKAZOVANJE UPRAVIČENOSTI DO UVELJAVLJANJA OLAJŠAV ZA VLAGANJA V RAZISKAVE IN RAZVOJ TER ZASTARANJE

2.1 Splošno o dokazovanju

Dokazno breme pri dokazovanju upravičenosti do uveljavljanja olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj je skladno z določili 76. člena Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2) **na strani zavezanca za davek**, ki mora za svoje trditve predložiti dokaze. ZDavP-2 v 77. členu še določa, da če ta zakon ali zakon o obdavčenju ne določa drugače, dokazuje zavezanec za davek svoje trditve v davčnem postopku **praviloma s pisno dokumentacijo** ter poslovnimi knjigami in evidencami, ki jih vodi v skladu s tem zakonom ali zakonom o obdavčenju, lahko pa predlaga tudi izvedbo dokazov z drugimi dokaznimi sredstvi.

Zavezanec za davek mora imeti vso dokumentacijo na razpolago že ob oddaji davčnega obračuna, v katerem uveljavlja olajšavo, in jo mora na zahtevo davčnega organa **nemudoma predložiti**. Dokumentacija mora vsebovati poslovni načrt ali posebni razvojni projekt oziroma program, vsebina katerega je podrobneje opredeljena v prvem odstavku 8. člena Pravilnika. Poleg tega mora dokumentacija vsebovati tudi ločene podatke po posameznih projektih oziroma programih, za katere je v obrazcu za uveljavljanje olajšave prikazal zbirne podatke. Način zagotavljanja ločenih podatkov po posameznih projektih ni predpisan. Z vidika davčnega nadzora je pomembno, da davčni zavezanec vlaganja v raziskave in razvoj opredeli podrobno in na način, da je možno naknadno preverjanje skladnosti s projektom oziroma razvojnim programom.

Davčni organ lahko glede presoje, ali se konkretno vlaganje kvalificira kot vlaganje v raziskave in razvoj, za mnenje zaprosi ministrstvo pristojno za tehnologijo, vendar pa mora biti predstavitev raziskovalno-razvojne dejavnosti dovolj jasno in natančno prikazana v poslovnem načrtu ali posebnem razvojnem projektu ali programu, sicer ustrezna presoja ni možna, olajšava pa se skladno z določili 2. točke prvega odstavka 55. člena ZDDPO-2 oziroma 2. točke prvega odstavka 61. člena ZDoh-2 ne prizna.

2.2 Dokazovanje in poslovna tajnost

Eno izmed temeljnih načel davčnega postopka je načelo dolžnosti dajanja podatkov, ki je obravnavano v 10. členu ZDavP-2, v katerem je med drugim navedeno:

- zavezanci za davek morajo davčnemu organu dajati resnične, pravilne in popolne podatke, ki jih davčni organ potrebuje za pobiranje davka,
- zavezanci za davek morajo navesti dejstva, na katera opirajo svoje zahtevke in predlagati dokaze, s katerim dejstva dokazujejo.

ZDavP-2, ki v 15. členu obravnava varovanje podatkov – davčno tajnost, v prvem odstavku določa, da mora davčni organ kot zaupne varovati podatke, ki jih zavezanec za davek v davčnem postopku posreduje davčnemu organu, ter druge podatke, v zvezi z davčno obveznostjo zavezancev za davek, s katerimi razpolaga. Poleg tega ZDavP-2 v 16. členu določa, da uradne in druge osebe davčnega organa, izvedenci, tolmači, zapisnikarji in druge osebe, ki sodelujejo ali so sodelovale pri pobiranju davkov, in vse druge osebe, ki so zaradi narave svojega dela prišle v stik s podatki, ki so davčna tajnost, teh podatkov ne smejo sporočiti tretjim osebam, razen v primerih, določenih z zakonom, niti jih ne smejo same uporabljati ali omogočiti, da bi jih uporabljale tretje osebe. Po 2. odstavku 17. člena ZDavP-2 imajo dostop do podatkov, ki so davčna tajnost, vse zaposlene osebe davčnega organa, vendar le v obsegu, ki je potreben za opravljanje njihovih delovnih nalog. Poleg

davčnega organa so v skladu s 30. členom ZDavP-2 dolžni varovati podatke zavezanca kot davčno tajnost tudi drugi državni organi, katerim je davčni organ posredoval te podatke.

Zavezanec za davek je dolžan dokazati, da v njegovem projektu oziroma dejavnosti obstaja pomemben element novosti in razreševanje znanstvene oziroma tehnološke nejasnosti. Nikakršna oblika tajnosti, tudi ne poslovna skrivnost, do davčnega organa ne more veljati. Podjetju, ki rezultate svoje raziskovalno-razvojne dejavnosti varuje z institutom poslovne skrivnosti, je pravica do olajšave lahko priznana, vendar za potrebe uveljavljanja davčne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj institut poslovne skrivnosti ne sme veljati v razmerju do nadzornega organa. Davčni organ je v primeru, da je prejel podatke, ki jih je družba določila kot poslovno skrivnost, v skladu s 77. členom Zakona o finančni upravi (ZFU), dolžan s prejetimi podatki ravnati v skladu z zakonom, ki ureja varstvo poslovnih skrivnosti.

Zavezanec za davek, ki se v postopku dokazovanja upravičenosti do uveljavljanja olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj sklicuje na poslovno ali drugo obliko skrivnosti in davčnemu organu ne predloži ustrezne dokumentacije, do olajšave **ni upravičen**.

2.3 Samostojnost uradne osebe pri izvedbi dokazov

V 3. odstavku 8. člena Pravilnika o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj je določeno, da lahko davčni organ glede presoje, ali se konkretno vlaganje kvalificira kot vlaganje v raziskave in razvoj, za mnenje zaprosi ministrstvo pristojno za tehnologijo. Pridobljeno mnenje ima dokazno vrednost, uradna oseba pa v skladu z 10. členom ZUP o tem, katera dejstva je šteti za dokazana, presodi po svojem prepričanju, na podlagi vestne in skrbne presoje vsakega dokaza posebej in vseh dokazov skupaj ter na podlagi uspeha celotnega postopka.

Zavezanec lahko organu v skladu z načelom zaslišanja stranke (9. člen ZUP) predloži svoje dokaze, lahko tudi predlaga postavitev izvedenca, vendar pa bo uradna oseba v skladu z 10. in 12. členom ZUP (načelo proste presoje dokazov in samostojnosti uradne osebe pri odločanju) presodila, ali je izvedenec v konkretnem postopku za ugotovitev resničnega dejanskega stanja potreben.

2.4 Zastaranje

Kot določa 125. člen ZDavP-2, pravica do odmere davka zastara v petih letih od dneva, ko bi bilo treba davek napovedati, obračunati, odtegniti in odmeriti. Finančna uprava zbira in analizira podatke in informacije v okviru navedenega zastaralnega obdobja. Nadzori finančne uprave lahko obsegajo davčne obračune tudi za več davčnih obdobj, v katerih je nadzor po določilih ZDavP-2 še dopusten in v katerih na podlagi izdelanih analiz obstaja večje tveganje za možne nepravilnosti.

3.0 IZPOLNJEVANJE MERIL ZA UVELJAVLJANJE OLAJŠAV ZA VLAGANJA V RAZISKAVE IN RAZVOJ

Da se neka aktivnost lahko opredeli kot raziskovalno-razvojna dejavnost, mora izpolnjevati pet temeljnih meril. Biti mora nova, ustvarjalna, negotova, sistematična in prenosljiva in/ali ponovljiva.

Osnovno merilo za razločevanje raziskav in razvoja od z njima povezanih dejavnosti je, da mora biti v raziskovalno-razvojni dejavnosti **prisoten pomemben element novosti in razreševanja znanstvene oziroma tehnološke nejasnosti.**

3.1 Priprava poslovnega načrta, posebnega razvojnega projekta oziroma programa

Raziskovalno-razvojna dejavnost mora biti **vnaprej jasno načrtovana in opredeljena** v poslovnem načrtu ali posebnem razvojnem projektu oziroma programu (2. točka prvega odstavka 55. člena ZDDPO-2 oziroma 2. točka prvega odstavka 61. člena ZDoh-2 in prvi odstavek 8. člena Pravilnika). Ta načrt, projekt oz. program mora biti pripravljen tako, da omogoča naknadno preverjanje skladnosti izvedbe s prvotnim načrtom, iz njega pa mora biti tudi jasno razvidno, da ima dejavnost, ki je bila izvedena, značilnosti raziskovalno-razvojne dejavnosti.

Poslovni načrt ali posebni razvojni projekt oziroma program mora vsebovati vsaj:

- **naslov** raziskovalno-razvojnega projekta oziroma programa,
- opis **vsebine** raziskovalno-razvojnega projekta oziroma programa,
- seznam **predvidenih aktivnosti** raziskovalno-razvojnega projekta oziroma programa z **oceno stroškov** po posameznih aktivnostih in obdobjih,
- načrtovane **mejnike** med izvajanjem raziskovalno-razvojnega projekta oziroma programa,
- **rezultate** raziskovalno-razvojnega projekta oziroma programa.

Projekt se tekom izvajanja lahko spreminja in dopolnjuje, kar pa mora biti transparentno in sledljivo.

Pri pripravi dokumentacije je lahko za zavezanca za davek koristno in tudi občutno poveča predvidljivost uspešnosti pri uveljavljanju olajšave, če upošteva pravila projektnega managementa ali pravila in postopke, ki obstajajo na področju javnih razpisov, katerih glavni cilj je podpora raziskovalno-razvojnemu projektu. Navedeno je še posebej pomembno, kadar projekt ob svojem zaključku ne da predvidenih rezultatov. Da bi zavezanec za davek lahko dokazal, da je izvajal raziskovalno-razvojno dejavnost, ki pa ni dala predvidenih rezultatov, je ustrezna, jasna in natančna priprava projekta, njegovo transparentno in sistematično vodenje in popisovanje ključnega pomena.

Da je projekt mogoče oceniti kot učinkovit, mora biti razdeljen na delovne sklope, ki imajo konkretno določene mejnike ter izročke/rešitve, ki so temelj za učinkovito sledenje konkretnim projektnim ciljem. Imeti mora tudi konkretne časovno, vsebinsko, finančno itd. opredeljene sledljive in omejene usposobljene kadre, finančna sredstva, naprave in opremo, reference itd. Le tako lahko upravičeno pričakujemo uspešno in učinkovito izvedbo projekta RR. Cilji, mejniki ter izročki morajo biti določeni pred začetkom izvajanja projekta/programa, pri čemer je možno dopustiti razumno prilagajanje mejnikov, glede na rezultate projektnega dela in prisotna tveganja RR dejavnosti. To prilagajanje mora temeljiti na upravičenih ter konkretno dokumentiranih dejstvih, ki jasno kažejo, da je bila RR dejavnost skrbno načrtovana, a hkrati tudi dokazi o izvedbi jasno dokazujejo, da so bili rezultati RR dejavnosti presenetljivi, glede na javno dosegljivo znanje na tem področju, in je bilo zato načrt RR dejavnosti potrebno spremeniti. Načrt ter izvedba morata omogočati sledljivost stanja ter napredka v vsakem trenutku, kot npr. velja pri nekaterih razpisih.

Zavezanec za davek mora podatke, ki so potrebni za dokazovanje upravičenosti uveljavljanja davčne olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj, predstaviti dovolj natančno in jasno, da je mogoča presoja, ali gre za RR dejavnost ali ne, tako po vsebini, kot tudi glede upravičenosti uveljavljanja posameznih vrst stroškov, ki morajo biti povezani z raziskovalno-razvojnemu projektom oziroma dejavnostjo. Pri pripravi dokumentacije in v celotnem procesu uveljavljanja davčne olajšave

za vlaganja v raziskave in razvoj je zelo pomembno sodelovanje tako raziskovalcev in razvojnikov, ki poznajo vsebino RR dejavnosti, kot tudi računovodij in davčnih strokovnjakov glede zahtev v računovodskih in davčnih predpisih.

3.2 Razmejevanje raziskovalno-razvojnih dejavnosti od drugih dejavnosti, ki niso RR

Raziskovalno-razvojna dejavnost je posebne vrste dejavnost, ki jo morajo zavezanci za davek za namene uveljavljanja davčne olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj dovolj jasno vsebinsko opredeliti in razmejiti od drugih dejavnosti. Olajšavo je mogoče uveljavljati le za znesek stroškov **izvajanja raziskovalno-razvojne dejavnosti**. Ta dejavnost in stroški zanjo morajo biti ločeni od drugih dejavnosti podjetja (proizvodnja, prodaja, trženje in druge dejavnosti).

Pri presoji upravičenosti uveljavljanja davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj je nujno, da zavezanci za davek skrbno pripravijo projekt/program, ki se nanaša le na raziskovalno-razvojno dejavnost in ki ne vključuje drugih dejavnosti, ki niso RR. Zavezanci za davek morajo pripraviti tudi vso dokumentacijo, ki se nanaša na načrtovanje in vodenje projekta, vključno z ločeno izkazanimi upravičenimi stroški, ki morajo biti jasno in sledljivo povezani s konkretno raziskovalno-razvojno dejavnostjo.

Zavezanci za davek morajo v postopku predložiti zadostne dokaze, da **projekt** kot celota ustreza definicijam RR in **vsebuje izključno RR sestavine**, kot je določeno z ZDDPO-2, ZDoh-2 in Pravilnikom.

Primere meril za razločevanje med raziskovalno-razvojnimi in drugimi dejavnostmi določa **Priloga 3** Pravilnika. Skrbna priprava odgovorov na vprašanja je pomembna pri ugotavljanju, ali dejavnost sploh predstavlja raziskovalno-razvojno dejavnost, za katero je mogoče uveljavljati davčno olajšavo. Dodatna podvprašanja in obrazložitve, ki so lahko zavezancem za davek v pomoč pri pripravi odgovorov, so opisana v nadaljevanju teh smernic v točki 4.0. Odgovori so lahko v pomoč tudi **v postopku dokazovanja** upravičenosti do davčne olajšave davčnemu organu.

Poudariti pa je treba, da ustrezna opredelitev dejavnosti zgolj po teh primerih (vprašanjih), ne zadostuje za celostno predstavitev raziskovalno-razvojnega projekta oziroma dejavnosti. Pravilnik v prvem odstavku 8. člena jasno določa minimalni obseg poslovnega načrta, posebnega razvojnega projekta oziroma programa.

3.3 Obstoj elementa novosti

Osnovno merilo za razločevanje RR od z njimi povezanih dejavnosti je, da mora biti v RR **prisoten pomemben element novosti in razreševanje znanstvene oziroma tehnološke nejasnosti** (osmi odstavek 5. člena Pravilnika, ki velja že od 1. 1. 2007). V tem smislu je pomembno, da dejavnost izvaja ustrezno strokovno osebje, ki pozna osnovni obseg splošnega znanja in tehnik na zadevnem področju. Osnovni obseg splošnega znanja in tehnik predstavlja tisto, kar je na zadevnem področju že javno dostopno znano. RR dejavnost mora torej presegati že znano na določenem področju.

Zavezanec za davek, ki za svojo RR dejavnost uveljavlja davčno olajšavo, **pozna izhodiščno RR stanje** v panogi ali industriji in na podlagi tega, v svojo predstavitev davčnemu organu, vključi opis tega stanja in **svoj napredek** glede na izhodiščno stanje. Zavezanec za davek, ki v svojem projektu ne navaja konkretnega stanja (obsega znanja in tehnik na zadevnem področju) in trendov (tudi

skozi konkurenco) na področju svojega projekta, ne izkazuje poznavanja tega stanja v industriji/panogi, ki je temelj za začetek raziskovalno-razvojne dejavnosti.

Iz drugega mnenja MGRT izhaja tudi nekaj dodatnih možnih opor pri dokazovanju novosti RR dejavnosti zavezancev za davek, kot so na primer odobreni projekti na javnih razpisih, objave RR dosežkov, pridobitev znanstvenega naziva, patenti in podobno. Vendar pa le na podlagi odsotnosti teh dokazov ni mogoče tolmačiti, da RR dejavnost v podjetju ni prisotna. Prva lastnost, ki jo morajo zavezanci za davek dokazati, je novost, tej lastnosti raziskovalno-razvojne dejavnosti pa sledijo še negotovost, ustvarjalnost, sistematičnost in ponovljivost. Navedene lastnosti se lahko presojajo vsebinsko pri preverjanju dejavnosti ali posameznega projekta. Obstoje dokazil, kot so npr. patenti, objave v znanstvenih revijah in podobno, omogočajo hitrejše dokazovanje novosti v davčnem postopku in večjo predvidljivost odločitve organa, ki projekt presoja.

Če je postopek, proces, aktivnost, izdelek, njegova značilnost ali drugo, kar podjetje opredeljuje kot novost, kjerkoli in na kakršen koli način **že opisano in javno dostopno**, dejavnosti, ki jo podjetje izvaja, da bi doseglo ta isti cilj, ni mogoče šteti za raziskovalno- razvojno dejavnost.

3.4 Razmejevanje med raziskovalno-razvojnimi projekti in inovacijami

Davčna olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj ne vključuje vlaganj v celotne inovacijske projekte in dejavnosti, temveč le tisti del, ki se nanaša na vlaganja v raziskave in razvoj. Številni projekti podjetij imajo strukturo, ki je namenjena izvedbi projekta in je trženjsko naravnana. **Projekti inovacij** (gospodarsko uspešne uporabe novih rešitev) praviloma vsebujejo več različnih dejavnosti, ki skupaj privedejo do končnega učinka. Statistično so npr. inovacijske dejavnosti:

- raziskovalno-razvojna dejavnost,
- pridobitev izpopolnjenih strojev, opreme in računalniške opreme ali programske opreme za proizvodnjo novih ali bistveno izboljšanih proizvodov in postopkov,
- nakup ali pridobitev licence za patente in nepatentirane izume, strokovnega znanja in izkušenj in drugih vrst znanja od drugih podjetij ali organizacij,
- usposabljanje osebja za razvoj in/ali uvajanje novih ali bistveno izboljšanih proizvodov in postopkov,
- dejavnosti za uvajanje novega ali bistveno izboljšanega izdelka ali storitve, vključno z raziskavo trga in oglaševanjem ob lansiranju,
- drugi postopki in tehnične priprave za uvajanje novih ali bistveno izboljšanih proizvodov in postopkov, ki jih drugje še ni.

Iz tega je razvidno, da **nekateri deli inovacijskega projekta ne sodijo v raziskovalno-razvojno dejavnost** in zato tudi vsi zneski, namenjeni zanje, niso upravičeni do obravnavanja in uveljavljanja kot RR dejavnost. Pri navedenem je posebno pozornost potrebno nameniti tudi **razvoju prototipov in pilotnih projektov**, ki sicer predstavljajo del RR dejavnosti v obliki eksperimentalnega razvoja, vendar je potrebno vse prihodke, ki so ustvarjeni s tržno uporabo le-teh ali njihovo prodajo, **odšteti** od skupnih upravičenih stroškov (sedmi odstavek 5. člena Pravilnika).

Vsaka projektno oblikovana dejavnost v podjetju še ne pomeni raziskovalno-razvojne dejavnosti. Na primer, projekt, katerega končni cilj je modernizacija proizvodnje, z nakupom (in ne z razvojem) modernejših naprav, ni raziskovalno-razvojna dejavnost. Projekt, katerega končni cilj je proizvodnje produktov na način, ki je nov za podjetje, ni pa nov na tehnološkem področju, na katerem deluje, za doseg tega cilja ne zahteva raziskovalno-razvojne dejavnosti v podjetju, zato zanj ni mogoče uveljavljati davčne olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj.

Med vlaganja v dejavnost raziskav in razvoja se **ne vključujejo** redne ali občasne spremembe proizvoda, proizvodnih procesov, obstoječih storitev in drugih tekočih dejavnosti, četudi takšne spremembe predstavljajo izboljšanje.

3.5 Posebnosti pri nakupu raziskovalno-razvojne opreme

Zavezanci za davek lahko davčno olajšavo za vlaganja v raziskave in razvoj uveljavljajo tudi za **nakup opreme**, ki je potrebna za predmetno raziskovalno-razvojno dejavnost, pri čemer so do uveljavljanja upravičeni le v primeru, če se raziskovalno-razvojna oprema **izključno** in **stalno** uporablja za predmetno raziskovalno-razvojno dejavnost. To torej pomeni, da je nakup upravičen le takrat, ko se bo amortizacijska doba opreme iztekla v času, ko se bo le-ta uporabljala **le** za opredeljeno raziskovalno-razvojno dejavnost. Tudi v tem delu se načrtovanje dejavnosti oz. projekta izkaže za zelo pomembno.

Med vlaganja v nakup raziskovalno-razvojnih storitev se ne šteje **nakup licenc** (drugi odstavek 7. člena Pravilnika). V primeru **nakupa raziskovalno-razvojne storitve od povezane osebe**, se mora kot vlaganje upoštevati znesek, ki je ugotovljen po določbah ZDDPO-2 oziroma ZDoh-2 o določanju davčne osnove pri poslovanju med povezanimi osebami.

3.6 Posebnosti pri razvoju programja (software)

Za projekte, za katere se uveljavlja davčna olajšava za vlaganje v raziskave in razvoj na področju programja (software), si zavezanci za davek lahko pri dokazovanju RR dejavnosti pomagajo s sprejetim [OECD priročnikom Frascati 2015](#) ter [gradivom](#), na katerega MGRT napotuje na svojih spletnih straneh.

Primeri dejavnosti, povezanih s **programsko opremo**, ki so po priročniku Frascati 2015 **izključene iz RR**, so:

- razvoj programske opreme za poslovno aplikacijo ter informacijskega sistema z uporabo poznanih metod in obstoječih programskih orodij,
- dodajanje funkcionalnosti uporabniškemu programom (vključno z osnovnimi funkcionalnostmi vnosa podatkov),
- ustvarjanje spletnih strani ali programov z uporabo obstoječih orodij,
- uporaba standardnih metod enkripcije, varnostnega preverjanja ter testiranja integritete podatkov,
- prilagoditev proizvoda za posebno uporabo, razen če je med tem procesom dodano znanje, ki pomembno izboljša osnovni program,
- rutinsko iskanje in popravljanje programskih napak (razhroščevanje) v obstoječih sistemih in programih, razen če je izvedeno pred koncem procesa eksperimentalnega razvoja.

Raziskovalno-razvojni koncept v programski opremi v priročniku Frascati 2015 ponazarjajo sledeči primeri:

- razvoj novih operacijskih sistemov in jezikov,
- oblikovanje ter uvedba novih iskalnikov, ki temeljijo na izvirnih tehnologijah,
- napor za razreševanje konfliktov znotraj strojne opreme ali programske opreme na osnovi postopka reinženiringa sistema ali omrežja,
- ustvarjanje novih ali bolj učinkovitih algoritmov na osnovi novih tehnik,
- ustvarjanje novih ali izvirnih enkripcij ali varnostnih tehnik.

Tudi za projekte razvoja programske opreme, za katere se uveljavlja olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj, je **prvo nujno merilo novost**. Dokazano mora biti, da je namen **sistematično razreševanje znanstvene in/ali tehnološke negotovosti**, dokončanje projektov pa odvisno od znanstvenega in/ali tehnološkega napredka.

3.7 Zunanja raziskovalno-razvojna dejavnost

Zavezanec lahko uveljavlja davčno olajšavo za vlaganja v notranjo in zunanjo raziskovalno dejavnost. Slednja vključuje stroške pogodb z zunanjimi strokovnjaki in raziskovalci, ki delajo na raziskovalno-razvojnem projektu oziroma programu; stroške pogodb za izvajanje raziskovalno razvojnih aktivnosti, sklenjenih z raziskovalnimi-razvojnimi organizacijami in drugimi osebami, ki so registrirane za opravljanje raziskovalno-razvojnih dejavnosti.

To pomeni, da lahko naročnik raziskovalno-razvojnih storitev uveljavlja davčno olajšavo za vlaganja v nakup raziskovalno-razvojnih storitev, ki jih je opredelil v svojem poslovnem načrtu oziroma v svojem razvojnem projektu. Zavezanec (druga oseba oziroma druga javna ali zasebna raziskovalna organizacija – ali rezident ali nerezident), ki po naročilu izvaja raziskovalno razvojno storitev za drugega zavezanca pa davčne olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj ne more uveljavljati.

4.0 POJASNILA ZA PRIPRAVO ODGOVOROV NA VPRAŠANJA K PRILOGI 3 – RAZMEJITVE MED RR IN DRUGIMI DEJAVNOSTMI V PODJETJU ZAVEZANCA

Priprava odgovorov na vprašanja iz Priloge 3 Pravilnika zavezancem za davek lahko pomaga pri ugotavljanju, ali njihova dejavnost sploh predstavlja raziskovalno-razvojno dejavnost, za katero je mogoče uveljavljati olajšavo za vlaganja v raziskave in razvoj.

Temelj za začetek raziskovalno-razvojne dejavnosti je dobro poznavanje stanja in trendov v določeni industriji/panogi. Poleg natančno opisanega stanja na konkretnem področju morajo zavezanci za davek v dokumentaciji za uveljavljanje davčne olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj jasno, pregledno in konkretno opisati še svoj izvirni prispevek k znanju nad obstoječim stanjem, s katerim razrešujejo znanstveno in tehnološko nejasnost.

Če je problem znan oz. so dostopne informacije o rešitvi problema, če so znani tudi postopki za reševanje, potem dejavnost zavezanca za davek ni raziskovalno-razvojna dejavnost. RR dejavnost je zgolj razreševanje tistega več, kar je še neznano. RR kadri morajo imeti ustrezno formalno (izobrazbo) in/ali dejansko (izkušnje na zadevnem področju) usposobljenost oz. morajo izkazovati uspešno dokončane RR projekte v preteklosti na zadevnem področju. Bolj kot je pomembna vloga posameznega zaposlenega v RR projektu/programu, nujnejše je izpolnjevanje teh meril. Osebe davčnega zavezanca, ki nima ustrezne izobrazbe in RR referenc na določenem področju, ne more samostojno izvajati RR projektov, lahko pa pri projektu sodeluje.

V nadaljevanju so podana priporočila za pripravo odgovorov na vprašanja iz Priloge 3 k Pravilniku (podvprašanja), ki so zavezancem za davek lahko v pomoč pri pripravi odgovorov.

Kaj je cilj projekta?

Ključno merilo za RR je zasledovanje izvornih in zahtevnejših ciljev skozi ustvarjanje »novega znanja« (kot je iskanje še neodkritih pojavov, struktur in povezav). Izključiti je treba vsako uporabo že razpoložljivega znanja (prilagoditev, prikrojitev itd.), ki ne poskuša razširiti trenutnega znanja. Opišite, kaj je cilj vašega projekta. Npr. cilj je lahko razvoj novega, izboljšanega ali spremenjenega produkta, procesa ali storitve. Jasno opišite tudi, zakaj ste se odločili za razvoj. Npr. na trgu produkt/proces/storitev ne obstaja. Produkt/proces/storitev obstaja, vendar je zaradi novih spoznanj možno razviti boljšega, spremenjenega, mu dodati funkcionalnosti ali novo uporabnost, pri čemer natančno opredelite tudi razloge, zakaj ste se odločili za razvoj, kaj je podlaga za nov razvoj (nova spoznanja na posameznem področju, razvoj tehnologije ipd.), ter opišite, v čem je nov produkt/proces/storitev drugačen od tistega, ki morebiti na trgu že obstaja. Sprememba se lahko nanaša na funkcionalnosti (npr. nove zahteve trga oz. uporabnikov), učinkovitost produkt/proces/storitev (manjša poraba energije), lahko gre za cenovno ugodnejši produkt/proces/storitev, večjo kvaliteto uporabljenih materialov ipd.

Kaj je novega ali inovativnega v tem projektu?

Poleg razvoja »novega znanja« mora imeti projekt RR ustvarjalen pristop, kot sta izumljanje nove uporabe obstoječega znanstvenega znanja in tudi nova uporaba razpoložljivih tehnik in tehnologij. Natančno opišite, ali gre za povsem nov produkt/proces/storitev, ali gre za spremenjen produkt/proces/storitev, oziroma kaj je novega ali spremenjenega. Navedite in natančno opišite, ali inovacija temelji na najnovejših raziskovalnih rezultatih in tehnoloških dosežkih in katerih. Navedite in opišite, ali obstaja možnost za razvoj nove ali precej izboljšane industrije in napišite v kateri smeri. Navedite in opišite, ali in kako nov produkt/proces/storitev prinaša razvoj v obstoječi industriji ali mogoče ustvarja manjše nove niše.

Ali išče projekt doslej neodkrite pojave, strukture ali povezave?

Ali in katere neodkrite pojave, strukture in/ali povezave boste iskali v okviru projekta. Katera so tista vprašanja, ki predstavljajo neznanko. Kakšen bo metodološki pristop iskanja?

Ali uporablja znanje ali tehnologijo na nov način?

Predstavite znanje in tehnologije, ki so znane, in opišite njihov trenutni način uporabe. Ta način uporabe povežite oz. predstavite v kontekstu uporabnosti za vaš projekt (kaj, zakaj in kako je uporaben za razrešitev vašega problema). Jasno predstavite, kakšen je nov način uporabe obstoječega znanja in/ali tehnologije.

Ali je velika verjetnost, da bo zaradi projekta nastalo novo (širše ali globlje) razumevanje pojavov, povezav ali principov obdelave, ki bi bilo zanimivo za več kot eno organizacijo? Ali pričakujemo, da bodo rezultati patentabilni?

Opišite, kakšen je obseg novosti (tehnološko področje, znanstveno področje...), ali je/bo razreševanje nejasnosti oz. problema uporabljivo le za vašo organizacijo ali celotno industrijo, določeno znanstveno področje, državo, družbo...? Ali so predvideni končni rezultati taki, da bi jih bilo mogoče patentirati oziroma zaščititi s katero od drugih razpoložljivih oblik zaščite? Navedite

tudi, ali bo vaša organizacija poskrbela za zaščito rezultatov projekta? Če boste za zaščito poskrbeli, navedite kakšna bo oblika zaščite, področje zaščite itd. Če se za zaščito kljub možnosti za zaščito ne boste/niste odločili, pojasnite, kje so razlogi za to.

Kakšno osebje dela na projektu?

Navedite, kdo so osebe, za katere se predvideva, da bodo delale na projektu. Opišite njihovo formalno (izobrazbo) in dejansko usposobljenost (izkušnje, pretekli projekti) za sodelovanje na projektu. Če v podjetju izvajate več projektov in pri njih sodelujejo zaposleni, ki sodelujejo tudi na tem projektu, je za dokazovanje upravičenosti do olajšave in dokazovanje, da ne prihaja do podvajanj, zelo koristno, da navedete tudi, kolikšen del svojega delovnega časa naj bi posamezni zaposleni delal na konkretnem projektu. Pri opredeljevanju upoštevajte vprašanje, katero je tisto osebje, ki je dejansko usposobljeno za izvajanje RR in katero osebje lahko glede na pridobljeno izobrazbo in delovne izkušnje pri tem sodeluje. Upoštevajte, da projekt, v katerem ne sodelujejo dejanski raziskovalci (ustrezna formalna izobrazba in dejanska usposobljenost) ampak le tehnično osebje, verjetno ne vsebuje RR dejavnosti ali pa je obseg le-te minimalen.

Kakšne metode se uporabljajo na projektu?

Metode, ki so uporabljene v znanstvenih in tehnoloških raziskavah kot tudi v družboslovju, raziskavah v humanistiki in umetnosti so sprejete, če vključujejo negotovost glede končnega izida projekta. Opišite, uporabo katerih metod načrtujete za doseganje posameznih rezultatov. Npr. metoda načrtovanja se je/bo uporabljala za pripravo predvidenega načrta izvedbe projekta, določitev potrebnega obsega raziskovalnega dela, opredelitev potrebnih materialnih in finančnih sredstev za izvedbo projekta itd.

V okviru katerega programa je projekt financiran?

Navedite, ali je vaš projekt sofinanciran iz katerih koli drugih javnih virov. Navedite, v okviru katerega razpisa, programa ipd. je projekt sofinanciran. Posebno pazljivost namenite dovoljenosti kombiniranja financiranja iz drugih virov (tako z vidika olajšave, kot drugih programov iz katerih je projekt sofinanciran). Koristno je imeti zbrano vso dokumentacijo v zvezi s programom, projektom oz. razpisom, v okviru katerega je bil projekt evalviran in izbran za financiranje ali sofinanciranje. V takem primeru ima jasna sledljivost in ločenost stroškov še toliko večji pomen. Vsako sofinanciranje iz javnih virov ne pomeni, da gre za RR projekt. Tudi če gre za projekt, ki je bil izbran v okviru projekta, programa ipd., ki ima nedvomno značilnosti financiranja RR, to ne pomeni, da so za uveljavljanje olajšave upravičene vse iste vrste stroškov.

Kako splošne bodo verjetno ugotovitve ali rezultati projekta?

Ugotovitve projekta RR morajo, poleg ostalih štirih meril, izpolnjevati merilo prenosljivosti/ponovljivosti. Prenosljivost se lahko dokazuje z objavo v znanstveni literaturi in uporabo instrumentov zaščite intelektualnih pravic. Opišite, kako široka bo lahko uporabnost ugotovitev ali rezultatov projekta, kakšen bo njihov vpliv na posamezno ali na več industrij, znanstvenega področja, družbe kot celote ipd.

Ali projekt naravno sodi v drugo znanstveno, tehnološko ali industrijsko dejavnost?

Opređelite znanstveno, tehnološko ali industrijsko dejavnost, v katero sodi vaš projekt. Če projekt sodi v več dejavnosti ali bi bilo novo znanje in spoznanja uporabna za več dejavnosti, opredelite tudi to.