

Zhrnutie vybraných tém vo forme prípadových štúdií na účely workshopu s Finančnou správou a Ministerstvom financií.**1. Spôsob kontroly nároku na superodpočet / naplnenie definícií VaV (preukazovanie technickej neistoty a novosti)**

Posudzovanie dôkazných prostriedkov technickej povahy navrhnutých za účelom preukázania prítomnosti oceniteľného prvku novosti a technickej neistoty – vzhľadom na špecifickosť problematiky a jej technický charakter, otázka zváženia možnosti použitia znalcov pri preskúmaní uplatnených superodpočtov obdobne ako bolo judikované v Českej republike rozsudkom 10 Afs 24/2014 – 119, prípadne inak. Novosť – zmysle metodického pokynu z roku 2021: potenciálna novosť projektu výskumu a vývoja musí byť posúdená na základe porovnávania s existujúcimi znalosťami v príslušnom odvetví hospodárstva. Činnosť výskumu a vývoja musí viesť k záverom, ktoré sú pre príslušné odvetvie hospodárstva nové a dovtedy sa v ňom nepoužívali. Doslovné vyžadovanie splnenia tejto podmienky, ktorá nie je zakotvená v zákone môže viesť k diskvalifikácii veľkého množstva výskumno-vývojových projektov zo superodpočtu na Slovensku.

Z nášho pohľadu, máme zato, že novosť na úrovni daňovníka by mala byť pre účely superodpočtu postačujúca. Daňovník častokrát nemusí vedieť, či dané riešenie už niekde vo svete bolo vyvinuté. Ak aj daňovník vie o tom, že riešenie je už vyvinuté neznamená to, že toto riešenie môže obstať. Naopak vo väčšine prípadov, daňovník naopak je nútený vyvinúť požadované riešenie vo svojej vlastnej réžii, keďže existujúce riešenie nie je plne vyhovujúce alebo je nedostupné finančne. Technická neistota sa neodstráni tým, že riešenie je už vyvinuté. V takom prípade daňovník len vie, že riešenie sa vyvinúť dá, ale nevie, ako postupovať a teda musí tieto technické neistoty riešiť. Samozrejme, počas vývoja môže prísť s vlastným riešením, ktoré je dokonca lepšie ako už vyvinuté. Preto by mali byť takéto podniky podporované. Neodhliadnuc od faktu, že výklad FR v metodickom pokyne je pomerne reštriktívny ba priam diskvalifikačný pre drvivú väčšinu VaV realizovaného na Slovensku.

Alternatívne, je možné vnímať podmienku novosti ako informácie, ktoré nie sú všeobecne verejne dostupné pre odbornú verejnosť. Tj môžu niekde existovať objektívne podobné alebo porovnateľné výsledky vývoja, avšak tieto nie sú verejne prístupné (obsah alebo dokonca ani informácia o ich existencii) a/ alebo sú chránené autorskými a priemyselným právom. Vo všeobecnosti tiež odporúčame posudzovanie technickej stránky projektov ponechať na odborníkov v danej oblasti, ako sú kvalifikovaní zamestnanci daňového subjektu, jeho externí dodávatelia, prípadne napr. v prípade sporu dvoch odborníkov aj súdny znalec.

Spoločne formulovaný záver

- ▶ *Účastníci diskutovali ako kvalitatívne posudzovať prvok novosti v rámci daňovej kontroly. Zúčastnené strany sa zhodli, že prvok novosti by sa v kontexte superodpočtu mal posudzovať v nadväznosti na účtovné definície. V tomto smere sa zúčastnené strany zhodli na potrebe aktualizácie slovenskej verzie OECD Frascati manuálu (posledná dostupná SK verzia je z roku 2002), ako výkladového prostriedku, ktorý by mal umožniť daňovníkovi lepšie posúdiť, či ním vykonávané činnosti spĺňajú podmienky VaV. FS zisťuje možnosti, zatiaľ je možné postupovať podľa Frascati Manuálu z roku 2015, ktorého neoficiálna česká verzia je dostupná na internete.*
- ▶ *P. Horniaček (MF SR) prezentoval príklad, kedy MF SR akcentovalo prvok novosti: Daňovník mal informáciu o existencii patentu na výrobný postup v zahraničí, avšak tento bol pre neho nedostupný (finančne alebo právne). Preto sa rozhodol v rámci projektu vývoja vyvinúť vlastný postup.*

- ▶ *Strany sa rovnako zhodli, že pre účely zachovania konzistentnosti pri vykonávaní daňových kontrol zameraných na superodpočet, FS v spolupráci s MF SR zväži vydanie interného usmernenia pre daňových kontrolórov po vzore Českej republiky (odborný materiál „Metodika pro daňové odpočty na výskum a vývoj“), ktorý by bol k dispozícii aj pre daňovníkov k posúdeniu, či ním vykonávané činnosti spĺňajú podmienky VaV.*
- ▶ *Z hľadiska dokazovania naplnenia definície VaV dôkazné bremeno leží na strane daňovníka, ktorý by tak mal urobiť predovšetkým v projektovej dokumentácii. Na účely vyvrátenia pochybností zo strany správcu dane počas daňovej kontroly sa pripúšťa zapojenie externých znalcov.*

2. Zmluvný VaV tzv. contract R&D postavený na báze cost plus odmeňovania v rámci skupiny / zákazkový VaV

Slovenské VaV je vo veľkej miere postavené na takejto forme spolupráce v rámci skupiny. Sme presvedčení, že takéto nastavenie je v poriadku pre účely uplatnenia superodpočtu za predpokladu, že daňovník pri svojej aktivite naráža na technickú neistotu. FRASCATI Manual hovorí o 5 prvkoch VaV, finančná neistota nie je ani jeden z týchto 5 prvkov, je tam technická neistota. To či podnik znáša finančne riziko nie je dôležité, nemá vplyv na predmet aktivít.

Zároveň je potrebné sa bližšie pozrieť na hraničné situácie takéhoto VaV ako napríklad, keď sa hlavná časť VaV aktivít realizuje v zahraničí, na Slovensku je ale VaV laboratórium, kde sa vykonávajú rôzne testy. Zahraničná materská spoločnosť, odošle materiál slovenskej dcére na otestovanie. Slovenska dcéra vykoná test – napríklad teplotu, pri ktorej materiál začne horieť. Napĺňa takýto test definície VaV pre účely uplatnenia superodpočtu?

Spoločne formulovaný záver

- ▶ *Vo všeobecnosti je takýto koncept spolupráce v rámci skupiny akceptovateľný pre účely uplatnenia superodpočtu. Predpokladom však je, že zákazkový VaV predstavuje ucelený projekt, v rámci ktorého je hmatateľný prvok novosti, ku ktorému svojou aktivitou prispel aj slovenský daňovník. Potreba rozlišovať medzi izolovaným vykonávaním testovania a experimentálnym testovaním. Z TP pohľadu je dôležité sledovať dosahovanú ziskovosť pri refakturácii nákladov za VaV aktivity.*
- ▶ *Ak pôjde o refakturáciu nákladov materskej spoločnosti, ktorá na báze dohody o príspevkoch na náklady financuje projekt VaV a ktorá bude vlastníkom výsledkov VaV, slovenská spoločnosť nemá nárok na odpočet nákladov na VaV.*
- ▶ *Ak je v slovenskej dcére vykonané len testovanie bez pridanej hodnoty, ide o službu a slovenská spoločnosť nemá nárok na odpočet nákladov na VaV. Nárok na odpočet nákladov na VaV má slovenská spoločnosť len v prípade vykonávania experimentálneho testovania.*

3. Zmluvná úprava nákupu nehmotných výsledkov VaV a ich následné uplatnenie do superodpočtu – ako správne nastaviť zmluvné vzťahy pri prevode vlastníckych práv nehmotných výsledkov VaV medzi predávajúcim a kupujúcim, zohľadňujúc všetky právne ako aj komerčné aspekty tohto prevodu

Slovenská spoločnosť pri realizácii svojich interných projektov výskumu a vývoja čiastočne využíva aj externých IT dodávateľov. Dodávatelia disponujú osvedčením o spôsobilosti vykonávať výskum a vývoj, pričom oni sami si neuplatňujú odpočet na výskum a vývoj na dodané nehmotné výsledky VaV. Slovenská spoločnosť uzavretím zmluvy s príslušným dodávateľom získava nevýhradnú licenciu na akékoľvek poskytnuté nehmotné výsledky VaV.

Nehmotné výsledky VaV sú dodávané na mieru, t.z., sú špecificky vyvinuté podľa požiadaviek slovenskej spoločnosti, kedy dodávateľ veľmi úzko spolupracuje s daňovníkom. Ide o špecifické IT riešenia, ktoré sú využiteľné iba pre samotného daňovníka, a preto k ďalšiemu komerčnému využitiu týchto nehmotných výsledkov VaV dodávateľom.

Otázka: Domnievame sa, že je možné uplatniť superodpočet aj na takéto nehmotné výsledky VaV dodané na základe nevýhradnej licencie, nakoľko z obsahovej stránky ide o unikátne riešenia, ktoré nie sú využiteľné žiadnym iným subjektom a daňovník je schopný to preukázať.

Spoločne formulovaný záver

- ▶ *V budúcnosti sa pripúšťa možnosť limitovaného uplatnenia služieb a režijných nákladov. Pri prevode nehmotných výsledkov VaV je kľúčová schopnosť preukaznosti, že prevodom nehmotných výsledkov VaV sa dodávateľ vzdáva majetkových práv ďalej nakladať, či používať predmetné nehmotné výsledky VaV pre svoju ďalšiu činnosť.*
- ▶ *K predmetnej problematike bolo vydané stanovisko MF SR (nemáme k dispozícii). Pri splnení podmienok ustanovených v § 30c ods. 5 písm. b) ZDP možno do odpočtu nákladov (výdavkov) na VaV zahrnúť aj služby, licencie, nehmotné výsledky VaV...*

4. Aktivácia nákladov na vývoj vs. požiadavka existencie prvku neistoty

- Pri vymedzení pojmov výskum a vývoj § 30c zákona o dani z príjmov nepriamo odkazuje na príslušné definície v § 37 postupov účtovania. V zmysle metodického pokynu č. 12/DZPaU/2021/MP, resp. jeho predošlých verzií možno podporne vychádzať aj z OECD Frascati Manualu, ktorý, okrem iného, v súvislosti s VaV aktivitami požaduje prítomnosť prvku neistoty (t.j. neistota, či budú prekonané súvisiace technické výzvy).
- V zmysle § 37 ods. 1 postupov účtovania možno majetok vytvorený vlastným vývojom alebo v priebehu jeho vývoja aktivovať za predpokladu splnenia kritérií v tomto ustanovení (tzv. PIRATE test prevzatý z IAS/IFRS). V zmysle § 37 ods. 4 Postupov účtovania sa ďalej náklady na vývoj sa aktivujú, ak ich suma neprevyší sumu, u ktorej je pravdepodobné, že sa získa z budúcich ekonomických úžitkov po odpočítaní niektorých iných položiek.

Otázky:

- a. Súvisí uplatnenie odpočtu podľa § 30c zákona o dani z príjmov s aktiváciou vývoja do majetku podľa postupov účtovania? Ak áno, za akých podmienok je aktivácia podmienkou na uplatnenie odpočtu? Ak nie, je definícia v § 37 postupov účtovania relevantná ako určitý výkladový prostriedok pojmu výskum a vývoj podľa § 30c zákona o dani z príjmov?
- b. Je možné za prítomnosti technickej neistoty (neistota dosiahnutia úspešného výsledku VaV aktivity) v priebehu vývoja hovoriť o pravdepodobných (pravdepodobnosť > 50%) budúcich ekonomických úžitkoch, a to napr. aj keby existovala zmluva o budúcich dodávkach s budúcimi zákazníkmi, pokiaľ podmienkou dosiahnutia ekonomických úžitkov je úspešné dokončenie vývoja z technického hľadiska?
- b. Alternatívne, možno v kontexte podpornej aplikácie OECD Frascati Manual a teda aj požiadavky existencie technickej neistoty nárokovat' odpočet podľa § 30c zákona o dani z príjmov z nákladov, ktoré sú v priebehu vývoja aktivované, pokiaľ aktom

aktivácie pre účtovné účely daňovník dospel k záveru, že pravdepodobne dosiahne ekonomické úžitky z majetku, ktorý je predmetom vývoja?

Spoločne formulovaný záver

- ▶ *Náklady na vývoj bez ohľadu na to, či boli účtované do nákladov alebo aktivované do majetku, sú vždy daňovo uznateľnými výdavkami len v čase realizácie projektu výskumu a vývoja a za daňový výdavok môžu byť uznané v rozsahu podmienok, ktoré ustanovuje ZDP.*

5. Iné problémy / otázky - evidovanie/preukazovanie výdavkov (nákladov) vynaložených na výskum a vývoj, t. j.

- protichodné požiadavky businessu (čo najnižšia miera evidencie/trackovania času R&D ľudí – admin záťaž) a naopak požiadavky finančnej správy (preukázanie výkonu výskumno-vývojové činnosti);
- v SR chýba právna istota (priamo nerieši ani legislatíva ani metodický pokyn) a zatiaľ nemáme podpornú judikatúru – prístup FR SR pri daňových kontrolách je preto otázný;
- aký je minimálny štandard evidencie, ktorý FR SR pri daňových kontrolách akceptuje (bude akceptovať) (timesheety s detailným popisom aktivít; približný odhad času so všeobecným popisom aktivít; kvalifikovaný odhad času zamestnanca/jeho nadriadeného na výkone projektov V a V; iná forma evidencie)? Na základe odpovede otvoriť diskusiu o reálnej business praxi a možnostiach.
- firmy z dôvodu chýbajúcej právnej istoty a nejednoznačnosti preukázania okrem priamych miezd konzervatívne neuplatňuje iné typy výdavkov (ako odpisy časti hmotného majetku, prevádzkové náklady na R&D ľudí).

Spoločne formulovaný záver

- ▶ *Nakoľko pretrváva zaostávanie Slovenska v rámci konvergenie krajín EU a diskusia preukázala rastúci záujem podnikov o využívanie stimulu podpory pre vedu a výskum, odporúčame zvážiť rozšírenie legislatívy o možnosti uplatňovania niektorých druhov nákladov, možnosti uplatniť superodpočet oproti odvodovým povinnostiam, výpočet preddavkov na daň z príjmu brať z hodnoty základu dane zníženého o superodpočet.*
- ▶ *Zúčastnené strany rovnako prejavili zámer uskutočniť v budúcnosti ďalšie stretnutie/workshop, ktorého predmetom by bola analýza relevantnej zahraničnej judikatúry dotýkajúcej sa superodpočtu.*

V Bratislave 13.6.2022

Daňová komisia SAF, SKDP, EY, poradenské org.