



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](mailto:gfu.fu@gov.si)  
[www.fu.gov.si](http://www.fu.gov.si)

---

## **DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB**

### **Davčne olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj**

#### **Vprašanja in odgovori**

**1. izdaja, julij 2017**

## KAZALO

0 UVOD .....	3
VPRAŠANJE 1: POJASNILO GLEDE 7. ČLENA PRAVILNIKA O UVELJAVLJANJU DAVČNIH OLAJŠAV ZA VLAGANJA V RAZISKAVE IN RAZVOJ (30. 3. 2015) .....	3
VPRAŠANJE 2: DODATNA OBRAZLOŽITEV 5. ČLENA PRAVILNIKA (4. 2. 2014).....	3
VPRAŠANJE 3: OLAJŠAVE ZA VLAGANJA V RAZISKAVE IN RAZVOJ Z VIDIKA DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB (5. 4. 2013) .....	4
VPRAŠANJE 4: UVELJAVLJANJE OLAJŠAVE ZA VLAGANJA V RAZISKAVE IN RAZVOJ ZA POTROŠKE ENERGENTOV (4. 4. 2013).....	5
VPRAŠANJE 5: OLAJŠAVA ZA R&R, ZNESEK V OBRAZCU (26. 3. 2013).....	6
VPRAŠANJE 6: PRAVILNIK O UVELJAVLJANJU DAVČNIH OLAJŠAV ZA VLAGANJA V RAZISKAVE IN RAZVOJ (5. 12. 2012) .....	7
VPRAŠANJE 7: IZKLJUČEVANJE OLAJŠAV PO 55. ČLENU IN 55. A ČLENU ZDDPO-2 (7. 6. 2012) .....	8
VPRAŠANJE 8: UVELJAVLJANJE OLAJŠAVE ZA VLAGANJE V RAZISKAVE IN RAZVOJ MINISTRSTVA (21. 11. 2011).....	8
VPRAŠANJE 9: VLAGANJA V RAZISKAVE IN RAZVOJ – ZAVAROVALNI PRODUKTI (8. 10. 2010) .....	9
VPRAŠANJE 10: UVELJAVLJANJE STROŠKOV DELA V INVALIDSKEM PODJETJU PRI OLAJŠAVI ZA VLAGANJA V RAZISKAVE IN RAZVOJ (1. 4. 2008) .....	111

## **0 UVOD**

V nadaljevanju so navedena vprašanja zavezancev in odgovori na le-te. Pri vsakem vprašanju je naveden tudi datum, zaradi navajanja veljavnosti zakonskih predpisov v času posredovanega odgovora. V nekaterih primerih je v opombah pod črto naveden sedaj veljavni zakonski predpis.

### **VPRAŠANJE 1: POJASNILO GLEDE 7. ČLENA PRAVILNIKA O UVELJAVLJANJU DAVČNIH OLAJŠAV ZA VLAGANJA V RAZISKAVE IN RAZVOJ (30. 3. 2015)**

V zvezi z vprašanjem glede določbe b) točke prvega odstavka 7. člena Pravilnika o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj, kako oz. na podlagi katerega registra se ugotavlja, da je raziskovalno-razvojna organizacija oziroma druga oseba, ki opravlja zunanjo raziskovalno-razvojno dejavnost, registrirana za opravljanje te dejavnosti, je bil sporočen naslednji odgovor.

Pravilnik o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj (Uradni list RS, št. 75/12) v 7. členu določa, da zunanja raziskovalno-razvojna dejavnost oziroma vlaganja zavezanca v nakup raziskovalno-razvojnih storitev, ki jih izvajajo druge osebe, vključujejo poleg stroškov pogodb z zunanjimi strokovnjaki in raziskovalci, ki delajo na raziskovalno-razvojnem projektu oziroma programu, tudi stroške pogodb z zunanjimi strokovnjaki in raziskovalci, ki delajo na raziskovalno-razvojnem projektu oziroma programu zavezanca, ter stroške pogodb za izvajanje raziskovalno-razvojnih aktivnosti, sklenjenih z raziskovalno-razvojnimi organizacijami in drugimi osebami, ki so registrirane za opravljanje raziskovalno-razvojnih dejavnosti.

Uveljavljanje davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj temelji na osnovni predpostavki, da gre v konkretnem primeru vlaganj po vsebini dejansko za vlaganja v raziskave in razvoj. Sama oblika registracije pri tem ni najbolj pomembna. Pravilnik o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj v zvezi z vlaganji v zunanje raziskovalno-razvojne dejavnosti govori tudi o »drugih osebah, ki so registrirane za opravljanje raziskovalno-razvojne dejavnosti«. Iz tega izhaja, da je pogoj glede registriranosti zunanjih izvajalcev, ki po pogodbi opravljajo raziskovalno-razvojne aktivnosti za zavezanca, določen splošno. Relevantna je registracija dejavnosti in ne vpis raziskovalno-razvojne organizacije oz. posebne oblike registracije v posebni register (npr. po Zakonu o raziskovalno razvojni dejavnosti ali drug posebni register). Pomembno je, da gre pri izvajalcu raziskovalno-razvojnih aktivnosti za registrirano dejavnost in opravljanje storitev v okviru ene izmed dejavnosti iz skupine SKD 72.

### **VPRAŠANJE 2: DODATNA OBRAZLOŽITEV 7. ČLENA PRAVILNIKA (4. 2. 2014)**

Zavezanec je navedel, da se ukvarja s proizvodnjo in prodajo elektronskih igralnih aparatov, ki jih trži pod lastno blagovno znamko. V podjetju imajo lasten razvoj, ki ga sestavljajo različni profili ljudi. V zvezi s tem je zavezanec prosil za dodatno obrazložitev 5. člena Pravilnika o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj (Uradni list RS, št. 75/12) glede konkretnega vprašanja, ali lahko med davčne olajšave vključi tudi del dela prodajnikov. Pri tem je zavezanec navedel, da so prav prodajniki ključni člen, ki v podjetje iz terena prinaša novitete in predlaga določene rešitve in izboljšave na obstoječih produktih, vse te informacije pa so tudi pomembne pri certificiranju aparatov in patentiranju določenih rešitev. Zavezanec je navedel, da vse razvojne projekte vodijo na posebnih stroškovnih mestih ter da so tudi prodajnike že vključili v posamezne razvojne projekte in njihovo razvojno delo posebej evidentirali.

Zavezancu je bil posredovan odgovor, v katerem je glede ugotavljanja izpolnjevanja pogojev in meril za vsebinsko opredelitev naložb v raziskave in razvoj, ki so podrobneje določeni v 5., 6. in 7. členu ter v prilogi 3 Pravilnika o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj, navedeno, da se za upravičene stroške štejejo stroški osebja, t.j. raziskovalcev, tehnikov in drugega podpornega osebja, v obsegu, kot so dejansko zaposleni na raziskovalnem projektu, izpolnjevanje navedenih meril pa se ugotavlja in presoja v vsakem primeru posebej.

Zavezancu je bilo posredovano še dodatno pojasnilo, ker je zavezanec želel konkreten odgovor oziroma potrditev, da so njegove aktivnosti glede vključevanja prodajnikov v projekte pravilne in skladne z navedenim pravilnikom.

Glede navedenega primera je bilo v odgovoru uvodoma poudarjeno, da je bilo vprašanje zavezanca zastavljeno na splošno, zgolj na podlagi splošnih navedb zavezanca in brez natančne presoje vsebine konkretnega projekta pa ni bilo mogoče podajati konkretnih odgovorov v smislu potrjevanja ustreznosti vključevanja prodajnikov v projekte razvoja. V zvezi s tem je bilo dodatno pojasnjeno naslednje. Pravilnik o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj v 5., 6. in 7. členu natančneje opredeljuje vsebino vlaganj 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 tega pravilnika pa so navedeni tudi posamezni primeri za razlikovanje oziroma razmejitev med R&R dejavnostjo in drugimi dejavnostmi v podjetju zavezanca.

Osnovno merilo za razločevanje dejavnosti raziskav in razvoja od z njima povezanih dejavnosti je, da mora biti v R&R prisoten pomemben element novosti in razreševanja znanstvene oziroma tehnološke nejasnosti. To pomeni, da rešitev določenega problema ni razvidna nekomu, ki pozna osnovni obseg splošnega znanja in tehnik na konkretnem področju.

V povezavi z navedenim osnovnim kriterijem oziroma temeljno predpostavko se presojuje tudi vsa dodatna merila za ločevanje R&R dejavnosti od z njim povezanih dejavnosti, med drugim tudi, kar je še posebej relevantno v izpostavljenem vprašanju, kakšno osebje dela na projektu in v kolikšnem delu se stroški dela tega osebja lahko vključijo v R&R. Za opredelitev R&R dejavnosti je pri tem bistvenega pomena, kdo dela na projektu ter konkretno kaj in koliko posameznik dela (konkretno katere naloge v okviru R&R projekta je posameznik dejansko opravil, kakšne so njegove reference za to delo). Sama formalna funkcija oziroma pozicija zaposlitve ni merilo za odločanje o tem, ali nekdo izvaja R&R in ali se njegovi stroški lahko uveljavljajo. Vedno je treba presojati dejansko vsebino dela, kar pomeni, da se izpolnjevanje pogojev in meril za opredelitev R&R in s tem povezano uveljavljanje stroškov ugotavlja in presoja v vsakem primeru posebej. Na strani zavezanca kot izvajalca projekta je, da dokaže dejanski vsebinski prispevek sodelujočih v razvojnem delu (tj. kako posamezniki sodelujejo v razvojnem procesu in k razvoju vsebinsko prispevajo). V primeru, da posamezni delavec opravlja različne naloge, od katerih vse ne izpolnjujejo kriterijev projekta za raziskave in razvoj, se lahko olajšava uveljavlja samo za del stroškov tega delavca, upošteva del opravljenih ur za delo na projektu, ki po vsebini šteje za raziskave in razvoj.

### **VPRAŠANJE 3: OLAJŠAVE ZA VLAGANJA V RAZISKAVE IN RAZVOJ Z VIDIKA DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB (5. 4. 2013)**

V zvezi z vprašanji zavezanca glede olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj z vidika davka od dohodkov pravnih oseb je bilo sporočeno naslednje.

Zavezanec po Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09 – ZDavP-2B, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12), ki

ugotavlja davčno obveznost na podlagi davčnega obračuna, lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za vlaganja v raziskave in razvoj v skladu s 55. členom tega zakona. S Pravilnikom o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj - Pravilnik (Uradni list RS, št. 75/2012) je določen način uveljavljanja teh olajšav, vrste vlaganj, ki štejejo za vlaganja v raziskave in razvoj, obrazec za uveljavljanje teh davčnih olajšav, metodologija za izpolnjevanje obraza in način predložitve obrazca davčnemu organu.

Davčni zavezanec uveljavlja davčne olajšave na obrazcu, ki je kot Priloga 1 sestavni del Pravilnika. Obrazec za uveljavljanje davčnih olajšav predloži davčni zavezanec kot prilogo k davčnemu obračunu davka od dohodkov pravnih oseb hkrati s predložitvijo davčnega obračuna. Zavezanec izpolni en obrazec za uveljavljanje olajšav za raziskave in razvoj, v katerem prikaže skupne zneske vlaganj v raziskave in razvoj za vse projekte oziroma programe v davčnem obdobju. Vlaganja, za katere zavezanec uveljavlja olajšave za raziskave in razvoj, morajo biti v skladu s prvim odstavkom 8. člena Pravilnika podrobno opredeljene v poslovnem načrtu ali posebnem razvojnem projektu oziroma programu tako, da je možno naknadno preverjanje skladnosti s projektom oziroma razvojnim programom. 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. Poslovni načrt ali posebni razvojni projekt oziroma program se lahko med izvajanjem dejavnosti spreminja in dopolnjuje. Davčni zavezanec mora davčnemu organu na njegovo zahtevo nemudoma predložiti poslovni načrt ali posebni razvojni projekt oziroma program iz prvega odstavka tega člena ter ločene podatke po posameznih projektih oziroma programih, za katere je v obrazcu prikazal zbirne podatke.

Kot izhaja iz 5. člena Pravilnika lahko zavezanec v okviru davčne olajšave za vlaganja v notranjo in zunanjo raziskovalno-razvojno dejavnost uveljavlja olajšavo za nakup raziskovalno-razvojne opreme le, če se izključno in stalno uporablja pri izvajanju raziskovalno-razvojne dejavnosti.

#### **VPRAŠANJE 4: UVELJAVLJANJE OLAJŠAVE ZA VLAGANJE V RAZISKAVE IN RAZVOJ ZA POTROŠKE ENERAGENTOV (4. 4. 2013)**

V povezavi z veljavno olajšavo za vlaganja v raziskave in razvoj je zavezanca zanimalo, ali se olajšava lahko uveljavlja tudi za potroške energentov pri proizvodnji testnih proizvodov. Navedel je, da razpolaga z natančnimi podatki o potrošnji energentov.

Odgovorjeno je bilo naslednje:

Zmanjšanje davčne osnove za vlaganja v raziskave in razvoj lahko uveljavlja zavezanec po določbi 55. člena Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12). S Pravilnikom o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj - Pravilnik (Uradni list RS, št. 75/2012) se določajo vrste vlaganj, ki štejejo za vlaganja v raziskave in razvoj, obrazec za uveljavljanje teh davčnih olajšav, metodologija za izpolnjevanje obraza in način predložitve obrazca davčnemu organu.

V znesek, ki predstavlja vlaganja v notranje raziskovalne in razvojne dejavnosti zavezanca, skladno s 6. členom Pravilnika med drugim sodijo stroški materiala, povezani z raziskovalno-

razvojno dejavnostjo. Med stroške materiala po SRS(2006) 14.27.<sup>1</sup> sodijo tudi stroški porabljene energije.

### **VPRAŠANJE 5: OLAJŠAVA ZA R&R, ZNESEK V OBRAZCU (26. 3. 2013)**

Zavezanec je pripravil Poslovni načrt za razvojni produkt in spraševal:

- ali se v obrazec za uveljavljanje davčne olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj vpisuje zneske z ali brez DDV in
- ali uvozne dajatve, DDV in stroški transporta predstavljajo vlaganja v raziskave in razvoj.

Odgovorjeno je bilo naslednje.

V obrazec za uveljavljanje davčne olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj se vpisuje zneske, ki v skladu z računovodskimi standardi in ZDDPO-2 predstavljajo stroške oziroma odhodke, nastale kot posledica raziskovalno-razvojne dejavnosti. DDV, ki si ga davčni zavezanec sme odbijati po zakonu o DDV, ni strošek, ampak terjatev za odbitni DDV. DDV je lahko strošek, če si zavezanec, ki uveljavlja davčno olajšavo, po zakonu o DDV le-tega ne sme odbiti.

Zmanjšanje davčne osnove za vlaganja v raziskave in razvoj lahko uveljavlja zavezanec po določbi 55. člena Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12). S Pravilnikom o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj - Pravilnik (Uradni list RS, št. 75/2012) se določajo vrste vlaganj, ki štejejo za vlaganja v raziskave in razvoj, obrazec za uveljavljanje teh davčnih olajšav, metodologija za izpolnjevanje obraza in način predložitve obrazca davčnemu organu.

Po določbi 12. člena ZDDPO-2 se za ugotavljanje davčne osnove priznajo prihodki in odhodki, ki so ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida in prikazuje prihodke, odhodke in poslovni izid, na podlagi zakona in v skladu z njimi uvedenimi računovodskimi standardi, če ta zakon ne določa drugače. Osnova za določitev prihodkov in odhodkov v davčnem obračunu so tako prihodki in odhodki, ki so ugotovljeni v izkazu poslovnega izida v skladu z računovodskimi standardi. V skladu z navedenim lahko zavezanci uveljavljajo davčno olajšavo v vlaganja v raziskave in razvoj za stroške razvojno-raziskovalne dejavnosti, ki so ugotovljeni v skladu z računovodskimi predpisi, če ZDDPO-2 ne določa drugače. Pri tem je DDV lahko strošek, če si zavezanec, ki uveljavlja davčno olajšavo, po zakonu o DDV le-tega ne sme odbiti. Če ima zavezanec (kupec) pravico do odbitka DDV, DDV ni strošek, ampak za zavezanca predstavlja terjatev za odbitni DDV.

V znesek, ki predstavlja vlaganja v notranje raziskovalne in razvojne dejavnosti zavezanca, štejejo v skladu s 6. členom Pravilnika:

- a) stroški dela oseb, ki delajo na konkretnih raziskovalnih oziroma razvojnih projektih v podjetju v danem obdobju;
- b) nakup raziskovalno-razvojne opreme, ki se izključno in stalno uporablja pri izvajanju raziskovalno-razvojne dejavnosti zavezanca;
- c) stroški materiala in storitev, povezani z raziskovalno-razvojno dejavnostjo (vključno s stroški podpornih storitev za to dejavnost);
- d) stroški izobraževanja, izključno za potrebe raziskovalnih oziroma razvojnih projektov, ki se izvajajo v podjetju;
- e) stroški, povezani z zaščito intelektualne lastnine, ki neposredno izhajajo iz raziskovalnih in razvojnih dejavnosti zavezanca.

---

<sup>1</sup> sedaj veljavni SRS (2016) 12.19.

V obrazec za uveljavljanje davčne olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj pa se zgoraj navedeni stroški vpisujejo po naravnih vrstah.

Stroški uvoznih dajatev, transporta in DDV, ki si ga zavezanec ne sme odbiti, so praviloma vključeni že v nabavno ceno opreme in materiala. V skladu z računovodskimi standardi se namreč opredmetena osnovna sredstva in zaloge materiala ob začetnem pripoznanju ovrednotijo po nabavni vrednosti, ki jo sestavljajo nakupna cena, uvozne in nevračljive nakupne dajatve ter neposredni stroški nabave (tudi transportni stroški). V tem primeru se ti stroški ne vpisujejo v obrazec ločeno, saj so vključeni v nabavno vrednost opreme (z.št. 4 – nakup raziskovalno-razvojne opreme) ali materiala (z.št. 1 – stroški materiala).

## **VPRAŠANJE 6: PRAVILNIK O UVELJAVLJANJU DAVČNIH OLAJŠAV ZA VLAGANJA V RAZISKAVE IN RAZVOJ (5. 12. 2012)**

Zavezanec je spraševal, ali Pravilnik o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj (Uradni list RS, št. 75/12; v nadaljevanju Pravilnik) predstavlja pravno podlago za pripravo dokumentacije.

Pojasnjeno je bilo naslednje.

S Pravilnikom se določajo način uveljavljanja davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj v skladu s prvim stavkom prvega odstavka 55. člena Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09 – ZDavP-2B, 43/10, 59/11, 24/12 in 30/12) ter v skladu s prvim stavkom prvega odstavka 61. člena Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 13/11 – UPB, 9/11 – ZUKD-1, 24/12, 30/12 in 40/12 – ZUJF), vrste vlaganj, ki štejejo za vlaganja v raziskave in razvoj, obrazec za uveljavljanje teh davčnih olajšav, metodologija za izpolnjevanje obrazca in način predložitve obrazca davčnemu organu.

V skladu s prvim odstavkom 3. člena Pravilnika se davčnemu organu predloži obrazec iz Priloge 1, ki se ga izpolni v skladu z metodologijo za izpolnjevanje obrazca, ki je kot Priloga 2 sestavni del tega Pravilnika. V skladu z drugim odstavkom istega člena se obrazec za uveljavljanje davčnih olajšav predloži kot prilogo k Davčnemu obračunu davka od dohodkov pravnih oseb in k Davčnemu obračunu akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti hkrati s predložitvijo davčnega obračuna.

Vlaganja v raziskovalno-razvojne dejavnosti morajo biti v skladu s prvim odstavkom 8. člena Pravilnika podrobno opredeljene v poslovnem načrtu ali posebnem razvojnem projektu oziroma programu tako, da je možno naknadno preverjanje skladnosti s projektom oziroma razvojnim programom. 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. Poslovni načrt ali posebni razvojni projekt oziroma program se lahko med izvajanjem dejavnosti spreminja in dopolnjuje. V skladu z drugim odstavkom istega člena mora davčni zavezanec davčnemu organu na njegovo zahtevo nemudoma predložiti poslovni načrt ali posebni razvojni projekt oziroma program iz prvega odstavka tega člena ter ločene podatke po posameznih projektih oziroma programih, za katere je v obrazcu prikazal zbirne podatke.

## **VPRAŠANJE 7: IZKLJUČEVANJE OLAJŠAV PO 55. IN 55.A ČLENU ZDDPO-2 (7. 6. 2012)**

Zavezanec je izpostavil vprašanje glede razumevanja določbe drugega odstavka 1. člena novele ZDDPO-2H (Uradni list RS, št. 30/12), ki z novim sedmim odstavkom 55. člena Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09 – ZDavP-2B, 43/10, 59/11, 24/12 in 30/12) uvaja institut izključevanja olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj po 55. členu ZDDPO-2 ter olajšave za investiranje po 55.a členu tega zakona. Prosil je za dodatno obrazložitev navedene določbe, predvsem glede vprašanja ali se navedeni institut uporablja kot absolutna prepoved hkratnega uveljavljanja olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj in olajšave za investiranje v davčnem obdobju ali kot prepoved hkratnega uveljavljanja teh olajšav za posamezna vlaganja, ki po zakonu predstavljajo tako vlaganje v raziskave in razvoj kot investiranje v opremo in neopredmetena sredstva.

Posredovan je bil odgovor z obrazložitvijo.

Določba sedmega odstavka 55. člena ZDDPO-2, da se znižanje davčne osnove po tem členu izključuje z znižanjem davčne osnove po 55.a členu tega zakona, pomeni, da za posamezno investicijsko vlaganje, npr. nakup določene opreme, ki sicer izpolnjuje pogoje tako za olajšavo po 55. členu kot za olajšavo po 55.a členu, davčne osnove ni dopustno zniževati z uveljavljanjem obeh olajšav hkrati.

Vzporedno z ukrepom povečanja splošne davčne olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj, in to iz 40 % na 100 % zneska, ki predstavlja vlaganja v raziskave in razvoj, je bil z novelo ZDDPO-2H v 55. člen ZDDPO-2 na novo uveden institut izključevanja olajšave za investiranje in olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj po tem zakonu. Kot izhaja iz gradiva Predloga zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (EVA 2012-1611-0040), je navedeni ukrep uveden z namenom preprečiti, da bi zavezanci za določeno opremo lahko uveljavljali tako olajšavo za investiranje kot olajšavo za raziskave in razvoj, kar bi lahko pomenilo davčno olajšavo v višini 140 % za določeno opremo. To pomeni, da zavezanec za opremo, za katero uveljavlja olajšavo za vlaganja v raziskave in razvoj, ne more hkrati uveljavljati še olajšave za investiranje in obratno.

Konkretno to pomeni, da v primeru, če je investirani znesek v določeno opremo že upoštevan pri uveljavljanju olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj po 55. členu ZDDPO-2, zavezanec za isto opremo ne more hkrati uveljavljati še olajšavo po 55.a členu tega zakona, ker bi to pomenilo, da bi skupna olajšava za določeno opremo preseгла celotni znesek vlaganja v to opremo.

## **VPRAŠANJE 8: VLAGANJA V RAZISKAVE IN RAZVOJ MINISTRSTVA (21. 11. 2011)**

V dopisu je bilo navedeno, da je Ministrstvo naročnik raziskovalno-razvojnih projektov, opredeljenih v dokumentu Plan raziskovalno razvojne dejavnosti v Ministrstvu za 2011 in 2012 ter potrditev tem in projektov z začetkom financiranja v 2011. Ministrstvo pri izvajalcih (ki so v večini primerov raziskovalne organizacije, v nekaterih primerih pa tudi pravne osebe, ki nimajo statusa raziskovalne organizacije) naroča raziskovalno-razvojne storitve, nekateri projekti vsebujejo tudi nakup raziskovalno-razvojne opreme, ki se izključno in stalno uporablja za namen projekta. Ministrstvo je zastavilo vprašanja:

1. ali lahko Ministrstvo uveljavlja olajšavo po 55. členu ZDDPO-2 oziroma kakršnokoli olajšavo za davek od dohodkov pravnih oseb zaradi vlaganja v raziskave in razvoj, in
2. ali je lahko Ministrstvo kot naročnik razvojno-raziskovalnih storitev in opreme po teh projektih, kjer ima na končnih rezultatih avtorske materialne pravice, ki jih uporablja kot svoje zmogljivosti, oproščeno plačila davka na dodano vrednost zaradi vlaganja v raziskave in razvoj.



Odgovor je naveden v nadaljevanju.

### **1. Z vidika obdavčitve po Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09 – ZDavP-2B, 43/10 in 59/11)**

Davčne olajšave po VIII. poglavju ZDDPO-2, vključno z olajšavo za vlaganja v raziskave in razvoj po 55. členu, so določene za zavezance, ki obračunavajo in plačujejo davek na podlagi davčnega obračuna po tem zakonu.

V skladu s 3. členom ZDDPO-2 je zavezanec oziroma zavezanka za davek vsaka pravna oseba domačega in tujega prava in družba oziroma združenje oseb po tujem pravu, ki je brez pravne osebnosti in ni zavezanec po zakonu, ki ureja dohodnino. Po izrecni določbi tretjega odstavka tega člena pa Republika Slovenija in samoupravne lokalne skupnosti niso zavezanci, če s tem zakonom ni določeno drugače. Drugačna določba v zvezi s tem je v osmem odstavku 70. člena, ki ureja obveznost za izračun, odtegnitev in plačilo davčnega odtegljaja (samo v tem primeru se tudi Republika Slovenija in samoupravne lokalne skupnosti štejejo za zavezance rezidente).

Glede na navedeno določbo tretjega odstavka 3. člena ZDDPO-2 Republika Slovenija, torej tudi ministristva in organi v sestavi, niso zavezanci za davek po ZDDPO-2, kar pomeni, da niso zavezanci za obračunavanje in plačevanje davka na podlagi davčnega obračuna davka od dohodkov pravnih oseb (ne ugotavljajo davčne osnove in torej tudi ne zmanjšanja davčne osnove iz naslova uveljavljanja davčnih olajšav, ker ne plačujejo davka po tem zakonu).

### **2. Z vidika obdavčitve po Zakonu o davku na dodano vrednost**

Raziskave in razvoj ne sodijo med dejavnosti, oproščene plačila DDV, ne glede na to, kdo je naročnik teh storitev.

Oprostitve DDV so v Zakonu o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 13/11–UPB3, 18/11 in 78/11) opredeljene v členih od 42 do 61. DDV se tako ne obračunava in plačuje od dobav blaga in storitev, za katere je v ZDDV-1 določena oprostitvev plačila DDV.

Ker raziskave in razvoj ne sodijo med dejavnosti, ki so oproščene plačila DDV, izvajalci projekta od opravljenih storitev obračunajo DDV skladno s 3. točko prvega odstavka 3. člena ZDDV-1, ki določa, da je predmet DDV med drugimi tudi opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti na ozemlju Slovenije za plačilo.

### **VPRAŠANJE 9: VLAGANJA V RAZISKAVE IN RAZVOJ – ZAVAROVALNI PRODUKTI (8. 10. 2010)**

Davčni zavezanec – zavarovalnica je navedla da mora pri svojem poslovanju slediti trendom in močni konkurenci, ki vlada med ponudniki tovrstnih storitev na trgu, zato je precejšnjo pozornost namenila razvoju zavarovalnih produktov. Zavarovalnica je opredelila nove predmete zavarovanja, nove nevarnosti in način zavarovalne zaščite pred njimi ali nove storitve v okviru že obstoječih predmetov zavarovanj in nevarnosti, pri čemer:

- pri novem predmetu zavarovanja gre za predmet zavarovanja, ki ga pri tej zavarovalnici še ni bilo mogoče zavarovati,
- pri novih nevarnostih pa gre za nevarnosti, ki jih še ni bil mogoče pri tej zavarovalnici zavarovati, ali pa na nov način povezan skupek nevarnosti v celoto, ki se je prej še ni dalo zavarovati,

in se je za tako opredeljene predmete in/ali nevarnosti izdelal zavarovalniški produkt. Lahko je šlo tudi za kombinacijo prej navedenih alinej. Cena produkta se je izračunala na podlagi aktuarskih izračunov, ki so ocena verjetnosti pogostosti nastanka dogodka/ov (zavarovane nevarnosti) in pričakovane višine škode. Davčni zavezanec je vlaganja opredelil v poslovnem načrtu in v posebnem razvojnem projektu, saj je razvoj opredelil najprej na ravni poslovnega načrta družbe, nato pa se je vsak razvojni projekt podrobno obdelal še ločeno. V nadaljevanju so bile podrobno navedene posamezne faze postopka in aktivnosti v posameznih fazah ter je bilo dodano, da pri razvoju novih produktov sodelujejo vse funkcije v podjetju: trženje, sektor razvoja zavarovanja, sektor podpore trgu, aktuarji in statistika, pravna služba, finance in računovodstvo, IT in tudi uprava.

Za pomoč pri pojasnjevanju, kaj šteje v takih primerih kot vlaganje v raziskave in razvoj, je bilo zaproseno Ministrstvo za visoko šolstvo, znanost in tehnologijo<sup>2</sup>. V nadaljevanju so na kratko povzeta vprašanja zavezanca in podani odgovori:

1. Ali se lahko stroški (pretežno notranji in tudi zunanji) razvijanja novega produkta (razviti produkt pokriva nov predmet zavarovanja, zavaruje novo nevarnost ali pa dodaja neko novo pomembno dimenzijo že obstoječemu predmetu zavarovanja in riziku, tako da tvori novo storitev) uveljavljajo kot davčna olajšava ob predpostavki, da zavezanec razpolaga z vsemi potrebnimi podlagami (imajo projekt oziroma razvojni program in vso ustrezno podporno dokumentacijo)?

Splošno pravilo za raziskovalno razvojno (RR) dejavnost je naslednje: Dokler usposobljen strokovnjak, ki deluje na obravnavanem področju in dobro pozna razpoložljivo znanje na njem, z uporabo tega znanja in izkušnjami znanstvene ali tehnološke nejasnosti ne more preprosto rešiti posameznega problema, sodi njegovo delo, v obsegu reševanja tehnološke nejasnosti nad tedaj dosegljivim splošnim znanjem in njegovimi osebnimi dotedanjimi izkušnjami, med RR dejavnost.

To pravilo je splošno in ga zaradi kratkosti in splošnosti ni mogoče neposredno uporabiti za dokončno presojo v vsaki podrobni situaciji, vendar pa jasno kaže, da je potrebno upoštevati VSE obstoječe znanje v času posamezne dejavnosti. Razvoj novega izdelka, postopka ali storitve, ki so novi le za podjetje, pretežno ne predstavlja raziskovalno razvojne dejavnosti, ker je veliko informacij o njem že znanih.

Primer RR dejavnosti iz zavarovalništva Examples of R&D in banking and insurance – Mathematical research relating to financial risk analysis. – Development of risk models for credit policy. – Experimental development of new software for home banking. – Development of techniques for investigating consumer behaviour for the purpose of creating new types of accounts and banking services. – Research to identify new risks or new characteristics of risk that need to be taken into consideration in insurance contracts. – Research on social phenomena with an impact on new types of insurance (health, retirement, etc.), such as on insurance cover for non-smokers. – R&D related to electronic banking and insurance, Internet-related services and e-commerce applications. – R&D related to new or significantly improved financial services (new concepts for accounts, loans, insurance and saving instruments). (vir. priročnik OECD Frascati)

2. Ali se kot nov produkt lahko šteje tudi »paket« več obstoječih zavarovalnih produktov? Paket že obstoječih izdelkov, postopkov in storitev praviloma ne sodi v RR dejavnost.

---

<sup>2</sup> sedaj Ministrstvo za gospodarski razvoj in tehnologijo

3. Ali se kot nov produkt lahko šteje paket produktov, nekaterih obstoječih in nekega novega (ali nov predmet zavarovanja ali pa zavarovanje nove nevarnosti) – torej rezultat razvoja je paketna storitev z elementom novitete, glavnina stroškov je povezana z razvojem novega elementa?

Omenjeni pogoj za RR dejavnost je reševanje objektivne znanstvene ali tehnološke nejasnosti za nek problem. V obsegu, kolikor nov izdelek ali paket rešuje nejasnost nad pred tem znanim oz. dosegljivim stanjem, predstavlja razvoj novega izdelka ali paketa RR dejavnost. Potrebna je preglednost, ki jasno pokaže delež oz. podrobnosti o reševanju te tehnološke oz. znanstvene nejasnosti.

4. Kateri stroški se lahko vključijo v izračun olajšave, če družba uporablja svoje resurse za R&R (ljudi in sredstva, pri čemer nobenih sredstev ne uporablja izključno za namene R&R) in kupuje zunanje storitve?

Upravičeni so naslednji stroški:

- a) stroški osebja (raziskovalci, tehniki in drugo podporno osebje v obsegu, kot so zaposleni na raziskovalnem projektu);
- b) stroški, povezani z izobraževanjem za neposredne potrebe razvojnih projektov;
- c) stroški pogodb z zunanjimi strokovnjaki in raziskovalci, kot tudi stroški svetovalnih in drugih ustreznih storitev, uporabljenih izključno za raziskovalne dejavnosti;
- d) dodatni režijski stroški, nastali neposredno kot posledica raziskovalnega projekta;
- e) drugi operativni stroški, vključno s stroški materiala, zalog in podobnih izdelkov, nastali neposredno kot posledica raziskovalne dejavnosti.

#### **VPRAŠANJE 10: UVELJAVLJANJE STROŠKOV DELA V INVALIDSKEM PODJETJU PRI OLAJŠAVI ZA VLAGANJA V RAZISKAVE IN RAZVOJ (1. 4. 2008)**

Zavezanec je v zvezi z uveljavljanjem davčne olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj po 55. členu Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06) spraševal, ali se lahko pri invalidskih podjetjih za ugotavljanje višine stroškov osebja notranje raziskovalne dejavnosti upošteva celotna višina stroškov dela (tj. obračunani stroški dela, vključno s prispevki in davki) ali stroški dela, zmanjšani za t. im. odstopljena sredstva.

Vprašanje je povezano z določbo petega odstavka 55. člena ZDDPO-2, ki določa, da zavezanec ne more uveljavljati olajšave za vlaganja po prvem odstavku tega člena v delu, ki so financirana iz sredstev proračuna Republike Slovenije oziroma proračuna EU, če imajo ta sredstva naravo nepovratnih sredstev. Navedeno določbo je razumeti tako, da se olajšave oziroma ugodnosti, dane za določen namen, ne podvajajo oziroma ne dodeljujejo dvakrat za isti namen (na primer enkrat z neposredno izplačanimi sredstvi, kot so subvencije in podobna proračunska sredstva, in drugič z odpovedjo določenim sredstvom, kot npr. z zmanjšanjem davka na račun davčne olajšave).

Pri odstopljenih sredstvih iz naslova obračunanih prispevkov pri invalidskih podjetjih ne gre za sredstva, ki bi bila dodeljena z namenom financiranja vlaganj v raziskave in razvoj. Tako lahko tudi invalidsko podjetje, ob izpolnjevanju predpisanih pogojev za uveljavljanje olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj v skladu s 55. členom ZDDPO-2 in Pravilnikom o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj, v znesek, ki predstavlja vlaganje v notranje raziskovalne in razvojne dejavnosti zavezanca, vključi celotno višino stroškov dela oseb, ki delajo na konkretnih raziskovalnih oziroma razvojnih projektih v podjetju v danem obdobju.