

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

Evidenčné číslo: 103002/I/2020/36097107974839812

**Účtovanie, vykazovanie a zdaňovanie
výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj**

Diplomová práca

2020

Simona Gloneková

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

**Účtovanie, vykazovanie a zdaňovanie
výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj**

Diplomová práca

Študijný program: Ekonómia a manažment

Študijný odbor: Ekonómia a manažment

Školiace pracovisko: Katedra účtovníctva a audítorstva

Vedúci záverečnej práce: doc. Ing. Katarína Máziková PhD.

Bratislava 2020

Simona Gloneková

Čestné vyhlásenie

Čestne vyhlasujem, že som svoju diplomovú prácu spracovala samostatne, a že som uviedla všetku použitú literatúru.

Dátum:

.....

(vlastnoručný podpis)

ABSTRAKT

GLONEKOVÁ, SIMONA: *Účtovanie, vykazovanie a zdaňovanie výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj*. – Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky; Katedra účtovníctva a audítorstva. – Vedúci záverečnej práce: doc. Ing. Katarína Máziková, PhD. – Bratislava: FHI EU, 2020, 82 strán.

Výskum a vývoj sa považuje za ekonomický a technologický ukazovateľ vyspelosti krajín po celom svete. Projekt výskumu a vývoja stojí spoločnosti veľa súkromných finančných prostriedkov. Štát sa preto snaží podporiť investície spoločností do výskumu a vývoja. Môžeme sledovať každoročné zvýšenie uplatniteľného percenta výdavkov na výskum a vývoj. Hlavným cieľom diplomovej práce je analyzovať účtovanie, vykazovanie a zdaňovanie nákladov na výskum a vývoj. Teoretická časť práce je zameraná na definovanie výskumu, vývoja a inovácií. Definuje aj podmienky pre využitie odpočtu nákladov na výskum a vývoj v Slovenskej republike a jeho účtovanie v spoločnosti. V druhej časti diplomovej práce je opísaný hlavný cieľ práce, čiastkové ciele práce a metodika využitá pri písaní záverečnej práce. Tretia a zároveň najdôležitejšia kapitola je venovaná vytvoreniu prípadovej štúdie v spoločnosti Delta s. r. o. v podmienkach Slovenskej republiky. Vytvorený je projekt výskumu a vývoja tejto spoločnosti spolu s internými smernicami ktoré spoločnosť dodržiava pri posudzovaní výdavkov. Následne sú vymodelované tri situácie ktoré môžu v spoločnosti nastať. Prvou je že sú spoločnosti uznané všetky náklady na výskum a vývoj do odpočtu, v druhej je spoločnosti uznaná len pomerná časť výdavkov a v tretej časti pre nesplnenie podmienok nie sú uznané žiadne výdavky. Vypočítaná je daňová úspora v každej modelovej situácii s odporúčaniami pre spoločnosť. Záver kapitoly je venovaný zhodnoteniu stavu podpory výskumu a vývoja v Slovenskej republike a predikciou kam sa podpora bude v budúcich obdobiach uberať.

Kľúčové slová:

výskum a vývoj, odpočet nákladov na výskum a vývoj, daň z príjmov

ABSTRACT

GLONEKOVÁ, SIMONA: *Accounting, reporting, taxation of costs for research and development*. – University of Economics Bratislava. Faculty of Business Informatics; Department of Accounting and Auditing. – Advisor: doc. Ing. Katarína Máziková PhD. – Bratislava: FHI EU, 2020, 82 pages.

Research and development is considered as a main indicator of the maturity of countries all around the world. Project of research and development costs a lot of companies private funds. The state therefore seeks to support investments to research and development. We can monitor the annual increase in the applicable percentage of costs on research and development. The main objective of the diploma work is to analyse the accounting, reporting and taxation of research and development. The theoretical part of the work is aimed at defining research, development and innovation. It also defines the conditions for using deduction of the costs for research and development in Slovak republic and its accounting in the company. In the second part of the thesis there is described the main objective of the work and the methodology used to write the final work. The third and most important chapter is devoted to creation of a case study in the company Delta s. r. o. in the terms of the Slovak republic. This company's research and development project is created together with the internal directives that the company observes in assessing expenditure. Then are modeled three situations which may arise in the company. The first one is that the companies costs are recognised in full rate, in the second one there are recognised only a part of costs and in the third part there are not recognised costs at all. The savings are calculated in every model situation with recommendations for the company. The conclusion of the chapter is devoted to assessing the state of the support in the state and predicting where support will be in the future periods.

Keywords:

research and development, deduction of the costs for research and development, income tax

OBSAH

ÚVOD.....	7
1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí	8
1.1 Definovanie vývoja a výskumu	8
1.1.1 Definovanie nákladov na výskum a vývoj a výdavkov na výskum a vývoj	13
1.2 Projekt výskumu a vývoja a zverejňovanie údajov o uplatnení odpočtu na výskum a vývoj	14
1.2.1 Projekt výskumu a vývoja	14
1.2.2 Zverejňovanie údajov o uplatnení odpočtu výdavkov na výskum a vývoj	16
1.2.3 Porušenie podmienok uplatnenia odpočtu výdavkov na výskum a vývoj.....	16
1.3 Financovanie a podpora vývoja a výskumu podnikateľského sektora.....	17
1.3.1 Podpora vývoja a výskumu v Európskej únii a v Slovenskej republike	17
1.3.2 Daňový odpočet na vývoj a výskum v podmienkach Slovenskej republiky	19
1.4 Účtovanie výskumu a vývoja v podmienkach Slovenskej republiky.....	25
1.5 Vyčíslenie základu dane pri odpočítaní výdavkov na výskum a vývoj	32
1.5.1 Výdavky, ktoré možno opätovne odčítať od základu dane	33
1.5.2 Obmedzenia pri uplatnení odpočtu výdavkov	34
1.5.3 Postup pri uplatnení odpočtu výdavkov na výskum a vývoj v prípade vykázania daňovej straty.	35
2 CIEĽ PRÁCE, METODIKA PRÁCE A METÓDY SKÚMANIA	36
3 VÝSLEDKY PRÁCE A DISKUSIA.....	37
3.1 Základné informácie o spoločnosti a jej projektová dokumentácia.....	37
3.2 Číselník oprávnených výdavkov na vývoj a výskum.....	41
3.3 Účtovanie a odpisovanie aktivovaných nákladov na vývoj.....	50
3.4 Náklady spoločnosti Delta s. r. o. vynaložené v rokoch 2017 – 2020	54
3.5 Výpočet daňovej úspory na výskum a vývoj – spoločnosť splnila podmienky na odpočet.....	57
3.6 Výpočet daňovej úspory na výskum a vývoj – spoločnosť splnila časť podmienok na odpočet výdavkov	66
3.7 Výpočet daňovej úspory na výskum a vývoj – spoločnosť nesplnila podmienky na odpočet výdavkov	72
ZÁVER.....	78

Zoznam Tabuliek

<i>Tabuľka 1: Výskum, vývoj a inovácia podľa Frascati manuálu a Slovenskej legislatívy ...</i>	12
<i>Tabuľka 2: Údaje spoločnosti Delta s. r. o. pre identifikáciu projektu výskumu a vývoja .</i>	40
<i>Tabuľka 3: Číselník oprávnených výdavkov na vývoj a výskum</i>	41
<i>Tabuľka 4: Náplň práce jednotlivých pracovných pozícií a ich požadovaná kvalifikácia..</i>	44
<i>Tabuľka 5: Skutočné náklady vynaložené v spoločnosti Delta s. r. o. v EUR za roky 2017 – 2020.</i>	56
<i>Tabuľka 6: Sadzba dane, odpočet a úspora nákladov v jednotlivých rokoch</i>	58
<i>Tabuľka 7: Schéma na výpočet základu dane z príjmov právnických osôb v Slovenskej republike</i>	59
<i>Tabuľka 8: Základ dane v EUR</i>	59
<i>Tabuľka 9: Náklady súvisiace s vývojom a výskumom v EUR za roky 2017 – 2020</i>	60
<i>Tabuľka 10: Porovnanie daň pred odpočtom výdavkov na vývoj a výskum a daň po odpočte výdavkov na vývoj a výskum pre variant A</i>	65
<i>Tabuľka 11: Porovnanie daň pred odpočtom výdavkov na vývoj a výskum a daň po odpočte výdavkov na vývoj a výskum pre variant B</i>	71
<i>Tabuľka 12: Porovnanie daň pred odpočtom výdavkov na vývoj a výskum a daň po odpočte výdavkov na vývoj a výskum pre variant C</i>	76

ÚVOD

Investície spoločností do vývoja a výskumu sú jedným z faktorov, ktoré stimulujú hospodársky rast a inovačnú výkonnosť spoločností i štátu. „*Je nesporným faktom, že význam nehmotného majetku spoločnosti a celkovo duševného vlastníctva rastie. Jeho hodnotu a potrebu jeho rozvoja si uvedomuje stále viac spoločností.*“¹ Vlády krajín na celom svete využívajú aplikáciu rôznych druhov nástrojov podporujúcich výskum a vývoj. Podpora môže mať priamu i nepriamu formu.

K priamym druhom podpory zaraďujeme poskytnutie verejnej pomoci formou grantov a dotácií. Nepriamym druhom podpory rozvoja výskumu a vývoja môžeme označiť daňové stimuly vo forme dodatočného odpočtu vynaložených výdavkov, formou daňovej úľavy alebo zvýhodneným zaobchádzaním pre spoločnosti. K výhodám zaraďujeme oslobodenie licenčných príjmov alebo príjmov z predaja majetku či patentov súvisiacich s výskumom a vývojom.

Pomer priameho a nepriameho spôsobu podpory výskumu a vývoja je v každej krajine odlišný. Existujú krajiny, ktoré vôbec neaplikujú podporu prostredníctvom daňových stimulov, ale ich podiel výdavkov na vývoj a výskum na hrubom domácom produkte krajiny je vysoký.

Hlavným cieľom daňových stimulov na výskum a vývoj je podpora podnikateľského sektora, podpora konkurencieschopnosti spoločností, zvýšenie atraktivity domácej krajiny voči zahraničným nadnárodným spoločnostiam a ich premiestnenie pôsobnosti na pôdu danej krajiny. Spoločnosti radšej nakúpia inovácie od iných krajín alebo uskutočnia vývoj týchto inovácií v zahraničí, kde sú pre ne vytvorené lepšie podmienky, ak štát nepodporuje, alebo len v slabej miere podporuje vývoj a výskum.

Popularita daňových stimulov na vývoj a výskum vo svete rastie. Celosvetovo sa hodnotí efektívnosť vplyvu na inovačné technológie rôznymi nástrojmi. Merajú sa verejné a súkromné výdavky ktoré sú vynaložené na výskum a vývoj.

¹JAKUBEC, M. – KARDOŠ, P. 2012. Ekonomické zručnosti - vybrané problémy. Bratislava: Iura Edition, 2012. s.13. ISBN 978-80-8078-450-8.

1 SÚČASNÝ STAV RIEŠENEJ PROBLEMATIKY DOMA A V ZAHRANIČÍ

Vývoj a výskum je dynamicky sa vyvíjajúca oblasť. Spoločnosti využívajú priame i nepriame možnosti podpory od štátu. Výskum a vývoj zabezpečuje lepšiu konkurencieschopnosť spoločnosti a upevňuje jeho trhové postavenie. Každá krajina má inak upravené právne predpisy týkajúce sa výskumu a vývoja. Spoločnosti sa riadia zákonmi krajiny v ktorej pôsobia. V záujme každej krajiny je podporovať vývoj a výskum na svojom území, avšak Slovensko spomedzi krajín Európskej únie patrí ku krajinám, ktoré prispievajú na túto oblasť málo zo štátneho rozpočtu. „Ročne sa vynaloží do tejto oblasti z hrubého domáceho produktu približne 1,2 %.“²

Na dosiahnutie podnikateľských cieľov, je nutné aby spoločnosť disponovala potrebnými prostriedkami. V dnešnej dobe spoločnosti zakladajú svoju úspešnosť a konkurencieschopnosť i na majetku, ktorý vyprodukovali svojou vlastnou činnosťou. Na dosiahnutie čo najvyššieho majetku si spoločnosti starostlivo sledujú a optimalizujú náklady na svoju činnosť. V diplomovej práci sa zameriame na náklady, ktoré spoločnosti vynakladajú na vývoj a výskum. Zameriame sa taktiež na ich daňovú uznateľnosť a ich odpočet od základu dane.

1.1 Definovanie vývoja a výskumu

V tejto podkapitole si zdefinujeme vývoj a výskum v podmienkach Slovenskej republiky. Ministerstvo financií Slovenskej republiky vymedzuje náklady na výskum z účtovného hľadiska ako „*Náklady na výskum: pôvodné a plánované zisťovanie vykonávané s cieľom získať nové vedecké poznatky alebo technické poznatky. Ide najmä o činnosti zamerané na získanie nových poznatkov, skúmanie, zhodnotenie a konečný výber aplikácií zo záverov výskumu alebo iných poznatkov, hľadanie alternatívnych materiálov, zariadení, výrobkov, procesov, systémov alebo služieb, formulácia, dizajn, hodnotenie*

² SME.SK. Super odpočet na výskum a vývoj využívajú len desiatky firiem. [online]. 2016 [cit.2019-09-12]. Dostupné na : <https://ekonomika.sme.sk/c/20266969/super-odpocet-na-vyskum-a-vyvoj-vyuzivaju-len-desiatky-firiem.html>

a konečný výber možných alternatív nových alebo zlepšených materiálov, zariadení, výrobkov, procesov, systémov alebo služieb.“³

Ministerstvo financií Slovenskej republiky vymedzuje náklady na vývoj z účtovného hľadiska ako *„náklady na vývoj: aplikácia zistení výskumu alebo iných znalostí na plánovanie alebo návrh výroby nových alebo významne zlepšených materiálov, zariadení, výrobkov, procesov, systémov alebo služieb pred začatím ich sériovej výroby alebo používania, dizajn, zhotovenie a testovanie prototypov a modelov, zhodnotenie nástrojov, šablón, foriem a čipov využívaním novej technológie, zhotovenie a činnosť skúšobnej prevádzky, ktorá nie je v etape ekonomickej realizateľnosti výroby, zhotovenie a prevádzka vybranej alternatívy pre nové alebo zlepšené materiály, zariadenia, výrobky, procesy, systémy alebo služby.*“⁴

Definíciu výskumu a vývoja nájdeme aj v zákone č. 172/2005 o organizácii štátnej podpory vývoja a výskumu. *„Tento zákon ustanovuje podmienky poskytovania štátnej podpory výskumu a vývoja, postavenie a úlohy orgánov s pôsobnosťou v oblasti vedy a techniky vrátane Agentúry na podporu výskumu a vývoja, dlhodobý zámer štátnej vednej a technickej politiky, národný program rozvoja vedy a techniky a informačné zabezpečenie výskumu a vývoja.*“⁵ *„Výskum je systematická tvorivá činnosť uskutočňovaná v oblasti vedy a techniky pre potreby spoločnosti a v záujme rozvoja poznania“*⁶ a *„Vývoj je systematická tvorivá činnosť v oblasti vedy a techniky využívajúca zákonitosti a poznatky získané prostredníctvom výskumu alebo vychádzajúce z praktických skúseností pri tvorbe nových materiálov, výrobkov, zariadení, systémov, metód a procesov alebo ich zlepšení.*“⁷

Určenie hranice kedy sa o výskum a vývoj jedná a kedy už nie, nie je vôbec jednoduché a jednoznačné. Kvôli presnej definícii vývoja a výskumu bol vyvinutý Frascati manuál vydaný OECD, teda Organizáciou pre hospodársku spoluprácu a rozvoj. Manuál

³Opatrenie Ministerstva financií SR č. 23054/2002-92 zo 16. decembra 2002, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva. Novelizované opatrenie č. MF/017028/2018-74 s účinnosťou od 1. februára 2019 (Oznámenie č. 395/2018 Z. z.)

⁴Metodický pokyn k odpočtu výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj podľa §30c zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

⁵Zákon č. 172/2005 Z. z. o organizácii štátnej podpory výskumu a vývoja a o doplnení zákona č. 575/2001 Z. z. o organizácii činnosti vlády a organizácii ústrednej štátnej správy v znení neskorších predpisov, §1

⁶Zákon č. 172/2005 Z. z. o organizácii štátnej podpory výskumu a vývoja a o doplnení zákona č. 575/2001 Z. z. o organizácii činnosti vlády a organizácii ústrednej štátnej správy v znení neskorších predpisov, §2 ods. 1

⁷Zákon č. 172/2005 Z. z. o organizácii štátnej podpory výskumu a vývoja a o doplnení zákona č. 575/2001 Z. z. o organizácii činnosti vlády a organizácii ústrednej štátnej správy v znení neskorších predpisov, §2 ods. 4

vypracovali experti členských krajín, ktorí zbierajú, publikujú a poskytujú stanoviská k výskumu a vývoju. Manuál je výsledok kolektívnej práce národných odborníkov využívajúcich skúsenosti získané pri zbere informácií o výskume a vývoji v členských krajinách OECD. Frascati manuál patrí k najuznávanejším a najprekladanejším prácam OECD a jeho hlavným zámerom je byť referenčnou prácou. Manuál poskytuje užitočné opatrenia o smerovaní a rozsahu vývoja a výskumu vo viacerých krajinách, sektoroch, vedných odboroch, priemysloch a iných kategóriách klasifikácie. Jeho v poradí už siedme vydanie bolo publikované v roku 2015. Sú v ňom presne identifikované činnosti zahŕňajúce výskum a vývoj. Je dôležitým nástrojom pre tvorcov štatistiky a politiky v oblastiach výskumu, inovácií a vedy po celom svete. Spoľahlivé a porovnateľné štatistiky a indikátory s cieľom monitorovať túto oblasť majú medzinárodnú dôležitosť. Obsahuje usmernenia, ktoré odrážajú aktuálne zmeny spôsobu uskutočnenia a financovania vývoja a výskumu, širšie využívanie definícií a štatistík. Venuje sa aj praktickým aspektom zhromažďovania dát a informácií o vývoji a výskume v rôznych sektoroch, novým usmerneniam týkajúcim sa daňových stimulov ako prostriedkov verejnej podpory. Manuál sa skladá z dvoch častí. Prvá časť obsahuje odporúčania a usmernenia na zber a interpretáciu údajov o vývoji a výskume. Keďže nie každá členská krajina bude schopná splniť dané odporúčania, bolo dohodnuté že odporúčania sa stanú štandardom, ku ktorému by sa mali všetky krajiny priblížiť. Druhá časť manuálu interpretuje a rozširuje prvú časť s cieľom poskytnúť dodatočné usmernenia na vypracovanie prieskumov o vývoji a výskume, ktoré sa môžu využiť na informačné účely, detailne popisuje a uvádza príklady z praxe, ktoré uľahčujú čitateľovi manuálu rýchle a ľahké pochopenie danej problematiky.

Frascati manuál definuje výskum a vývoj ako *„tvorivú prácu vykonávanú na systematickom základe za účelom zvýšiť zásoby poznatkov vrátane znalostí o človeku, kultúre a spoločnosti a o využívaní tohto fondu vedomostí v smere navrhovať nové aplikácie.“*⁸ Frascati manuál rozlišuje tri základné oblasti:

- **Základný výskum** zahŕňa teoretickú a experimentálnu činnosť, vďaka ktorej sa získavajú nové poznatky a vedomosti uplatniteľné v praxi. Výskumní pracovníci nemusia byť pri svojej práci vždy oboznámení s aktuálnymi aplikovateľnými

⁸OECD. 2015. FrascatiManual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, The Measurement of Scientific , Technological and Innovation Activities. OECD Publishing, Paris, [online]. [cit. 2019-09-12]. Dostupné na: <https://doi.org/10.1787/9789264239012-en>

výsledkami výskumov, preto cieľom základného výskumu je aj analýza vzťahov, vlastností a štruktúr so zámerom testovania zákonov a hypotéz. Uvedený výskum prebieha vo vládnom, vysokoškolskom i podnikateľskom sektore.

- **Aplikovaný výskum** je originálna činnosť orientovaná na skúmanie. Má za cieľ zistiť možnosti použitia nových poznatkov, spôsobov a metód. Vo väčšine prípadov sa dávajú výsledky aplikovaného výskumu patentovať. Nie je jednoznačne určená hranica deliaca základný a aplikovaný výskum. Delenie závisí od viacerých faktorov. V podnikateľskom prostredí sa hranica určuje na základe vytvorenia projektu, ktorého cieľom bude dosiahnuť sľúbené výsledky základného výskumu.
- **Experimentálny vývoj** definujeme ako systematickú činnosť, ktorá využíva už nadobudnuté vedecké a technologické poznatky na výrobu nových materiálov, výrobkov, zariadení a procesov, alebo zdokonalenie starších. Zameriava sa na prenos získaných znalostí operačných projektov a programov s cieľom testovať a vyhodnocovať. Do experimentálneho vývoja sa podľa Európskej komisie zahŕňa *„vývoj prototypu, pilotné projekty, názorné predvádzanie, či testovanie a overovanie výrobkov, procesov a služieb, ktoré sú nové alebo podstatne vylepšené v prostredí, kde hlavným cieľom je tieto výrobky, procesy a služby technicky zlepšiť.“*⁹

V ekonomickej terminológii sa výskum a vývoj spája s investovaním podnikateľských subjektov do vynálezov nových produktov a ich komercializácie. Neskôr bol do zákona o organizácii štátnej podpory zavedený pojem **inovácia**. Pod týmto pojmom rozumieme:

- službu či výrobok založený na výsledku výskumu a vývoja, uplatniteľný na trhu,
- výrobný postup či distribučnú metódu, ktoré sú vylepšené, nové a umiestniteľné na trhu,
- nové metódy organizácie pracoviska a externých vzťahov podnikov v praxi,
- sprostredkovanie poznatkov vedy y techniky smerom do praxe,
- prenos obchodných a vedecko-technických skúseností, prenájom práv k licenčným zmluvám,

⁹EURÓPSKA KOMISIA. Oznámenie komisie – Rámec pre štátnu pomoc pre výskum, vývoj a inovácie [online]. [cit 2019-09-13]. Dostupné na [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=CELEX:52014XC0627\(01\)&form=CS](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=CELEX:52014XC0627(01)&form=CS)

- zavedenie inovatívnych moderných metód v organizácii práce a predvýrobných etapách,
- zlepšenie vo výrobnom procese kontrolných a skúšobných metód a v službách,
- zvýšenie kvality práce a bezpečnosti pri práci,
- zamedzenie negatívnych vplyvov pôsobiacich na životné prostredie,
- efektívne využitie prírodných zdrojov a energie.

Z ekonomického hľadiska môžeme zdefinovať dve formy inovácie. Prvou je **inovácia postupov** a druhou je **organizačná inovácia**. Inovácia postupov znamená realizáciu významne zlepšených alebo nových spôsobov výroby a poskytovania služieb, pričom zahŕňa aj dôležité zmeny techniky, vybavenia a zariadenia. Organizačnou inováciou rozumieme vylepšenie spôsobu organizácie pracoviska, praktík a vonkajších vzťahov.

Z nášho pohľadu je podpora výskumu, vývoja a inovácií kľúčovým bodom pre rozvoj a napredovanie spoločnosti. Pokrok v oblasti vedy a techniky prispieva k uspokojeniu požiadaviek občanov a preukazuje postavenie národného výskumu a vývoja. Spoločnosť má vždy priestor na zlepšovanie, preto je úloha výskumu a vývoja perspektívna v štátnom sektore, podnikateľskom sektore, sektore vysokých škôl i neziskovom sektore. Vidíme potenciál aplikovania nových poznatkov v praxi a účasť štátu pri usmerňovaní rozvoja vedy a techniky pre pozitívny hospodársky rozvoj. Dôležité je sústrediť pozornosť nielen na základný výskum, ale i na transfer poznatkov do praxe.

Tabuľka 1: Výskum, vývoj a inovácia podľa Frascati manuálu a Slovenskej legislatívy

Výskum, vývoj a inovácia	Frascati manuál	Slovenská legislatíva
Základný výskum	Teoretická alebo experimentálna práca uskutočňovaná za účelom nadobudnutia nových znalostí bez ich aplikácie alebo využitia v praxi	Systematická a kreatívna činnosť uskutočňovaná za účelom získania nových znalostí bez ich ďalšieho využitia v praxi
Aplikovaný výskum	Skúmanie orientované na nadobúdanie nových poznatkov, stanovenie možnosti využitia poznatkov zo základného výskumu alebo na špecificky stanovené ciele	Systematická a kreatívna činnosť uskutočňovaná za účelom získania nových znalostí, ktorých výstupy budú využité v spoločenskej a hospodárskej praxi
Experimentálny vývoj	Systematická činnosť	Systematická a kreatívna

	využívajúca poznatky z výskumu a z praktických skúseností na tvorbu nových alebo vylepšených materiálov, výrobkov, zariadení, systémov, procesov a služieb	činnosť aplikujúca zákonitosti a znalosti nadobudnuté z výskumu a z praktických skúseností pri zlepšovaní alebo vytváraní materiálov, výrobkov, procesov, zariadení a metód
Inovácia	Technická činnosť predstavujúca vedecké, finančné, technické a organizačné kroky vedúce k realizácii nových alebo vylepšených procesov alebo výrobkov	Nový alebo vylepšený výrobok, výrobný proces, služba, distribučná metóda, nový spôsob organizácie vonkajších vzťahov, pracoviska a podnikov

Zdroj: Vlastné spracovanie na základe OECD. *Frascati manuál*. [online]. [cit. 2019-09-13]. Dostupné na: <https://doi.org/10.1787/9789264239012-en> a §2 zákona č. 172/2005 Z. z. o organizácii štátnej podpory výskumu a vývoja a o doplnení zákona č. 575/2001 Z. z. o organizácii činnosti vlády a organizácii ústrednej štátnej správy v znení neskorších predpisov

1.1.1 Definovanie nákladov na výskum a vývoj a výdavkov na výskum a vývoj

Dôležité je na začiatku rozlíšiť pojem **náklady na výskum a vývoj** a pojem **výdavky na výskum a vývoj**. Tieto pojmy nie sú zhodné, avšak sú často zamieňané. Hlavný faktor, ktorý zohráva rozhodujúcu úlohu je čas. Moment, kedy vznikne náklad a kedy vznikne výdavok sa môže líšiť.

„Nákladom sa rozumie zníženie ekonomických úžitkov účtovnej jednotky v účtovnom období, ktoré sa dá spoľahlivo oceniť“¹⁰ Ekonomickým úžitkom rozumieme priamu či nepriamu možnosť prispieť k toku finančných prostriedkov alebo ich ekvivalentom. „Vznik nákladu vytvára možnosť priamo alebo nepriamo prispieť k zníženiu peňažných prostriedkov účtovnej jednotky“¹¹, ktoré boli vynaložené na účely projektu výskumu a vývoja v spoločnostiach.

Ako náklad súvisiaci s výskumom a vývojom môžeme definovať:

- priame zníženie peňažných prostriedkov alebo ich ekvivalentov pri vzniku nákladu v spoločnosti súvisiacich so zabezpečením chodu projektu výskumu a vývoja,
- zníženie iného majetku ako sú peňažné prostriedky alebo ich ekvivalenty pri vzniku nákladu v spoločnosti,

¹⁰ MÁZIKOVÁ, K. a kol. 2016. Účtovníctvo podnikateľských subjektov I. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016. 217 s.

¹¹ MÁZIKOVÁ, K. a kol. 2016. Účtovníctvo podnikateľských subjektov I. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016. 217 s.

- vznik záväzku v súvislosti so vznikom nákladu spoločnosti, ktorý má priamy súvis s výskumnou činnosťou spoločnosti.

Výdavkom na výskum a vývoj rozumieme „úbytok peňažných prostriedkov alebo úbytok ekvivalentov peňažných prostriedkov účtovnej jednotky“.¹²

Podľa platných účtovných zásad sa účtujeme náklady do obdobia s ktorým majú vecnú a časovú súvislosť. Spoločnosť musí rozlišovať účel, obdobie a peňažnú sumu aby rozlíšila, ktorého účtovného obdobia sa prípady týkajú. V spoločnosti môžu nastať tieto tri situácie:

- náklad na výskum a vývoj vznikne súbežne s výdavkom na výskum a vývoj,
- náklad na výskum a vývoj vznikne skôr ako vznikne výdavok na výskum a vývoj,
- náklad na výskum a vývoj vznikne neskôr ako vznikne výdavok na výskum a vývoj.

1.2 Projekt výskumu a vývoja a zverejňovanie údajov o uplatnení odpočtu na výskum a vývoj

1.2.1 Projekt výskumu a vývoja

Každý podnikateľský subjekt, ktorý realizuje odpočet výdavkov na výskum a vývoj potrebuje mať vypracovaný projekt výskumu a vývoja. Projektom výskumu a vývoja rozumieme dokument v písomnej forme, v ktorom spoločnosť vymedzí predmet výskumu a vývoja a svoju výskumno-vývojovú činnosť ešte pred tým, ako začne tento projekt riešiť.

Projekt je súbor cieľov a zámerov a plánovaných, časom ohraničených vývojových a výskumných činností v oblasti vedy a techniky. Súčasť projektu tvoria aj údaje o materiálnych, personálnych, finančných a prístrojových podmienkach, ktoré sú potrebné k začatiu riešenia projektu.

Pred začiatkom realizácie projektu je potrebné, aby oprávnená osoba, ktorú určila spoločnosť podpísala projekt. Na uplatnenie výdavkov na výskum a vývoj, ktorý začal ešte pred 01. 01. 2015 a projekt stále pokračuje, je spoločnosť povinná vypracovať dodatok k pôvodnému projektu aj s náležitosťami zodpovedajúcimi požiadavkám ustanoveným v zákone o dani z príjmov. Zákon o dani z príjmov môže byť definovaný ako

¹² MÁZIKOVÁ, K. a kol. 2016. Účtovníctvo podnikateľských subjektov I. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016. 217 s.

„medzinárodná zmluva, ktorá bola schválená, ratifikovaná a vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, alebo dohoda, ktorá bola uzatvorená alebo schválená vládou Slovenskej republiky a ktorá upravuje zdanenie a s tým súvisiace právne vzťahy vo vzťahu k nesamosprávnym územiám, ktoré v medzinárodných vzťahoch vystupujú samostatne“¹³. Dodatok je potrebné vypracovať aj v prípade, že príde k akejkoľvek zmene projektu výskumu a vývoja.

Povinné náležitosti dokumentu sú nasledovné:

- základné údaje spoločnosti, ktorými sú názov, sídlo, daňové identifikačné číslo, u osoby, ktorá nie je právnickou osobou sa uvádza jej meno a priezvisko, miesto podnikania a adresa trvalého pobytu,
- dátum začiatku realizácie projektu a dátum predpokladaného ukončenia projektu výskumu a vývoja,
- podpis oprávnenej osoby, ktorá môže konať za fyzickú alebo právnickú osobu ešte pred začiatkom realizácie projektu,
- ciele projektu stanovené spoločnosťou, ktoré predpokladá počas doby realizácie projektu a sú merateľné po jeho skončení,
- rozpočet, ktorý vyhradila spoločnosť na projekt výskumu a vývoja počas jednotlivých rokov trvania vývoja a výskumu,
- výška odpočtu uplatneného spoločnosťou za zdaňovacie obdobie.

Spoločnosť, ktorá je právnickou osobou uvádza údaje pre uplatnenie odpočtu na zverejnenie v daňovom priznaní právnickej osoby. Fyzická osoba uvádza údaje pre uplatnenie odpočtu na zverejnenie v daňovom priznaní pre fyzickú osobu typ B.

Povinnosťou spoločnosti je predložiť projekt správcovi dane alebo Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky *„až pri daňovej kontrole, nie pri podávaní daňového priznania v podobe prílohy“*.¹⁴ Na základe projektu vývoja a výskumu sa posudzuje, či spoločnosť splnila všetky náležité podmienky pre uplatnenie odpočtu nákladov. Aby spoločnosť nemala problém s preukázaním oprávnenosti uplatnenia odpočtu, je dobré charakterizovať projekt výskumu a vývoja v rozsiahlej forme. Spoločnosť má povinnosť predložiť tento projekt do 8 dní od kedy mu bola doručená výzva. Výzvu udeľuje správca

¹³Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, § 1, ods. 2

¹⁴MACÍKOVÁ, Patricia. Superodpočet - novinka v zákone o dani z príjmov. [online]. In: Tlačové správy: Archív tlačových správ. 2015 [cit.2019-09-21]. Dostupné na : https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniek/detail-novinky/_superodpocet-na

dane alebo Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky. V prípade, že je projekt výskumu a vývoja neúspešný, spoločnosť si môže aj napriek tejto skutočnosti uplatniť odpočet. Je potrebné aby zdokladovala a jasne zdôvodnila, prečo sa projekt nevydaril a prečo nedosiahla očakávané výsledky.

1.2.2 Zverejňovanie údajov o uplatnení odpočtu výdavkov na výskum a vývoj

Ministerstvo financií Slovenskej republiky povinne zverejňuje údaje o každom jednom projekte výskumu a vývoja, ktorého výdavky sa zahrňajú do super odpočtu výdavkov na výskum a vývoj. Ministerstvo má týmto krokom za cieľ zlepšiť informovanosť verejnosti, ktorá vedie k vyššej daňovej transparentnosti v podnikateľskom prostredí.

Zverejnené údaje je možno nájsť na webovom portáli Ministerstva financií Slovenskej republiky. K zverejňovaným informáciám patria ciele projektu, základné údaje subjektu, dátum začiatku realizácie projektu a výška uplatneného odpočtu. Tieto informácie má ministerstvo povinnosť zverejniť do troch kalendárnych mesiacov nasledujúcich po uplynutí doby na podanie daňového priznania.

K zverejňovaným údajom pri právnickej osobe patrí: obchodné meno, sídlo spoločnosti, identifikačné číslo, daňové identifikačné číslo, výška uplatneného odpočtu, obdobie za ktoré si spoločnosť odpočet uplatňuje, dátum začatia projektu výskumu a vývoja, ciele, ktoré spoločnosť dosiahla pri realizácii projektu vývoja a výskumu. Právnická osoba podáva daňové priznanie v ktorého osobitnej prílohe zverejní tieto údaje. K zverejňovaným údajom pri fyzickej osobe patrí: meno a priezvisko, miesto trvalého pobytu, identifikačné číslo, výška uplatneného odpočtu, obdobie za ktoré si odpočet uplatňuje, dátum začatia projektu výskumu a vývoja, ciele ktoré dosiahla pri realizácii projektu vývoja a výskumu. Fyzická osoba podáva daňové priznanie typu B v ktorom zverejňuje údaje v prílohe číslo jedna.

1.2.3 Porušenie podmienok uplatnenia odpočtu výdavkov na výskum a vývoj

Ak spoločnosť, ktorá vlastní osvedčenie o spôsobilosti na výkon výskumu a vývoja **predá svoje nehmotné výsledky výskumu a vývoja**, pričom pri realizácii projektu uplatňovala odpočet výdavkov:

- zaniká jej nárok na odpočet výdavkov za príslušné zdaňovacie obdobie,

- má povinnosť podať dodatočné daňové priznanie za každé zdaňovacie obdobie, v ktorom si uplatňovala odpočet výdavkov,
- má povinnosť podať toto daňové priznanie do konca tretieho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po tom mesiaci, v ktorom jej bola zistená povinnosť na podanie dodatočného daňového priznania,
- je povinná dodatočne priznanú daň zaplatiť najneskôr v lehote na podanie dodatočného daňového priznania.

Napríklad, ak spoločnosť, ktorá je držiteľom osvedčenia o spôsobilosti na výkon výskumu a vývoja, za rok 2019 využila odpočet výdavkov na výskum a vývoj sa rozhodne v roku 2020 po dokončení prác na projekte výskumu a vývoja predať. Spoločnosť už nemá právo na odpočet výdavkov za rok 2019. Ak si však tento odpočet napriek tomu uplatnila, musí podať dodatočné daňové priznanie do konca tretieho kalendárneho mesiaca, ktorý nasleduje po mesiaci, v ktorom Spoločnosť zistila povinnosť podať dodatočné daňové priznanie. V takejto istej lehote je súčasne spoločnosť povinná zaplatiť daň, ktorú priznala v dodatočnom daňovom priznaní.

1.3 Financovanie a podpora vývoja a výskumu podnikateľského sektora

1.3.1 Podpora vývoja a výskumu v Európskej únii a v Slovenskej republike

Organizácia spojených národov, teda OSN si zvolila za cieľ v oblasti dlhodobého a trvalo udržateľného rozvoja do roku 2030 posilnenie pozície vedeckého výskumu a podporu inovácií. Z cieľov stratégie Európa 2020 vyplýva konkrétny cieľ aj pre oblasť vývoja a výskumu. V podmienkach Slovenskej republiky sa jedná o cieľ investovať verejne aj súkromne do vývoja a výskumu sumu 1,2% z hrubého domáceho produktu. Pre Európsku úniu ide o hodnotu troch percent z hrubého domáceho produktu krajín.

Zaviedol sa register výskumných verejných inštitúcií. Európska komisia prijala Implementačný plán RIS3 SK, ktorý otvoril dvere spoločnostiam pre čerpanie zdrojov Európskej únie na obdobie od roku 2014 až 2020 z operačného programu Výskum a inovácie, ktorý je významným zdrojom alokácie v úhrne 2,3 miliardy eur vyčlenených na financovanie výskumu, vývoja a inovácií. Program je financovaný z európskych štrukturálnych a investičných fondov. RIS3 SK rozpracováva postupy a procesy na splnenie

kritérií ktoré chýbajú vo vzťahu k posilneniu výskumu, technologického rozvoja, inovácií a relevantných investičných priorít. V implementačnom pláne je stanovená vláda krajiny ako zodpovedná inštitúcia na zabezpečenie implementácie RIS3 SK. Plán ustanovuje časový harmonogram politických opatrení, ktoré sa budú realizovať na zabezpečenie plnenia legislatívnych a rozpočtových záväzkov, stanovený mechanizmus monitorovania realizovaných aktivít a mechanizmus na posudzovanie efektívneho využitia existujúcej výskumnej infraštruktúry.

Slovenská republika vypracovala stratégiu v oblasti hospodárskej politiky s víziou do roku 2030. Ide o stratégiu s cieľom stimulácie hospodárskeho rastu, zvýšenie výkonnosti v oblasti inovácií a zvýšenie schopnosti spoločností konkurovať na trhu. Stratégia zohľadňuje priority RIS3 SK, ktoré hovoria o stratégii výskumu a inovácií pre inteligentnú špecializáciu Slovenskej republiky.

V pláne RIS3 SK boli schválené tri základné oblasti špecializácie Slovenskej republiky. Patria sem oblasti hospodárskej špecializácie, oblasti špecializácie z hľadiska dostupných vedeckých a výskumných kapacít a perspektívne oblasti špecializácie. Tieto oblasti boli následne pretransformované do 5 domén inteligentnej špecializácie podľa znalostných, výskumných a ekonomických parametrov. Oblasti domén sú nasledovné:

- priemysel pre 21. storočie,
- dopravné prostriedky pre 21. storočie,
- digitálne Slovensko a kreatívny priemysel,
- zdravé potraviny a životné prostredie,
- zdravie obyvateľstva a zdravotnícke technológie.

Vypracované boli aj štátne programy na obdobie od roku 2018 do roku 2020 na posilnenie podpory vývoja a výskumu s budúcou prognózou do roku 2028. Financovanie výskumu a vývoja má byť realizované prostredníctvom lokálnej relevantnosti a globálnej excelentnosti, efektívnym spojením súkromného sektora s akademickým sektorom. Vyvinuté inovácie je potrebné efektívne zaviesť do praxe a podporiť spoluprácu technologického sektora, tradičného priemyslu a inovatívnych spoločností. *„Systém financovania by mal primárne podporovať vývoj a výskum a inovácie v prioritných*

*tematických oblastiach, ktorých existuje potenciál využitia výsledkov výskumu v hospodárskej a spoločenskej praxi s dostatočnou kritickou masou.*¹⁵

1.3.2 Daňový odpočet na vývoj a výskum v podmienkach Slovenskej republiky

Každá spoločnosť v Slovenskej republike má nárok na odpočet nákladov na vývoj a výskum po splnení zákonných podmienok. Spoločnosť má možnosť si uplatniť daňový odpočet na ľubovoľný počet projektov po celú dobu výskumu vo všetkých oblastiach podnikania. Financovanie vývoja a výskumu je vo väčšine prípadov vysoko nákladné. Pokrytie výdavkov spojených s výskumom a vývojom riešia spoločnosti z vlastných i z verejne dostupných zdrojov. Verejné zdroje financovania výskumu a vývoja prevyšujú zdroje súkromné, preto sa stalo nevyhnutnosťou podporovať aktivity v súkromnom sektore týkajúce sa financovania vývoja a výskumu z podnikateľských zdrojov. Jednou možnosťou takejto podpory je využívanie nástrojov daňovej politiky.

Zákon č. 595/2003 o dani z príjmov upravuje nástroje daňovej politiky na podporu vývoja a výskumu zo zdrojov podnikateľských subjektov. Nástroje daňovej politiky môžeme rozdeliť nasledovne:

a) Daňová úľava pre prijímateľov stimulov

Stimuly sú poskytované ako nástroje podpory na vývoj a výskum, ktorý realizuje spoločnosť. Toto financovanie má formu dotácie z prostriedkov štátneho rozpočtu alebo formu úľavy na dani z príjmov spoločnosti. Stimuly sú zamerané taktiež na podporu spolupráce medzi podnikateľským sektorom a akademickým sektorom v rámci Slovenskej republiky aj Európskej únie.

Veda, inovácia a výskum sú v programovom období od roku 2014 do roku 2020 jednou z najvýznamnejších priorít podpory z fondov Európskej únie. Výskum a inovácie sú dôležitý motor rozvoja ekonomiky, rastu zamestnanosti a konkurencieschopnosti spoločností v Európskej únii. Na Slovensku je tejto problematike venovaný jeden celý operačný program s názvom Výskum a inovácie.

Hlavné oblasti podpory projektu sú:

¹⁵VOKOUN, J. 2017. Financovanie u a vývoja v medzinárodnom porovnaní. [online]. [cit.2019-09-13]. Dostupné na: https://www.ef.umb.sk/konferencie/kfu_2017/prispevky%20a%20prezentacie/prispevky/Vokoun.pdf

- výskum v akademickom sektore a spolupráca s výskumnými inštitúciami a podnikateľským sektorom,
- výskumný a inovačný program Európskej únie,
- kvalita vysokoškolského vzdelávania a rozvoj ľudských zdrojov v oblasti výskumu a vývoja,
- investovanie spoločností do inovácií a výskumu.

Poskytovateľ stimulov, ak ide o dotáciu zo štátneho rozpočtu je Ministerstvo školstva, vedy, výskumu a športu Slovenskej republiky. Ministerstvo financií Slovenskej republiky je poskytovateľom prostredníctvom príslušného správcu dane, ak ide o úľavu týkajúcu sa dane z príjmu. Žiadosti o stimuly podávajú účtovné jednotky na Ministerstvo školstva, vedy, výskumu a športu Slovenskej republiky. Stimuly môžu byť zamerané napríklad na základný, experimentálny a aplikovaný výskum, zabezpečenie ochrany priemyselného vlastníctva, vypracovanie štúdie realizovateľnosti projektov, pridelenie zamestnanca s vysokou kvalifikáciou.

Obrázok 1: Proces žiadania o poskytnutie stimulov



(Zdroj: www.stimuly.vedaatechnika.sk)

b) Odpočet výdavkov na výskum a vývoj

Do roku 2015 mohli spoločnosti využívať podporu len vo forme prostriedkov z dotácií alebo daňovej úľavy. Ministerstvo školstva, vedy, výskumu a športu Slovenskej republiky prideliť tieto dotácie spoločnostiam, ktoré si podali žiadosť a splnili podmienky pre pridelenie finančných prostriedkov. Po žiadosti spoločnosti o úľavu na dani z príjmu je

poskytovateľom takejto výhody Ministerstvo financií Slovenskej republiky prostredníctvom správcu dane.

Celý proces od podania žiadosti o získanie stimulov až po ich následné schvaľovanie a pridelenie je veľmi zložitý, administratívne náročný a komplikovaný proces. „*Mnoho spoločností vidí pri uplatnení odpočtu veľa prekážok, napr. nedostatok informácií o uplatnení odpočtu, nejasný spôsob preukazovania vynaložených nákladov, nejasné podmienky, ktoré ich odrádzajú od uplatnenia si odpočtu.*“¹⁶Toto však nemusí platiť pri odpočte nákladov na vývoj a výskum, pretože ak sa splnia zákonné podmienky, konkrétne stanovené zákonom o dani z príjmov, sa dá odpočet uplatniť prostredníctvom daňového priznania.

Superodpočet, teda dodatočný odpočet výdavkov na vývoj a výskum sa uplatňuje v podmienkach Slovenskej republiky od roku 2015. Hlavným cieľom superodpočtu výdavkov je snaha o zvýšenie motivácie spoločností vynakladať vlastné finančné prostriedky na vývoj a výskum a tým zmenšiť zaostávanie Slovenska oproti priemeru Európskej únie. Od januára 2018 sa zvýšilo percento superodpočtu výdavkov na úroveň 100 percent. V roku 2019 si spoločnosti môžu uplatniť 150 percent a v roku 2020 až 200 percent. Od tohto dátumu prichádza k veľmi významným zmenám v uplatňovaní odpočtu. Novelizovaný zákon prináša potrebné zmeny. Preto sa súčasne uviedol do platnosti aj odpočet z medziročného prírastku výdavkov na výskum a vývoj na úroveň 100 percent. Daňovníci, ktorí si môžu uplatniť odpočet výdavkov na výskum a vývoj sú:

- právnické osoby
- fyzické osoby, ktorým plynú príjmy z podnikania alebo samostatne zárobkovej činnosti, ktoré účtujú v sústave podvojného účtovníctva, jednoduchého účtovníctva alebo si vedú evidenciu príjmov a výdavkov.

Vo všeobecnosti nevzniká spoločnosti povinnosť uplatniť odpočet, ale vzniká jej možnosť tak urobiť. Aby si mohla spoločnosť uplatniť celý odpočet, treba splniť určité podmienky:

- v zdaňovacom období nesmie uplatňovať daňovú úľavu určenú prijímateľovi stimulov,

¹⁶KIŠŠOVÁ, Henrieta. Firmy budú môcť ušetriť desaťtisíce pri investíciách do výskumu a vývoja. [online]. In: Tlačové správy. 2017 [cit.2019-09-19]. Dostupné na: <https://deloitte.com/sk/sk/misc/press-releases-archive/investicievyskumyvoj.html>

- spoločnosť musí vykonávať výskum a vývoj na základe držby osvedčenia o spôsobilosti vykonávať výskum a vývoj,
- ak spoločnosť nie je držiteľom osvedčenia o spôsobilosti na výkon výskumu a vývoja, ale projekt realizuje pre svoje vlastné interné potreby, alebo za účelom následného predaja svojich nehmotných výstupov,
- ak spoločnosť nie je držiteľom osvedčenia o spôsobilosti na výkon výskumu a vývoja a projekt uskutočňuje prostredníctvom zmluvného výskumu a vývoja ako službu v rámci skupiny.

Prírastok výdavkov na výskum a vývoj sa nestanovuje iba ako medziročný prírastok, ale súčasne je definovaný aj ako kladný rozdiel priemerného súčtu nákladov na výskum a vývoj v príslušnom zdaňovacom období a priemerným súčtom nákladov na výskum a vývoj v dvoch po sebe idúcich zdaňovacích obdobiach. Týmto chce štát dosiahnuť zamedzenie špekulácií v presune nákladov medzi zdaňovacími obdobiami s účelom uplatnenia daňového odpočtu aj z medziročného nárastu nákladov.

Pri splnení určených podmienok si pri realizácii projektu výskumu a vývoja môže uplatniť odpočet výdavkov aj spoločnosť spolupracujúca s inou fyzickou osobou alebo inou právnickou osobou. Ak sa na realizácii vývoja a výskumu podieľa viac ako jedna spoločnosť, je nutné posúdiť podiely spoluvlastníctva, ktoré prináležia spoločnostiam na výsledkoch výskumu a vývoja. *„Odpočet je možné uplatniť len do výšky daňových nákladov zodpovedajúcich výške spoluvlastníckeho podielu, ktorý bol dohodnutý na výsledku konkrétneho projektu výskumu vývoja.“*¹⁷

Štát očakáva od navýšenia percenta odpočtu prilákanie takých spoločností, ktoré doteraz neprejavili záujem o podporu pre vývoja výskum. Zároveň sa snažia prilákať na územie Slovenskej republiky zahraničné spoločnosti. Slovensko má v budúcich rokoch za cieľ dotiahnuť sa na úroveň okolitých krajín, ktoré už mali v minulosti zavedené 100 a viac percentné odpočty. K takýmto krajinám patrí napríklad Česko a Maďarsko. Pobaltské krajiny majú zavedený na svojom území 200 percentný odpočet.

¹⁷Metodický pokyn k odpočtu výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj podľa § 30c zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

c) Patent box

Od roku 2015 je uvedený do používania aj takzvaný patent box. Predstavuje osobitný režim spôsobu zdaňovania príjmov v súvislosti s komerčným využitím výskumných výsledkov spoločnosti. Patentbox spojený s duševným vlastníctvom predstavuje „súbor práv, ktorých právna ochrana poskytuje možnosti na rozšírenie foriem jeho vlastného využitia.“¹⁸ Ide o aktíva vrátane softvéru, ktorý je výsledkom vlastného vývoja spoločnosti. „Dokonca niektorí slovenskí odborníci komparujú termín nehmotného majetku s pojmami ako sú duševné vlastníctvo a priemyselné vlastníctvo.“¹⁹

Oslobodenie sa dotýka aj časti licenčných poplatkov zo zaregistrovaných patentov a úžitkových vzorov. Pre priemyselný vývoj a výskum predstavuje toto zvýhodnenie výrazne lepšie daňové podmienky. Technické riešenia či vynálezy musia byť produktom vývoja a výskumu spoločnosti zdaňovanej v Slovenskej republike. Spoločnosť teda sídli alebo má miesto skutočnej prevádzky na Slovensku.

Od roku 2018 sa zaviedli režimy výhodného zdaňovania. Výnosy z odplát za poskytnutie práva na používanie, alebo odplát za registrované patenty úžitkových vzorov, príjmy z odplát za poskytnutie práva na použitie alebo použitie softvéru, ktorý podlieha autorskému právu, príjmy z predaných výrobkov, pri ktorých výrobe bol využitý registrovaný patent či technické riešenie opatrené úžitkovým vzorom, sa budú zdaňovať výhodnejšie z pohľadu spoločností platiacich daň. Výhoda spočíva v oslobodení licenčných príjmov od dane do výšky 50%. Z tohto režimu sú vyňaté tie spoločnosti, ktorých príjmy plynú z nakúpeného nehmotného majetku. Ak ide o čiastkový nákup, oslobodená od dane môže byť len pomerná časť výnosov.

Využitie patent boxu je podmienené splnením rôznych podmienok podobne ako pri super odpočte. Základnou podmienkou je správne účtovanie pri vývoji. Ďalšou nevyhnutnou podmienkou je aktivácia výdavkov v účtovníctve. V praxi to znamená, že patentbox má prinášať skutočný potenciál prinášať spoločnosti ekonomické úžitky v budúcnosti. Patenty a práva sú chránené proti tretím osobám. „Ochrana práv je platná po dni zverejnenia oznámenia o udelení patentu vo Vestníku Úradu priemyselného

¹⁸MRÁZOVÁ, M. 2012. Zvýšenie konzistentnosti a zlepšenie kvality informácií a podkladov pre znaleckú činnosť v odvetví „duševné vlastníctvo“. In Prieniky znaleckých odborov v procese znaleckého dokazovania. Žilina: Žilinská univerzita, 2012. s. 45. ISBN 978-80-554-0501-8.

¹⁹MATUŠOVIČ, M. 2009. Ohodnocovanie duševného vlastníctva. Šoporňa: Ľuboš Janica, 2009, s. 11. ISBN 978-80-970304-7-4.

vlastníctva SR“²⁰. Spoločnosť musí zamestnávať svoj interný tím ľudí zodpovedajúcich za patent box, keďže je v súčasnosti trendom spolupracovať s kontraktormi a nezamestnávať. Viaceré spoločnosti môžu mať s využitím výhod patentboxu problémy, preto je dôležité mať pri sebe právnik, daniara i účtovníka, pretože obhájenie právneho a účtovného postupu v takýchto situáciách si vyžaduje znalosti z účtovníctva, daní i práva.

Oslobodenie sa uplatňuje počas tých zdaňovacích období, napríklad kalendárnych rokov, kedy sa do nákladov zahrňujú aktivované náklady na vývoj vynálezu ošetreného patentom, softvéru a technického riešenia ochráneného úžitkovým vzorom. Odpisovanie aktivovaných nákladov na výskum a vývoj sa uplatňuje v obdobiach, ktoré sú zhodné so zdaňovacími obdobiami. Spoločnosť má povinnosť krátiť tieto výdavky v rovnakom pomere, v akom sú licenčné výnosy od dane z príjmov oslobodené. Z toho vyplýva že zahrnie do výdavkov 50% nákladov. Nejedná sa iba o krátenie odpisov, ale aj napríklad o náklady na sprostredkovanie predaja alebo marketing. Do aktivovaných nákladov na vývoj sa zahrnú aj náklady na subdodávky čiastočných vývojových aktivít. *„Celkové licenčné príjmy sa vynásobia koeficientom, ktorý sa vypočíta ako podiel nákladov na vývoj znížených o náklady na subdodávky a celkových nákladov na vývoj.“*²¹

Spoločnosť bude viesť podrobnú evidenciu o nákladoch v druhovom členení a aktivovaných nákladoch na vynálezy chránené patentom, technické riešenia chránené úžitkovým vzorom a počítačové programy. Ďalej o nákladoch v druhovom členení o nehmotných výsledkoch výskumu a vývoja nadobudnutých od inej spoločnosti. Forma tejto evidencie nie je presne a detailne upravená zákonom o dani z príjmu, tento zákon upravuje len rozsah požadovanej evidencie. Spoločnosti majú dve možnosti vedenia evidencie. Prvou je viesť evidenciu spojenú s bežným účtovníctvom a druhou je evidenciu oddeliť od účtovníctva. Evidencia sa predkladá Daňovému úradu alebo Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky. Lehota na odovzdanie dokumentácie je najneskôr osem dní od doručenia výzvy. Výzvu môže udeliť štát spoločnosti kedykoľvek, nie len v priebehu daňovej kontroly. V prípade plynutia príjmov z licenčných poplatkov spoločnosti ešte pred tým, ako príde k aktivácii výskumných nákladov, využije sa špeciálny spôsob výpočtu príjmov, ktoré môžu byť oslobodené od dane.

²⁰SZILÁGYI, M. 2006. Súdne inžinierstvo v ekonomických znaleckých odboroch. Žilina: 2006. s. 137. ISBN 80-8070-523-2.

²¹BENKO, Ján. „Patent Box“ prinesie výhodnejšie zdaňovanie licenčných príjmov. [online]. [cit.2019-09-19] Dostupné na: <https://www.podnikajte.sk/dan-z-prijmov/patent-box-zdanovanie-licencnych-prijmov>

Spoločnosti zaniká nárok na uplatnenie oslobodenia z licenčných príjmov, ak jej bol patent odňatý, zrušený alebo prepísaný na inú spoločnosť. Taktiež ak jej bola zamietnutá patentová prihláška a zamietnutý patentový vzor, alebo ak jej bol vymazaný úžitkový vzor. Spoločnosť prichádza o nárok v tom zdaňovacom období, v ktorom sa tieto skutočnosti udejú. Strata nároku ovplyvňuje už uplatnené oslobodenia v minulosti. Za každé zdaňovacie obdobie, v ktorom spoločnosť uplatnila oslobodenie, bude musieť podať dodatočné daňové priznanie. Užitočnou informáciou je aj vedomosť, kedy si spoločnosť nebude môcť uplatniť oslobodenie príjmov z predaja tovaru. Zákon zamedzuje uplatnenie u právneho nástupcu spoločnosti, nakoľko by išlo o oslobodenie príjmov plynúcich z nehmotných aktív, ktoré nie sú výsledkom činnosti právneho nástupcu. Obdobný postup sa uplatňuje u prijímateľa nepenažného vkladu, ak predmetom tohto vkladu je patent, softvér, úžitkový vzor využívaný na účely prenájmu (poskytnutia licencií), alebo sú spojené s predajom výrobkov ktoré sú oslobodené.

Zahraničné spoločnosti môžu uplatniť takéto zvýhodnenia len v prípade, že má zahraničná spoločnosť na území Slovenskej republiky stálu prevádzkareň, patentovaný vynález alebo technické riešenie ošetrené úžitkovým vzorom. Zároveň musia byť plne funkčné a spojené so stálou prevádzkarňou takejto zahraničnej spoločnosti. Na zahraničné spoločnosti sa takéto režimy nevzťahujú.

1.4 Účtovanie výskumu a vývoja v podmienkach Slovenskej republiky

Náklady na výskum a vývoj predstavujú tie náklady, ktoré sa dajú spoľahlivo priradiť k výskumu a vývoju a stávajú sa súčasťou účtovaných a vykazovaných nákladov spoločnosti. Zaraďujeme sem mzdové nároky zamestnancov pracujúcich v oblasti výskumu a vývoja, odpisy strojov, budov a zariadení podieľajúce sa na výskume a vývoji i spotrebovaný materiál, energie a služby použité na vývoj a výskum.

Náklady na výskum a vývoj, ktoré je možné odpočítať od základu dane upravujú postupy účtovania, podľa ktorých sa účtuje na účte **012 – aktivované náklady na vývoj**. Na účte 012 – aktivované náklady na vývoj sa účtuje o vývoji, ak sa jedná o aplikáciu zistení výskumu či iných znalostí súvisiacich s plánovaním, návrhom výroby, významného zlepšovania materiálov, výrobkov, zariadení, systémov, procesov a služieb pred začiatkom ich sériovej výroby alebo používania.

„Ako vývoj sa účtuje najmä dizajn a:

- zhotovenie a testovanie prototypov a modelov,
- zhotovenie nástrojov, šablón, foriem a čipov využívaním novej technológie,
- zhotovenie a činnosť skúšobnej prevádzky, ktorá nie je v etape ekonomickej realizovateľnosti výroby,
- zhotovenie a prevádzka vybranej alternatívy pre nové alebo zlepšené materiály, zariadenia, výrobky, procesy, systémy alebo služby.“²²

Podľa postupov účtovania v podvojnom účtovníctve, spoločnosť **aktivuje** výsledky výskumu a vývoja ak dokáže preukázať technický stav dokončenia majetku, možnosť používania majetku, možnosť predaja majetku, zámer dokončenia majetku, spôsobilosť majetku byť používaný, spôsobilosť majetku byť predaný, schopnosť majetku vytvárať budúce ekonomické úžitky, dostupnosť potrebných zdrojov na dokončenie výskumu a vývoja majetku, spoľahlivé ocenenie nákladov vzťahujúcich sa k výskumu a vývoju.

Za výskum považujeme pôvodné a plánované zisťovanie, ktoré sa vykonáva s cieľom získať nové vedecko-technické poznatky. Nákladmi na výskum rozumieme najmä náklady na:

- činnosti spojené so získavaním nových poznatkov,
- skúmanie, zhodnotenie, konečný výber aplikácií z výskumných záverov alebo iných poznatkov,
- hľadanie alternatívnych zariadení, výrobkov, materiálov, systémov, procesov alebo služieb,
- formulovanie, dizajn, hodnotenie a konečný výber alternatív zlepšených alebo nových zariadení, výrobkov, materiálov, systémov, procesov alebo služieb.

Náklady na výskum a vývoj sa vždy stávajú súčasťou účtovných nákladov. Predstavujú tie náklady, ktoré sa dajú k výskumu a vývoju priradiť. Môžu to byť napríklad:

- mzdové náklady a ostatné pracovnoprávne nároky zamestnancov, ktorí pracujú vo výskume a vývoji,
- odpisy strojov, zariadení a budov v rozsahu, v akom sú využívané pri výskume a vývoji,

²²Metodický pokyn k odpočtu výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj podľa § 30c zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

- spotreba materiálu, energie a služby spotrebované na výskum a vývoj.

Podľa postupov účtovania súčasťou nákladov na výskum a vývoj sú aj služby. Zákon však umožňuje odpočítanie nákladov na služby iba ak priamo súvisia s realizáciou výskumu a vývoj a je k nim vedená oddelená evidencia. V iných prípadoch nie je možné zahrnúť náklady za služby do daňových výdavkov na vývoj a výskum. Toto ustanovenie platí z dôvodu, aby sa zamedzilo duplicitnému odpočtu jednak u dodávateľa poskytujúceho službu vývoja a výskumu, ako aj u odberateľa nakupujúceho služby pre svoj projekt týkajúci sa vývoja a výskumu.

Nehmotné výsledky vývoja a výskumu môžu byť nadobudnuté samostatne, teda nie sú súčasťou nadobudnutého dlhodobého majetku a jeho ocenenia, napríklad kúpou alebo darovaním. Ďalej môžu byť nadobudnuté vkladom dlhodobého majetku inou spoločnosťou, preradením z osobného užívania do podnikania, vytvorené vlastnou činnosťou za účelom obchodovania s takýmto majetkom. Na účte 012 – aktivované náklady na vývoj môžeme účtovať vo viacerých prípadoch. Uvedieme si prípady súvisiace s výskumom a vývojom a ich účtovanie na účtoch hlavných kníh.

Aktivované náklady na vývoj a výskum obstarané bezodplatne – darovaním od spoločníkov alebo členov. Náklady sa v tomto prípade oceňujú v reálnej hodnote.

MD	041 – Obstaranie dlhodobého nehmotného majetku		D
ZS	XX	2.	20 000,-
1.	20 000,-		

MD	413 – Ostatné kapitálové fondy		D
	ZS	XX	
	1.		20 000,-

MD	012 – Aktivované náklady na vývoj		D
ZS	XX		
2.	20 000,-		

P. č.	Doklad	Text	Suma	MD	D
1.	ID	Obstaranie aktivovaných nákladov na vývoj a výskum	20 000,-	041	413
2.	ID	Zaradenie aktivovaných nákladov na vývoja výskum do majetku	20 000,-	012	041

Aktivované náklady na vývoj a výskum obstarané dodávateľským spôsobom. Náklady sa v tomto prípade oceňujú v obstarávacej cene.

MD	041 – Obstaranie dlhodobého nehmotného majetku	D
ZS	XX	3. 30 000,-
1.	20 000,-	
2.	10 000,-	

MD	321 – Dodávatelia	D
	ZS	XX
	1.	20 000,-
	2.	10 000,-

MD	012 – Aktivované náklady na vývoj	D
ZS	XX	
3.	30 000,-	

P. č.	Doklad	Text	Suma	MD	D
1.	PFA	Obstaranie aktivovaných nákladov na vývoj a výskum dodávateľsky	20 000,-	041	321
2.	PFA	Externé náklady spojené s obstarávaním aktivovaných nákladov na vývoj	10 000,-	041	321
3.	ID	Zaradenie aktivovaných nákladov na vývoj a výskum do majetku	30 000,-	012	041

Aktivované náklady na vývoj a výskum obstarané pri kúpe spoločnosti alebo jej časti. Náklady sa v tomto prípade oceňujú v reálnej hodnote, ktorá je totožná s obstarávacou cenou.

MD	041 – Obstaranie dlhodobého nehmotného majetku		D
ZS	XX	2.	20 000,-
1.	20 000,-		

MD	372 – Závazky z kúpy podniku		D
	ZS		XX
	1.		20 000,-

MD	012 – Aktivované náklady na vývoj		D
ZS	XX		
3.	20 000,-		

P. č.	Doklad	Text	Suma	MD	D
1.	ID	Obstaranie aktivovaných nákladov na vývoj a výskum kúpu podniku alebo jej časti	20 000,-	041	372
2.	ID	Zaradenie aktivovaných nákladov na vývoja výskum do majetku	20 000,-	012	041

Nepeňažný vklad pri vzniku spoločnosti alebo zvyšovaní vlastného imania vo forme nehmotných výstupov odbornej výskumnej činnosti. Podmienkou je aby sa dali oceniť peniazmi a spoločnosti z nich plynuli ekonomické výhody.

MD	012 – Aktivované náklady na vývoj		D
ZS	XX		
1.	35 000,-		

MD	353 – Pohľadávky za upísané vlastné imanie		D
ZS	XX	1.	35 000,-

P. č.	Doklad	Text	Suma	MD	D
1.	ID	Nepeňažný vklad pri vzniku spoločnosti do vývoja a výskumu	35 000,-	012	353

Vyradenie aktivovaných nákladov na výskum a vývoj likvidáciou. Náklady boli odpísané v plnej výške, ale boli ešte evidované ako dlhodobý nehmotný majetok spoločnosti.

MD	072 – Oprávky k aktivovaným nákladom na vývoj	D
1.	20 000,-	ZS XX

MD	012 – Aktivované náklady na vývoj	D
ZS	XX	1. 20 000,-

P. č.	Doklad	Text	Suma	MD	D
1.	ID	Vyradenie aktivovaných nákladov na vývoj a výskum likvidáciou	20 000,-	072	012

Predaj aktivovaných nákladov na vývoj a výskum, ktoré ešte neboli odpísané v plnej výške.

541 – Zostatková cena predaného dlhodobého hmotného a dlhodobého nehmotného majetku

1.	5 000,-	D
----	---------	---

MD	072 – Oprávky k aktivovaným nákladom na vývoj	D
2.	20 000,-	ZS XX
		1. 5 000,-

MD	012 – Aktivované náklady na vývoj	D
ZS	XX	2. 20 000,-

MD	311 – Odberatelia	D
ZS	XX	
3.	40 000,-	

MD 641 – Tržby z predaja dlhodobého nehmotného a dlhodobého hmotného majetku D

	3.	40 000,-
--	----	----------

P. č.	Doklad	Text	Suma	MD	D
1.	ID	Doúčtovanie oprávok v zostatkovej cene	5 000,-	541	072
2.	ID	Vyradenie nákladov na výskum a vývoj z majetku	20 000,-	072	012
3.	VFA	Predajná cena nákladov na vývoja výskum	40 000,-	311	641

Inventarizačný rozdiel, prebytok nezachytený v účtovníctve.

MD 041 – Obstaranie dlhodobého nehmotného a hmotného majetku D

ZS	XX	2.	4000,-
1.	4 000,-		

MD 384 – Výnosy budúcich období D

	ZS	XX	
	1.	4 000,-	

MD 012 – Aktivované náklady na vývoj D

ZS	XX		
2.	4 000,-		

P. č.	Doklad	Text	Suma	MD	D
1.	ID	Inventarizačný rozdiel – prebytok	4 000,-	041	384
2.	ID	Zaradenie inventarizačného rozdielu – prebytku do majetku	4 000,-	012	041

Inventarizačný rozdiel, manko nezachytené v účtovníctve.

MD	072 – Oprávky k aktivovaným nákladom na vývoj	D
	ZS	XX
	1.	8000,-
MD	549 – Manká a škody	D
1.	8 000,-	

P. č.	Doklad	Text	Suma	MD	D
1.	ID	Inventarizačný rozdiel – manko	8 000,-	549	072

Spoločnosť si stanovuje odpisovanie aktivovaných nákladov na výskum a vývoj v odpisovom pláne. Keď spoločnosť nevie spoľahlivo odhadnúť životnosť aktivovaných nákladov na výskum a vývoj, je potrebné aby ich spoločnosť odpísala najneskôr do piatich rokov od obstarania. Spoločnosť môže rozdeliť zisk, ak tieto náklady neboli odpísané úplne. Úhrnná výška rezervného fondu a iných zložiek vlastného imania spoločnosti, ktoré má k dispozícii, na vyplácanie má byť vyššia ako celková výška neodpísaných nákladov na vývoj a výskum.

Povinnosťou spoločnosti je vedenie analytickej evidencie. Spoločnosti majú vytvárať analytické účty k príslušným syntetickým účtom, aby sa dali presne identifikovať náklady súvisiace s výskumom a vývojom. Pri viacerých rozpracovaných projektoch spoločnosti, je potrebné aby viedla analytickú evidenciu presne a pravdivo podľa jednotlivých projektov. Spoločnosť účtujúca v sústave podvojného účtovníctva i osoba účtujúca v sústave jednoduchého účtovníctva vedie podrobnú oddelenú evidenciu výdavkov na výskum a vývoj. Evidencia výdavkov na výskum a vývoj musí byť dostatočne preukázateľná a prehľadná, pretože dôkazné bremeno k správnosti a oprávnenosti uplatnenia odpočtu spočíva na spoločnosti.

1.5 Vyčíslenie základu dane pri odpočítaní výdavkov na výskum a vývoj

Spoločnosť si na uplatnenie odpočtu musí do daňových výdavkov zahrnúť len také výdavky, ktoré majú súvis s realizáciou projektu výskumu a vývoja. Pri výdavkoch, ktoré

s výskumom a vývojom súvisia len z časti, si spoločnosť môže uplatniť len rozdiel medzi skutočnými výdavkami a výdavkami ktoré nemajú súvis s realizáciou výskumu a vývoja.

1.5.1 Výdavky, ktoré možno opätovne odčítať od základu dane

Od základu dane pri realizovaní projektu výskumu a vývoja je možné odpočítať od základu dane:

- výdavky, ktoré boli vynaložené na výskum a vývoj v tom zdaňovacom období, za ktoré spoločnosť podáva daňové priznanie k dani z príjmu,
- mzdové a iné pracovnoprávne nárokov zamestnancov, poistného a príspevkov v tom zdaňovacom období, v ktorom zamestnanec uzatvoril so spoločnosťou pracovný pomer. Podmienkou je, aby sa zamestnanec podieľal na realizácii výskumu a vývoja a zároveň je občanom Slovenskej republiky alebo príslušníkom jedného zo štátov Európskej únie. Zamestnanec musí tiež spĺňať podmienku veku pod 26 rokov a mať ukončené príslušné vzdelanie v dennej forme štúdia pred dvomi rokmi a menej,
- výdavky vynakladané v tom zdaňovacom období, kedy sa do odpočtu zahrňajú aj výdavky prevyšujúce úhrn výdavkov vynakladaných v minulom zdaňovacom období na výskum a vývoj zahrňovaných do odpočtu.

Nehmotné výsledky a služby, obstarané od verejných a štátnych vysokých škôl a od Slovenskej akadémie vied, právnických osôb vykonávajúcich svoju výskumnú činnosť podľa nariadení Slovenskej republiky je možné odpočítať od základu dane. Patria sem aj náklady na nehmotné výsledky výskumu a vývoja obstarané od iných subjektov vykonávajúcich výskumnú činnosť a náklady na certifikáciu výsledkov výskumu a vývoja. Novela zákona o dani z príjmov v Slovenskej republike „*umožňuje do odpočtu nákladov na výskum a vývoj za zdaňovacie obdobie začínajúce 1. Januárom 2018 a neskôr zahrnúť aj náklady na licencie počítačových programov, ktoré priamo súvisia s realizáciou projektu.*“²³

Štát sa snaží zamedziť kombinovanie priamej metódy podpory s nepriamou metódou podpory. Priama metóda predstavuje finančnú podporu z verejných prostriedkov a

²³Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, § 30c, ods. 5

nepriama podpora umožňuje odpočet nákladov na výskum a vývoj od základu dane. Mohlo by sa stať, že by náklady hradené formou finančnej podpory mohli byť aj zahrnuté v odpočte nákladov na výskum a vývoj. Uplatnením sa zníži základ dane spoločnosti. Postup je podľa zákona o dani z príjmov neprijateľný.

1.5.2 Obmedzenia pri uplatnení odpočtu výdavkov

Do odpočtu nie je možné zahrnúť náklady, ktoré nemajú súvis s výskumom a vývojom. Ďalšie náklady ktoré nemožno zahŕňať vymedzuje zákon o dani z príjmov Slovenskej republiky. K výdavkom, ktoré si nemožno uplatniť patrí:

- výdavky, na ktoré bola spoločnosti poskytnutá čiastočná alebo úplná podpora z verejných zdrojov,
- výdavky na licencie, služby, nehmotné výsledky vývoja a výskumu ktoré spoločnosť obstarala od iných osôb, okrem
 - služieb súvisiacich s realizovaním projektu výskumu a vývoja a nehmotných výsledkov výskumu a vývoja obstaraných od Slovenskej akadémie vied, právnických osôb, ktoré zriadili štátne orgány a tieto uskutočňujú vývoj a výskum,
 - nehmotných výsledkov výskumu a vývoja, ktoré spoločnosť obstarala od občianskych združení, neziskových organizácií a združení právnických osôb, ktorým štát udelil osvedčenie o spôsobilosti vykonávať výskum a vývoj,
 - certifikácia vlastných výstupov výskumu a vývojom ktoré spoločnosť vynaložila,
- výdavky na právne, finančné, personálne, reprezentačné a administratívne činnosti spoločnosti, strážnu službu, školenie, upratovanie, prieskum trhu, štandardný vývoj softvéru, zber a spracovanie informácií, činnosti inovačného charakteru, ktoré neobsahujú ocenený prvok novosti podobne.

1.5.3 Postup pri uplatnení odpočtu výdavkov na výskum a vývoj v prípade vykázania daňovej straty.

Spoločnosť vykazujúca daňovú stratu si nemôže uplatniť odpočet z dôvodu, že túto stratu vykazuje. Spoločnosť môže postupovať nasledovne:

- odpočet výdavkov alebo zostávajúcu časť odpočtu je možné uplatniť v najbližšom období, ktoré nasleduje po období v ktorom vykázala spoločnosť základ dane.
- odpočet je možné uplatniť najviac v štyroch po sebe bezprostredne nasledujúcich zdaňovacích obdobiach po období v ktorom vznikol nárok na odpočet.

Spoločnosti vznikne v roku 2019 nárok na odpočet výdavkov na výskum a vývoj v hodnote 10 500 €. V roku 2019 vykáže v daňovom priznaní základ dane znížený o 500 €, ktoré predstavujú daňovú stratu. Zostávajúcu sumu 10 000 € si spoločnosť odpočíta v daňových priznaniach za roky 2020 až 2023. Vždy však len do výšky vykazaného základu dane, ktorý sa znížil o odpočet daňovej straty. Ak spoločnosť neuplatní svoj nárok na takýto odpočet výdavkov na výskum a vývoj v „správnom“ období, jeho nárok na odpočet zaniká.

2 CIEĽ PRÁCE, METODIKA PRÁCE A METÓDY SKÚMANIA

V diplomovej práci sme sa zamerali na výdavky na výskum a vývoj v Slovenskej republike. Primárnym cieľom je upriamiť pozornosť na účtovanie, vykazovanie a zdaňovanie vývoja a výskumu v podmienkach Slovenskej republiky. V práci budeme analyzovať, porovnávať a následne hodnotiť pravidlá a podmienky na uplatnenie daňového odpočtu nákladov na výskum a vývoj od základu dane v podnikateľskom sektore. Na splnenie hlavného cieľa tejto diplomovej práce je nutné určiť menšie čiastkové ciele, ktoré sú stanovené v nasledovnom poradí:

- zamerať sa na projekt vývoja a výskumu v prípadovej štúdií spoločnosti Delta s. r. o. prostredníctvom projektovej dokumentácie vývoja a výskumu,
- analyzovať vynaložené náklady na výskum a vývoj v prípadovej štúdií v spoločnosti Delta s. r. o. zahrnuté do odpočtu výdavkov,
- analyzovať a zhodnotiť daňovú úsporu v spoločnosti Delta s. r. o. pri rôznych modelových podmienkach.

Aby bolo možné vyššie vytýčený cieľ dosiahnuť, bolo potrebné stanoviť metodiku práce. Pri vypracovaní diplomovej práce bolo nevyhnutné použiť metódy zhromažďovania, porovnávaní, syntézy, analýzy, selekcie, indukcie a dedukcie. Pred začiatkom vypracovávaní práce bolo dôležité získať potrebné informácie k uvádzanej problematike metódou zhromažďovania informácií z dostupných zdrojov. Využili sme zákony uplatňované v Slovenskej republike, publikovanú literatúru a internetové zdroje. Metódou selekcie sme z nadobudnutých informácií vybrali tie, ktoré boli dôležité pre spracovanie práce. Metódou analýzy bola rozložená práca do menších čiastkových cieľov. Prostredníctvom syntézy boli poznatky spojené do jedného celku s úmyslom získať prehľad o riešenej problematike. Tvrdenia nachádzajúce sa v prvej kapitole práce boli pretransformované do konkrétnych skutočností metódou dedukcie. Podstatou diplomovej práce je rozanalyzovať jednotlivé položky nákladov vynaložených na výskum a vývoj, určiť ich daňovú opodstatnenosť a identifikovať tie výdavky ktoré spĺňajú podmienky na odpočet od základu dane. Komparáciou troch modelových situácií, ktoré nastali v prípadovej štúdií bolo možné určiť výšku daňovej úspory v jednotlivých prípadoch.

3 VÝSLEDKY PRÁCE A DISKUSIA

Cieľom pri písaní diplomovej práce bolo je analyzovať výdavky na výskum a vývoj v Slovenskej republike. V tretej časti diplomovej práce priblížime projektovú dokumentáciu spoločnosti Delta s. r. o. a požiadavky na túto dokumentáciu. Spoločnosť má povinnosť mať vypracovaný projekt výskumu a vývoja, ktorý má stanovené povinné náležitosti a podkladá sa ním nárok na uplatnenie odpočtu výdavkov na výskum a vývoj. Definujeme dokument, ktorý spoločnosť prijala do interných smerníc s názvom číselník oprávnených výdavkov na výskum a vývoj, ktorý pomáha zodpovedným zamestnancom v analýze výdavkov. V tretej kapitole sa venujeme výskumu a vývoju v prípadovej štúdií spoločnosti Delta s. r. o. a analyzujeme náklady vynaložené touto spoločnosťou v rôznych obdobiach. Venujeme sa mzdovým výdavkom, odpisom, nákupu nehmotného a hmotného majetku spoločnosti, operatívneho nájmu a cestovným náhradám spoločnosti. Vysvetlíme si účtovanie a odpisovanie aktivovaných nákladov na vývoj v spoločnosti Delta s. r. o.. Vymodelujeme si tri vzorové prípady, ktoré môžu nastať v slovenských spoločnostiach. Určíme percentuálnu aj absolútnu výšku daňovej úspory v spoločnosti Delta s. r. o.. Výška daňovej úspory je determinovaná výškou uznaných nákladov na výskum a vývoj a platnej sadzby dane z príjmu v Slovenskej republike. Praktická časť diplomovej práce je hlavne zameraná na komparáciu daňovej úspory za roky 2017 až 2020, kedy sa percento uznateľných výdavkov na výskum a vývoj odlišovalo.

3.1 Základné informácie o spoločnosti a jej projektová dokumentácia

V tejto časti diplomovej práce sa zameriame na výdavky súvisiace s vývojom a výskumom v konkrétnej spoločnosti Delta s. r. o.. Pre účely práce je vytvorená prípadová štúdia v spoločnosti Delta s. r. o.. Spoločnosť bola založená v roku 1995, pôsobí na území Slovenskej republiky a riadi sa jej zákonmi. Spoločnosť si za roky pôsobenia vybudovala povest' rešpektovanej spoločnosti na našom území. Predmetom spoločnosti je:

- výroba bezalkalického hlinito-borito-kremičitého E-skla,
- výrobky z aglomerovaného dreva,
- strojné súčiastky z plastických hmôt,
- výroba a predaj výrobkov zo skla,
- podnikanie v oblasti z nakladania s odpadmi,

- výroba sklenených a minerálnych vlákien a výrobkov z nich,
- výroba strojov a zariadení pre sklársku výrobu,
- výroba plastov a polymérov,
- rozvod elektriny, rozvod tepla,
- kúpa tovaru za účelom jeho predaja konečnému spotrebiteľovi (maloobchod) v rozsahu voľnej živnosti,
- pohostinská činnosť- závodné stravovanie.

Hlavný podiel na ziskoch spoločnosti tvorí výroba skleneného vlákna na báze bezalkalickeho hlinito-borito-kremičitého E-skla, následné spracovanie E-skla a predaj týchto výrobkov. Sklené vlákno sa v spoločnosti vyrába jedноступňovým procesom, pri ktorom sa vyrobené sklené vlákno ťahá z taviacich agregátov, teda zo sklárskych vaní prostredníctvom špeciálnych pecok z drahých kovov. Sklené vlákno sa vyrába pri teplotách približne 1400 stupňov Celzia.

Zamestnancami spoločnosti sú špičkoví pracovníci z výskumnej oblasti a dlhoročnými skúsenosťami v odbore. Spoločnosť investuje vysoký objem finančných prostriedkov do oblasti výskumu a vývoja, preto sa rozhodla využiť odpočítateľnú položku na výskum a vývoj. Týmto krokom získa štátnu podporu na realizáciu výskumu a vývoja a tým získa i možnosť na zlepšenie svojho postavenia na trhu a vyššej konkurencieschopnosti v odvetví. Obdobie v ktorom bude realizovaný projekt výskumu a vývoja je rok 2017 až 2020.

Projektová dokumentácia

Jednou z nevyhnutných podmienok pre uplatnenie odpočítateľnej položky na výskum a vývoj je vypracovanie písomného dokumentu „projekt vývoj a výskum“. Slovenskej spoločnosti ukladá povinnosť mať vypracovaný projekt zákon o dani z príjmov. Projekt je dokument v ktorom spoločnosť ešte pred začatím realizácie výskumnej činnosti túto činnosť zadefinuje, preukáže prvok novosti, alebo technickú a výskumnú neistotu. Projektom sa podkladá nárok na uplatnenie odpočtu, preto musí byť spracovaný v písomnej forme ako zábezpeka dôkazového materiálu. Povinné zákonom predpísané náležitosti projektu sú:

- *„identifikačné údaje spoločnosti,*
- *doba a ciele uskutočnenia projektu,*
- *celkové predpokladané náklady,*

- *meno, priezvisko, kvalifikácie a formy pracovnoprávneho vzťahu osôb , ktoré sa podieľajú na odbornom zaškoľovaní realizácie projektu,*
- *hodnotenie dosiahnutých výsledkov a spôsob kontroly,*
- *miesto , dátum, meno a priezvisko osoby, ktorá schválila projekt.* ²⁴

Cieľom projektu výskumu a vývoja spoločnosti Delta s. r. o. bola výstavba novej linky, nakoľko stúpol dopyt po sklenom vlákne. Nová kapacita linky predstavuje 24 tisíc ton ročne, čo znamená nárast o 4 tisíc ton v porovnaní s minulosťou. Kapacita výroby spoločnosti sa nezmení. Hlavným ekonomickým prínosom investície pre spoločnosť je zníženie prevádzkových nákladov v produkcii skleného vlákna, keďže odpad sa bude opätovne využívať vo výrobe formou náhrady za doteraz používané vstupné suroviny. Spotreba surovín by mala klesnúť o 10 až 13 percent. Výhodou v zavedení novej linky je aj energetická úspora, čo má pozitívny dopad na zlepšenie životného prostredia. Pri modernizácii výroby sa využijú technológie vďaka ktorým hodnoty vypúšťaných emisií budú pod stanoveným limitom. Výroba skleného vlákna takto minimalizuje svoj dopad na životné prostredie.

Celkový dopyt na európskom trhu so sklenenými vláknami sa v porovnaní s rokom 2017 zvýšil o 5,6 percenta. Vychádza sa zo sumáru dopytov po sklenených vláknach európskych výrobcov. Spoločnosť je súčasťou zoskupenia GFE (GlassFiberEurope), teda asociácie európskych výrobcov skleného vlákna. Zvýšený dopyt po sklenom vlákne z Európy pramení z predĺženia antidumpingových opatrení prijatých proti čínskym a malajzijským výrobcom sklenených vláknien.

Najväčším trhovým segmentom je stavebný a automobilový priemysel, kde sa čoraz viac využívajú výhody kompozitných materiálov. Oba trhovú segmenty vykazujú trhovú potenciál i na ďalšie obdobia. Významný potenciál spočíva aj na trhu spotrebnej elektroniky a veternej energie. Prevažná väčšina predaja spoločnosti reprezentuje vývoz výrobkov do krajín Európskej únie. Hlavnými vývoznými krajinami sú Taliansko, Nemecko, Poľsko a Francúzsko.

Spoločnosť pre vyšší záujem o svoje výrobky na európskom trhu potrebuje zefektívniť výrobu a znížiť svoje výrobné náklady. Budúce investičné aktivity spoločnosti spočívajú najmä v modernizácii výroby. Spoločnosť sa sústreďí na maximálne vyťaženie výrobných kapacít, zvýšenie produktivity práce, vyjednávanie nižších cien pre vstupné materiály

²⁴Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, § 30c, ods. 7

a energie a dôsledný spôsob riadenia zásob výrobkov. Peňažné prostriedky, ktoré spoločnosť takýmto spôsobom ušetrí ďalej reinvestuje do projektu výskumu a vývoja.

Pred uvedením vyvinutej technológie do prevádzky bolo nutné uskutočniť všetky potrebné merania a skúšky. Testovanie výsledkov bolo priebežne vyhodnocované a dokumentované. Po splnení všetkých parametrov je technológia pripravená na užívanie.

Možnosť uplatnenia odpočtu nákladov na výskum a vývoj v podmienkach Slovenskej republiky je podmienené posudzovaním, či činnosti vykonané spoločnosťou sú považované za činnosti výskumu a vývoja. Definovanie výskumu a vývoja vychádza z platného medzinárodného Frascati manuálu vydaného OECD. Základným kritériom odlišenia činnosti výskumu a vývoja od ostatných podnikateľských činností spoločnosti je prítomnosť prvku novosti a prítomnosť technickej či výskumnej neistoty.

V projekte spoločnosti Delta s. r. o. zameranej na výrobu novej linky na spracovanie skleneného vlákna, ktorý spoločnosť odovzdala miestne príslušnému správcovi dane, bol uznateľne preukázaný oceneľný prvok novosti, výskumná a technická neistota. Preukázanie prebehlo na základe znaleckých posudkov predložených spolu s dokumentáciou o projekte výskumu a vývoja. Posudky vykonali odborní znalci z oblasti výskumu a vývoja, ktorí potvrdili prítomnosť základných bodov výskumu a vývoja. Získaním takéhoto znaleckého potvrdenia je možné považovať projekt podľa slovenskej legislatívy za projekt výskumu a vývoja.

Dôležitým míľnikom pre každý projekt výskumu a vývoja je stanovenie doby realizácie projektu. Pre účely diplomovej práce bola stanovená doba riešenia projektu od roku 2017 do roku 2020. Tabuľka č. 2 zobrazuje všeobecné identifikačné údaje, ktoré je nutné uviesť v každom projekte výskumu a vývoja.

Tabuľka 2: Údaje spoločnosti Delta s. r. o. pre identifikáciu projektu výskumu a vývoja

Názov projektu výskumu a vývoja	Nová výrobná linka
Evidenčné číslo projektu výskumu a vývoja	987654321
Názov spoločnosti	spoločnosť Delta s. r. o.
Sídlo spoločnosti	XY
IČ	XXXXXXXX
DIČ	XXXXXXXXXX
Dátum začatia projektu	01.01.2017
Dátum ukončenia projektu	31.12.2020

Zdroj: Vlastné spracovanie na základe údajov spoločnosti Delta s. r. o.

3.2 Číselník oprávnených výdavkov na vývoj a výskum

Spoločnosť prijala do svojich interných smerníc číselník oprávnených výdavkov na vývoj a výskum. Interné smernice spoločnosti obsahujú platné účtovné metódy, zásady a postupy. „Účtovnými zásadami (účtovnými princípmi) sa rozumie súbor pravidiel, komplex uznaných praktických poznatkov a zákonitostí, ktoré platia pre vedenie účtovníctva a zostavenie účtovnej závierky“²⁵ a „Účtovné metódy sú spôsoby a postupy, ktoré účtovné jednotky využívajú na zabezpečenie dodržania účtovných zásad za účelom splnenia cieľa účtovníctva.“²⁶ Účelom je usporiadať oprávnené výdavky do kategórií podľa ich charakteru a zľahčiť pracovníkovi zodpovednému za určovanie oprávnenosti prácu. Číselník predstavuje zoznam tried a skupín výdavkov ktoré sa najčastejšie vyskytujú v spoločnosti. Vecné vymedzenie výdavkov na výskum a vývoj vychádza zo špecifikácie opatrení Ministerstva financií Slovenskej republiky a účtovej osnovy.

Tabuľka 3: Číselník oprávnených výdavkov na vývoj a výskum

Číselník oprávnených výdavkov na vývoj a výskum	
Skupina 01 – Dlhodobý nehmotný majetok	
014 Oceniteľné práva	- patenty licencované alebo kúpené z vonkajších zdrojov (know-how, receptúry) potrebné na realizáciu projektu
Skupina 11 – Materiál	
112 Zásoby	- nákup hmotného majetku s dobou životnosti dlhšou ako jeden rok, ocenený menej ako 1700 EUR súvisiaci s realizáciou projektu - nákup spotrebného materiálu potrebného pre výkon činnosti súvisiacej s realizáciou projektu
Skupina 55 – Odpisy a opravné položky k dlhodobému majetku	
551 Odpisy dlhodobého	- odpisy dlhodobého hmotného majetku využívaného

²⁵ ŠLOSÁROVÁ, Anna – BLAHUŠIAKOVÁ, Miriama. Analýza účtovnej závierky. 1. Vyd. Bratislava: Wolters Kluwer, 2017. s 43. ISBN 978-80-8168-590-3.

²⁶ ŠLOSÁROVÁ, Anna a kol. Účtovníctvo. 2. preprac. Vyd. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016. S. 98. ISBN 978-80-8168-444-9.

nehmotného a dlhodobého hmotného majetku	na realizáciu projektu - odpisy dlhodobého nehmotného majetku využívaného na realizáciu projektu
Skupina 51 – Služby	
518 Ostatné služby	- nákup nehmotného majetku s životnosťou viac ako rok a ocenený menej ako 2 400 EUR - nákup zmluvného výskumu alebo vývoja - operatívny nájom strojov, zariadení, prístrojov, vybavenia, laboratórnych nástrojov súvisiacich s realizáciou projektu - externé riadenie aktivít výskumu a vývoja
Skupina 52 – Osobné náklady	
521 Mzdové náklady	- mzdy zamestnancov pracujúcich na základe pracovnej zmluvy podieľajúcich sa na projekte - mzdy zamestnancov pracujúcich na základe dohôd podieľajúcich sa na projekte
524 Zákonné sociálne poistenie	- odvody sociálneho a zdravotného poistenia zamestnancov podieľajúcich sa na projekte
Skupina 51 – Služby	
512 – Cestovné	- cestovné náhrady súvisiace s projektom výskumu a vývoja
518 - Ostatné služby	- operatívny prenájom zariadení, strojov, prístrojov a laboratórnej techniky

Zdroj: Vlastné spracovanie na základe Príloha č. 5 výzvy na predkladanie žiadostí o poskytnutie nenávratného finančného príspevku zameranej na podporu inovácií prostredníctvom priemyselného výskumu a experimentálneho vývoja vo všetkých doménach RIS3 SK [online]. 2018 [cit.2019-01-18]. Dostupné na: <https://www.opvai.sk/media/100027/priloha-%C4%8D-5-v%C3%BDzvy-podmienky-opr%C3%A1vnenosti-v%C3%BDdavkov.pdf>

Výška oprávnených výdavkov na vývoj a výskum môže byť znížená v procese finančnej administratívnej kontroly. Ak subjekt, ktorý vykonáva kontrolu zistí, že niektoré výdavky zaradené do odpočtu nespĺňajú všetky zákonné podmienky oprávnenosti

výdavkov, budú tieto výdavky znížené alebo úplne odstránené z výdavkov oprávnených na odpočítanie od základu dane spoločnosti. Výdavky uplatnené nad zákonný limit budú tiež identifikované ako neoprávnené. Spoločnosť má z tohto dôvodu vo vnútorných smerniciach opísané dodatočné a vysvetľujúce informácie o opodstatnených výdavkoch nasledovne:

Pre **mzdové výdavky** platí podmienka, že nesmú presiahnuť výšku zvyčajnú v danom odbore, mieste a čase. Výdavky musia byť primerané zodpovednostiam a úlohám pracovníkov podieľajúcich sa na riadení a realizácii projektu vývoja a výskumu. Nie je možné akceptovať rozdielne mzdové sadzby vo viacerých projektoch vývoja a výskumu u tej istej osoby. Rozdiel medzi rozdielnym mzdovým ohodnotením bude vyhodnotený ako neoprávnený výdavok. Zamestnanec podieľajúci sa na realizácii výskumu a vývoja musí spĺňať minimálne odborné a kvalifikačné predpoklady nevyhnutné pre výkon svojho povolania. Zamestnanec môže pracovať na plný pracovný úväzok, vtedy je spoločnosť oprávnená započítať do výdavkov na výskum a vývoj celkovú cenu jeho práce. Ak zamestnanec pracuje na projekte výskumu a vývoja iba určitý pracovný čas, oprávnené výdavky za jeho prácu sú stanovené pomerne podľa odpracovaného času na projekte. Náhrada za dovolenku, práceneschopnosť, návštevu lekára a ošetrovanie člena rodiny zamestnancov za príslušné obdobie sa považuje za oprávnený výdavok na výskum a vývoj. Pomerne sa bude krátiť náhrada dovolenky, náhrada za práceneschopnosť, návštevu lekára a ošetrovanie člena rodiny zamestnanca, ktorý nepracuje na projekte celý pracovný úväzok. Spoločnosť nesmie pristúpiť k nerovnému odmeňovaniu svojich zamestnancov za rovnakú prácu na základe pohlavia a príslušnosti k akejkoľvek znevýhodnenej skupine osôb. K neoprávneným výdavkom zaradíme:

- prémie a odmeny,
- variabilné zložky mzdy naviazané na výsledok hospodárenia spoločnosti,
- výdavky vznikajúce obchádzaním zákonníka práce ako reťazenie pracovnoprávných vzťahov,
- nemocenské dávky hradené sociálnou poisťovňou,
- príspevky na doplnkové dôchodkové sporenie, dary, benefity, ktoré nie je zamestnávateľ povinný poskytnúť,
- odstupné a odchodné,
- tvorba sociálneho fondu.

Výdavky na odborný personál pracujúci na projekte výskumu a vývoja je možné uplatniť iba v rámci týchto pracovných pozícií: technický pracovník, výskumný a vývojový pracovník, garant vývojovej činnosti, hlavný manažér projektu, projektový manažér a asistent.

Tabuľka 4: Náplň práce jednotlivých pracovných pozícií a ich požadovaná kvalifikácia

Pracovná pozícia	Popis pracovných činností	Požadovaná kvalifikácia
Technický pracovník	<ul style="list-style-type: none"> - výkon odborných činností - zabezpečenie odbornej agendy podľa popisu činností - asistencia vývojovým a výskumným pracovníkom 	<ul style="list-style-type: none"> - úplné stredoškolské vzdelanie - odborná prax najmenej jeden rok
Vývojový/výskumný pracovník	<ul style="list-style-type: none"> - výkon špecializovaných, koncepčných, metodických a tvorivých prác - zabezpečenie zložitých úsekov a agend na určovanie nových postupov 	<ul style="list-style-type: none"> - vysokoškolské vzdelanie druhého stupňa - odborná prax vo výskume a vývoji najmenej tri roky
Garant vývojovej činnosti	<ul style="list-style-type: none"> - výkon koordinačnej, riadiacej a hodnotiacej činnosť - garancia výskumnej tvorby a chránenie práva duševného vlastníctva - koordinácia a riadenie agendy na určovanie nových postupov 	<ul style="list-style-type: none"> - vysokoškolské vzdelanie druhého stupňa - odborná prax vo výskume a vývoji najmenej päť rokov

<p>Hlavný manažér projektu</p>	<ul style="list-style-type: none"> - koordinácia implementácie výsledkov projektu - komunikácia s ďalšími útvarmi a relevantnými orgánmi - kontrola realizácie projektu a merateľných ukazovateľov 	<ul style="list-style-type: none"> - úplné stredoškolské vzdelanie - prax v riadení projektov v dĺžke najmenej dva roky
<p>Projektový manažér</p>	<ul style="list-style-type: none"> - komunikácia s externým a interným prostredím - sledovanie napĺňania merateľných ukazovateľov projektu - sledovanie platnej legislatívy 	<ul style="list-style-type: none"> - úplné stredoškolské vzdelanie - prax v riadení projektov v dĺžke najmenej jeden rok
<p>Asistent</p>	<ul style="list-style-type: none"> - výkon administratívnej podpory - kontrola podkladov, monitorovacích správ - spracovanie podkladov pre účtovníctvo, mzdovú agendu, personalistiku evidenciu majetku a spracovanie cestovných príkazov 	<ul style="list-style-type: none"> - úplné stredoškolské vzdelanie

Zdroj: Vlastné spracovanie na základe Príloha č. 5 výzvy na predkladanie žiadostí o poskytnutie nenávratného finančného príspevku zameranej na podporu inovácií prostredníctvom priemyselného výskumu a experimentálneho vývoja vo všetkých doménach RIS3 SK [online]. 2018 [cit.2019-01-18]. Dostupné na: <https://www.opvai.sk/media/100027/priloha-%C4%8D-5-v%C3%BDzvy-podmienky-opr%C3%A1vnenosti-v%C3%BDdavkov.pdf>

Odpisy dlhodobého hmotného a nehmotného majetku si môže spoločnosť uplatniť, ak splní nasledovné podmienky:

- na nákup majetku neboli použité granty zo zdrojov štátneho rozpočtu, Európskej únie, obcí a vyšších územných celkov,
- odpisy sú riadne podložené podpornými dokladmi preukaznej hodnoty,
- odpisy sa vzťahujú výlučne na obdobie realizácie projektu výskumu a vývoja.

Pri posudzovaní oprávnenosti výdavkov sa za oprávnený výdavok považuje účtovný odpis majetku maximálne do výšky daňového odpisu vypočítaného z obstarávacej ceny majetku a maximálne do výšky pomernej časti odpisov stanovených na dobu realizácie projektu výskumu a vývoja. Je na spoločnosti, akú metódu odpisovania majetku si zvolí. Metóda by mala čo najviac zohľadňovať mieru opotrebenia majetku počas projektu výskumu a vývoja. Do úvahy pripadajú časové odpisy, pri ktorých je treba vopred stanoviť dobu používania majetku. Zvolenú metódu je spoločnosť povinná uviesť a zdôvodniť.

Nákup dlhodobého nehmotného majetku je spoločnosť oprávnená zaradiť medzi výdavky na výskum a vývoj, ak splní nasledujúce podmienky:

- majetok musí byť využívaný výlučne na projekt výskumu a vývoja,
- majetok musí byť zaradený do majetku a zostať v ňom najmenej 5 rokov ak sa jedná o veľkú spoločnosť a 3 roky ak sa jedná o malú a strednú spoločnosť,
- majetok musí byť zakúpený za trhových podmienok od tretích strán,
- majetok nemôže byť zaťažený právami tretích osôb minimálne 5 rokov ak sa jedná o veľkú spoločnosť a 3 roky ak sa jedná o malú a strednú spoločnosť.

Operatívny nájom predstavuje spôsob financovania prostredníctvom nájmu predmetu. Nájom sa uskutočňuje na vopred stanovenú dobu, za vopred stanovenú odmenu, pričom sa po skončení doby nájmu predmet prenájmu vráti prenajímateľovi. Spoločnosť si môže výdavky operatívneho prenájmu odpočítavať od základu dane. Predmetom nájmu môžu byť stroje, zariadenia, prístroje, vybavenie a laboratórne nástroje potrebné na zabezpečenie chodu projektu výskumu a vývoja.

Pri uzatvorených zmluvách o operatívnom nájme je oprávnený výdavok splátka nájmu prislúchajúca k obdobiu, počas ktorého bol prenajímaný predmet využívaný na hlavné aktivity výskumu a vývoja. V prípade, že sa predmet nájmu nevyužíva výlučne len na účely projektu výskumu a vývoja, je oprávneným výdavkom alikvotná časť splátky nájmu

za dané obdobie. Spoločnosť je povinná vybrať čo najhospodárnejšiu metódu na získanie potrebného predmetu prenájmu, teda využitie operatívneho nájmu má byť finančne najlepším a najvýhodnejším riešením pre projekt. Z tohto dôvodu sa nepovažuje za oprávnený výdavok súvisiaci s operatívnym prenájomom tá časť výdavkov, o ktorú presiahnu výdavky za nájom výšku výdavkov, ktoré by reprezentovali obvyklú trhovú cenu za nájom rovnakého predmetu, respektíve by presiahli obvyklú obstarávaciu cenu zhodného predmetu v danom čase a mieste.

Spoločnosť Delta s. r. o. má vo vnútornej politike zasadenú špecifikáciu vybraných **nepriamych výdavkov** podporných aktivít projektu výskumu a vývoja. Nepriame alebo režijné výdavky majú charakter bežných výdavkov ale nemôžu byť priamo priradené k niektorej hlavnej aktivite v projekte. Hlavným charakteristickým znakom nepriamych výdavkov je nemožnosť presne určiť sumu priraditeľnú priamo k výskumným aktivitám.

Môžeme definovať viaceré oblasti nepriamych výdavkov. Hlavné kategórie sú definované nasledovne:

- právne poradenstvo,
- vedenie účtovníctva,
- vedenie agendy miezd a personalistiky,
- informovanie a komunikácia (publikovanie článkov o projekte),
- zabezpečenie verejného obstarávania,
- kontrola a odborný dohľad,
- obslužné činnosti (čistenie, upratovanie a rozmnožovanie materiálov),
- zabezpečenie prepravy osôb a tovaru,
- poštovné,
- telekomunikačné poplatky,
- nákup cenín (poštové známky, stravné poukážky, kolky),
- energetické výdavky,
- notárske, správne a bankové poplatky,
- poistenie majetku,
- správa informačných systémov.

Spoločnosť Delta s. r. o. si chce zjednodušiť vykazovanie vyššie uvedených výdavkov, aby znížila svoju administratívnu záťaž. Vykazuje tieto nepriame výdavky prostredníctvom **paušálnej sadzby na nepriame výdavky**. Sadzba sa stanovuje ako podiel priamych oprávnených výdavkov na zamestnancov – kumulácia priamych oprávnených výdavkov

evidovaných na účet 521 – Mzdové náklady, ktoré pri realizovaní hlavnej výskumnej činnosti môžu vzniknúť a stanovenej paušálnej sadzby. Počas doby realizácie projektu výskumu a vývoja je sadzba nemenná. Platí pravidlo, že stanovená výška paušálnej sadzby nesmie spoločnosť prekročiť počas doby implementácie projektu. Maximálnym percentuálnym limitom je 15%. Uplatňovanie sadzby neoslobodzuje spoločnosť od dodržiavania legislatívy Slovenskej republiky.

Spoločnosť Delta s. r. o. má vypracovanú internú smernicu, v ktorej definuje hlavné body výdavkov, ktoré si nebude môcť odpočítať od základu dane. Smernica slúži na uľahčenie práce zamestnanca zodpovedajúceho za kontrolu oprávnenosti výdavkov vynaložených v súvislosti s projektom výskumu a vývoja. Je dobré mať vytvorené interné zoznamy tohto typu, zodpovedný pracovník nemusí dlho posudzovať oprávnenosť a informácie nájde na jednom mieste.

Do zoznamu neoprávnených výdavkov definovaných spoločnosťou patria okrem výdavkov bez priameho vzťahu k projektu aj:

- výdavky, ktoré nie sú nevyhnutné na dosiahnutie cieľov projektu,
- nedostatočne odôvodnené výdavky,
- nedostatočne preukázateľné výdavky,
- výdavky, ktoré prevyšujú schválený rozpočet spoločnosti,
- výdavky s celkovým alebo prevažujúcim dopadom mimo cieľového regiónu,
- výdavky neobstarané v súlade so zákonom o verejnom obstarávaní,
- výdavky bez riadnej dokumentácie,
- výdavky obstarané bez zásady hospodárnosti,
- výdavky neevidované v účtovníctve,
- výdavky na správne poplatky, ktoré bolo potrebné vynaložiť, ale nemajú priamu väzbu na projekt,
- dovozné prirážky,
- daňové poplatky,
- výdavky na stavebné úpravy súvisiace s inštaláciou strojov, prístrojov a zariadení,
- výdavky na opravu a údržbu,
- výdavky na pravidelné obnovovacie investície, ktoré súvisia s výmenou strojov, prístrojov a zariadení,
- výdavky na položky financované inými finančnými zdrojmi,
- výdavky prekračujúce maximálnu intenzitu pomoci,

- vecné príspevky,
- výdavky vynaložené na obstaranie použitého hmotného majetku,
- výdavky vynaložené na obstaranie čiastočne použitého – repasovaného majetku,
- výdavky vynaložené na obstaranie dopravných zariadení,
- výdavky vynaložené na obstaranie dopravných prostriedkov,
- DPH, ktorá je nárokovateľná akýmkoľvek spôsobom na vrátenie,
- výdavky vynaložené na predĺženie záručnej doby technológií nad zákonne určený limit,
- výdavky na poradenské služby,
- náklady na odbornú prípravu zamestnancov v súvislosti s prevádzkou strojov, prístrojov, technológií a zariadení,
- pokuty,
- penále,
- sankčné poplatky,
- iné zmluvne dohodnuté sankčné poplatky,
- sankčné poplatky vzniknuté z iných príčin,
- rezerva na nepredvídané výdavky,
- výdavky na interiérové vybavenie budov a objektov (nábytok, koberce, podlahoviny).

Spoločnosť Delta s. r. o. neuvádza všetky existujúce výdavky, ktoré nie je možné odpočítať od základu dane. Spoločnosť nemôže obsiahnuť celé spektrum z dôvodu rozmanitosti výskumných činností všetkých spoločností, ktoré realizujú výskum a vývoj v Slovenskej republike. Uvedený prehľad reprezentuje výsek, ktorý je vhodný na podmienky spoločnosti Delta s. r. o. a odráža jej konkrétne potreby. Ak si nie je spoločnosť istá, či nový výdavok zaradiť do tohto zoznamu, môže sa obrátiť na daňový úrad so žiadosťou o posúdenie jednotlivého výdavku. Odpoveď úradu slúži ako záväzný dokument, podľa ktorého je spoločnosť povinná postupovať v praxi. Spoločnosť Delta s. r. o. takúto interakciu od daňového úradu spracuje a následne zapracuje do svojej internej smernice, ktorá má záväznú platnosť. Úrad posudzuje žiadosti spoločností individuálne, pretože oprávnenosť výdavku u jednej spoločnosti môže byť zamietnutá a u inej spoločnosti naopak. Dôvodom je rozdielny cieľ, charakter spoločnosti a predmet skúmania v projekte výskumu a vývoja. Výdavok, ktorý je v spoločnosti Delta s. r. o. neuznaný, môže byť u inej spoločnosti uznaný ako oprávnený na odpočítanie od základu dane. Ak výdavky vzniknú, teda budú vynaložené ešte pred rozhodnutím úradu a dorúčením

odpovede, budú sa považovať za neoprávnené výdavky a spoločnosť si ich nebude môcť odpočítať od vzniknutého základu dane z príjmu právnických osôb.

Hodnotíme pozitívne, že spoločnosť Delta s. r. o. má dôkladne vypracované interné smernice, ktorých súčasťou je číselník oprávnených výdavkov na výskum a vývoj a presne definované výdavky ktoré si môže spoločnosť do výdavkov uplatniť a ktoré si nemôže do výdavkov uplatniť. Predmet výskumu každej spoločnosti je iný, preto neexistuje žiadny všeobecný kľúč, podľa ktorého sa môžu zodpovední pracovníci za evidenciu výdavkov riadiť. Hodnotíme ako správny krok zozbierané skúsenosti z praxe spoločnosti Delta s. r. o. zapracovať do jedného uceleného dokumentu, ktorý bude uľahčovať prácu zamestnancom spoločnosti v budúcnosti.

3.3 Účtovanie a odpisovanie aktivovaných nákladov na vývoj

Spoločnosť Delta s. r. o. implementovala do svojho vnútorného predpisu spresnenia týkajúce sa účtovania na účte **012 – Aktivované náklady na vývoj**. Spoločnosť bude aktivovať dlhodobý majetok vytvorený vlastným vývojom, ktorému predchádzali vlastné výskumné aktivity jej vlastných výskumných zamestnancov. V priebehu vývoja tohto majetku sa bude aktivovať na účte 012 – Aktivované náklady na vývoj, ak budú splnené nasledujúce podmienky:

- majetok bude spôsobilý na predaj,
- majetok je spôsobilý na zaradenie do majetku spoločnosti,
- majetok bude používaný vo vnútri spoločnosti,
- majetok spĺňa predpoklad na vytvorenie budúcich ekonomických úžitkov,
- spoločnosť vie preukázať dostupné technické, finančné a ostatné zdroje na dokončenie vývoja majetku, použitia majetku alebo predaja majetku,
- spoločnosť vie spoľahlivo oceniť náklady súvisiace s obstaraním majetku v priebehu výskumu a vývoja.

Výsledky vykonaných prác súvisiacich s výskumom a vývojom sa budú účtovať ako náklady na vývoj ak sú:

- kúpené samostatne, teda nie sú súčasťou dodávky iného obstarávaného dlhodobého majetku ani súčasťou jeho ocenenia,
- vytvorené vlastnou činnosťou s cieľom obchodovania s nimi, ale nejde o výsledky zákazkovej výroby,

- vytvorené vlastnou činnosťou pre interné potreby spoločnosti.

Suma nákladov na vývoj, ktoré má v pláne spoločnosť aktivovať sa v spoločnosti posudzuje individuálne. Náklady sa aktivujú v prípade, že ich suma neprevýši hodnotu, u ktorej spoločnosť predpokladá s vysokou pravdepodobnosťou získanie budúcich ekonomických úžitkov po zohľadnení odpočítania ďalších nákladov na:

- vývoj,
- administratívne náklady,
- predaj,
- náklady na marketing výrobkov,
- náklady na marketing procesov.

Ak spoločnosť nebude schopná zdokumentovať a preukázať možnosť aktivovania nákladov na vývoj, budú sa tieto náklady účtovať do nákladov tých účtovných období v ktorých vznikli. Na účtoch dlhodobého majetku sa nebudú účtovať náklady súvisiace s pôvodným a plánovaným zisťovaním, vykonávaním za cieľom získania nových vedeckých poznatkov alebo nových technických poznatkov. Nákladmi na výskum rozumie spoločnosť najmä:

- činnosti súvisiace so získaním nových poznatkov,
- skúmanie, zhodnotenie, konečný výber aplikácií vychádzajúcich zo záverov vývoja, výskumu a iných poznatkov,
- hľadanie nových a alternatívnych výrobkov, procesov, zariadení, materiálov, systémov a služieb,
- formuláciu, hodnotenie, dizajn a konečný výber vhodných alternatív nových výrobkov, procesov, zariadení, materiálov, systémov a služieb.

Spoločnosť určila finančnú hranicu, ktorou je ocenenie majetku vyššie ako 2 400 eur a časovú hranicu doby použiteľnosti dlhšiu ako jeden rok, kedy sa majetok, ktorým sú výsledky vykonaných vývojových prác účtujú ako aktivované náklady na vývoj na účet **012 – Aktivované náklady na vývoj**. Spoločnosť sa môže sama rozhodnúť, kam zaradí majetok, ktorý nespĺňa tieto stanovené hranice. Spoločnosť má dve možnosti spôsobu účtovania. Prvou možnosťou je účtovanie na ľarchu účtu **518 –Ostatné služby** pri obstaraní majetku kúpou, alebo na iných účtoch účtovnej triedy **5 – Náklady**, ak sa jedná o vývoj vlastnou činnosťou bez aktivácie týchto nákladov na účet **041 – Obstaranie dlhodobého nehmotného majetku**. Druhou možnosťou je pri splnení hraníc účtovanie na účet **012 – Aktivované náklady na vývoj**.

Odpisovanie aktivovaných nákladov na vývoj si má spoločnosť právo zvoliť sama. „Odpisy predstavujú tú časť hodnoty dlhodobého majetku vyjadrenú v peniazoch, ktorá zodpovedá ich opotrebovaniu a prenáša sa na určité množstvo nových výkonov.“²⁷ Odpisom rozumieme trvalé zníženie hodnoty odpisovaného majetku spoločnosti. Spoločnosť vypracuje odpisový plán ak sa dá životnosť aktivovaných nákladov spoľahlivo odhadnúť. Základom je zostaviť plán v súlade s účtovnými zásadami a účtovnými metódami doposiaľ aplikovanými spoločnosťou. Zohľadňuje sa doba použiteľnosti majetku, možné uskutočniteľné výkony majetku, zákonné obmedzenia i technické a morálne zastaranie. Do piatich rokov má spoločnosť povinnosť odpísať aktivované náklady na vývoj ak sa nedá ich životnosť spoľahlivo odhadnúť. „Ak neboli náklady na vývoj úplne odpísané, môže spoločnosť rozdeliť zisk, ak úhrnná výška rezervných fondov a iných zložiek vlastného imania, ktoré sú k dispozícii na vyplácanie, je vyššia ako celková výška neodpísaných nákladov na vývoj“.²⁸ Majetok sa odpíše nepriamym spôsobom prostredníctvom odpisov. Kumulované odpisy nazývame oprávkami, ktorých odpočítaním od vstupnej ceny získame zostatkovú cenu majetku. Spoločnosť rozlišuje dva druhy odpisov – účtovné a daňové odpisy. Účtovný odpis sa stáva oprávneným výdavkom maximálne do výšky daňového odpisu, ktorý sa vypočíta z obstarávacej ceny majetku, alebo maximálne do výšky pomernej časti ročných odpisov stanovených presne na mesiace pripadajúce na dobu realizácie aktivít výskumu a vývoja.

Spoločnosť má podľa vlastnej internej smernice povinnosť zvoliť takú účtovnú metódu odpisovania, ktorá zohľadňuje najviac budúcu predpokladanú mieru opotrebenia majetku. Do úvahy prichádzajú časové odpisy, teda účtovné odpisy, pri ktorých sa sadzba stanovuje percentom z obstarávacej ceny majetku, ktorá závisí od doby životnosti toho konkrétneho majetku. Časová metóda sa používa dvomi spôsobmi:

1. lineárna metóda odpisovania – rovnomerná metóda odpisovania

- výška odpisov je rovnaká počas celej doby odpisovania majetku,
- používa sa vzorec na výpočet ročného rovnomerného odpisu (ročný odpis = obstarávacia cena/doba odpisovania v rokoch),
- výška odpisov sa dá vypočítať pomocou odpisového percenta, ktoré bude spoločnosť odpisovať ročne (% rovnomerného ročného odpisu = 100/doba odpisovania v rokoch),

²⁷ BAŠTINCOVÁ, Anna. Účtovníctvo a dane fyzických osôb. 2. preprac. Vyd. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016. S. 75. ISBN 978-80-8168-534-7.

²⁸ CENIGOVÁ, A. Podvojný účtovníctvo podnikateľov. Bratislava : CENIGA, s. r. o., 2019. str. 90

2. variabilná metóda odpisovania – používa sa v spoločnosti, keď je opotrebenie majetku rozdielne na začiatku a konci doby životnosti, z čoho vyplývajú dva druhy variabilných časových odpisov:

- klesajúce odpisy – degresívne odpisy, ktoré sú v prvých rokoch odpisovania majetku najvyššie a ďalšie roky klesajú, využívajú sa najmä pri odpisovaní výpočtovej techniky, je nutné určiť výšku odpisu v prvom roku a vypočítať diferenciu, o ktorú ročne odpis klesne a v nasledujúcich rokoch bude odpis vo výške predchádzajúceho odpisu zníženého o diferenciu ($((\text{diferencia} = 2 \times (\text{počet rokov odpisovania} \times \text{odpis v prvom roku} - \text{obstarávacia cena}) / \text{počet rokov odpisovania} \times (\text{počet rokov odpisovania} - 1))$),
- rastúce odpisy – progresívne odpisy, ktoré predpokladajú postupný nerast výšky odpisov, sú opakom degresívnych odpisov, pri tomto druhu odpisov je potrebné určiť výšku odpisu v prvom roku a vypočítať diferenciu o ktorú bude postupne ročný odpis rásť a v nasledujúcich rokoch bude vo výške predchádzajúceho odpisu zníženého o diferenciu ($((\text{diferencia} = 2 \times (\text{obstarávacia cena} - \text{počet rokov odpisovania} \times \text{odpis v prvom roku}) / \text{počet rokov odpisovania} \times (\text{počet rokov odpisovania} - 1))$).

Spoločnosť má povinnosť relevantne podložiť a zdôvodniť zvolenú metódu odpisovania. Môže sa stať, že pri zvolení variabilnej metódy odpisovania a jej následnom posúdení oprávnenými orgánmi bude posúdená ako neprimeraná a ako oprávnený výdavok budú považované len odpisy stanovené maximálne do výšky lineárnych odpisov.

Môžeme zhodnotiť kladne, že spoločnosť Delta s. r. o. posudzuje odpisovanie a stanovenie odpisového plánu ku každému hmotnému i nehmotnému majetku zvlášť. Je to dobrý krok, pretože každý majetok je iný, má rozdielnu životnosť a má rozdielnu intenzitu využitia v spoločnosti. Spoločnosť využíva lineárne, rastúce i klesajúce odpisy, ktoré určí po posúdení vhodnosti metódy pri každom novoobstaranom majetku.

Spoločnosť odpisy neúčtuje priamo na majetkový účet **012 – Aktivované náklady na vývoj** ale nepriamym spôsobom prostredníctvom účtu **072 – Oprávky k aktivovaným nákladom na vývoj**, ktorý je prepojený s príslušným majetkovým účtom. Odpis majetku účtuje spoločnosť na účte **551 – Odpisy dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku**. „*Oprávky k dlhodobému nehmotnému majetku predstavujú korekčnú položku k účtom dlhodobého nehmotného majetku a vyjadrujú*

*celkové opotrebenie daného majetku za celú dobu používania*²⁹ v spoločnosti. V súvahe sú vykázané na strane aktív prostredníctvom korekčnej položky k majetkovému účtu. Oprávky predstavujú kontraaktívne účty, teda sa na nich účtuje rovnakým spôsobom ako na účtoch pasív.

3.4 Náklady spoločnosti Delta s. r. o. vynaložené v rokoch 2017 – 2020

Spoločnosti v Slovenskej republike majú povinnosť viesť oddelenú evidenciu o nákladoch, ktoré boli vynaložené v súvislosti s realizáciou projektu výskumu a vývoja. Na samostatnú evidenciu spoločnosť aplikuje odpočet na vývoj a výskum. Na náklady z inej podnikateľskej činnosti nemá spoločnosť právo odpočet aplikovať.

V spoločnosti Delta s. r. o. vznikli v roku 2017 až 2020 **mzdové náklady** v nadväznosti na zamestnávanie pracovníkov. V súvislosti so závislou činnosťou môžeme definovať mzdové náklady na vývoj a ostatné mzdové náklady. K ostatným mzdovým nákladom zaraďujeme mzdy zamestnancov, ktorí sa vôbec nepodieľajú na projekte výskumu a vývoja alebo len nepriamo. Patria sem napríklad mzdy zamestnancov z personálneho, účtovného, finančného a marketingového oddelenia. Do uznateľných mzdových nákladov patria tie, ktoré priamo súvisia s výskumom a vývojom. Za zamestnancov ktorých výkony priamo súvisia s výskumom a vývojom zaraďujeme zamestnancov vo vývojovom a výskumnom centre, technických a pomocných pracovníkov, robotníkov a administratívnych pracovníkov podieľajúcich sa priamo na projekte. Z dôvodu uplatnenia nákladov do odpočtu je potrebné viesť presnú evidenciu. Ak v spoločnosti pracujú zamestnanci, ktorí pracujú aj v oblasti výskumu a vývoja a zároveň sa podieľajú na inej činnosti v spoločnosti, sú ich uplatniteľné mzdové náklady vypočítané čiastočne. Oddelenie výskumu a vývoja eviduje presný počet hodín zamestnanca pracujúceho na projekte v excelovskej tabuľke. Skutočné mzdové náklady pracovníkov, ktoré súvisia s výskumom a vývojom sa v spoločnosti Delta s. r. o. vypočítajú ako súčin skutočne odpracovaných hodín na mesačnej báze a hodinovej mzdy. Hodinovú mzdu stanovuje mzdové oddelenie na základe kalkulácie s použitím údajov poskytnutých oddelením vývoja.

²⁹ MÁZIKOVÁ, K. a kol. 2016. Účtovníctvo podnikateľských subjektov I. Bratislava : Wolters Kluwer, 2016. str. 73

V podmienkach Slovenskej republiky je možné si uplatniť do odpočtu na výskum a vývoj **cestovné náhrady** tých zamestnancov, ktorých pracovná cesta priamo súvisela s realizáciou projektu výskumu a vývoja. Pri uplatňovaní cestovných nákladov do výdavkov by mala byť spoločnosť obzvlášť opatrná. Zahŕňať do odpočtu by mala len tie cestovné náhrady u ktorých vie jasne a preukázateľne určiť, že súviseli s projektom.

Spoločnosti Delta s. r. o. vznikli pri realizácii projektu výskumu a vývoja cestovné náhrady. Ich vyčíslenie vzniklo na základe súčtu skutočne uskutočnených domácich a zahraničných pracovných ciest súvisiacich s projektom. Priama súvislosť cesty a projektu výskumu a vývoja je uvedená priamo na cestovnom príkaze pre každú pracovnú cestu. Na zamedzenie možnosti, že cestovné náhrady nebudú uznané v plnej výške si dáva spoločnosť pozor, preto do odpočtu zahŕňa len tie jasne preukázateľné. V mnohých prípadoch sa objavuje nedostatočné doloženie cestovných nákladov. Ako nedostatok v podmienkach Slovenskej republiky vidíme, že spoločnosť si nemôže zahrnúť do odpočtu služby od tretích strán ako sú náklady za vypožičanie auta alebo letenky od leteckých spoločností.

Jednou z najdôležitejších položiek popri mzdových nákladoch sú i **náklady na materiál**. Do odpočtu sa zahŕňa materiál, ktorý sa priamo využil v projekte výskumu a vývoja. Patrí sem materiál, na výrobu novej linky, ktorý sa spotreboval pri testovaní vzoriek a palivo využívané v prístrojoch. Na účely odpočtu je potrebné aby si spoločnosť Delta s. r. o. viedla riadnu a podrobnú evidenciu o nakúpenom a spotrebovanom materiáli. Spoločnosť tieto náklady vyčísliť na základe údajov uvedených na dodávateľských faktúrach. Hodnoty materiálu z daňových dokladov zapisuje spoločnosť do excelovskej tabuľky pre dobrý prehľad obstaraného materiálu. Spoločnosť taktiež vedie excelovskú tabuľku so spotrebovaným materiálom. Spoločnosti by sa nemali vyskytnúť žiadne problémy, pretože podrobne vedie evidenciu materiálu spotrebovávaného na účely projektu výskumu a vývoja.

Spoločnosť Delta s. r. o. obstarala v dobe realizácie projektu výskumu a vývoja **služby** poskytnuté externými osobami. Služby súvisia s realizáciou projektu výskumu a vývoja. Na tieto služby vynaložila vlastné finančné prostriedky. Spoločnosť sa riadi platným slovenským zákonom o dani z príjmov, preto si tieto náklady na služby nemôže odpočítať v rámci odpočtu. Služby sú špecifická kategória a preto sa odpočet na ne môže uplatniť len v prípade, že spoločnosť služby obstará len od zákonom vymedzených strán. Spoločnosť by musela zabezpečiť služby od:

- štátnych vysokých škôl,

- verejných vysokých škôl,
- Slovenskej akadémie vied,
- právnických osôb zriadených ústrednými orgánmi štátnej správy,
- výskumnej organizácie.

Zákon umožňuje spoločnosti, aby si v rámci podpory výskumu a vývoja zahrnula do odpočtu daňové **odpisy nehmotného majetku a daňové odpisy hmotného majetku**. Podmienkou je aby bol takýto majetok využívaný na realizáciu projektu výskumu a vývoja. Výnimkou v podmienkach Slovenskej republiky sú nehmotné výsledky vývoja výskumu, ktoré spoločnosť obstarala od iných osôb. Spoločnosť Delta s. r. o. dôkladne zvážila zahrnutie odpisov do odpočtu z dôvodu komplikovaného merania presnej kapacity zariadení využívaných pre daný projekt výskumu a vývoja. Odpisy zariadení využívaných len na projekt zahŕňa v plnej výške. Odpisy zariadení využívaných aj na projekt aj na inú činnosť zahŕňa v pomernej výške podľa využívania kapacity zariadenia na projekte. Spoločnosť vedie podrobnú evidenciu využívania každého zariadenia ktoré je využívané na projekt aj na inú činnosť. Evidencia času sa vedie v excelovskej tabuľke. Spoločnosť vie podľa evidencie určiť akú časť je oprávnený zahrnúť do odpočtu výdavkov na výskum a vývoj. Ak má spoločnosť problém preukázať oprávnenosť uplatnenia odpočtu, je vhodnejšie aby na tieto náklady odpočet neuplatnila.

Tabuľka 5: Skutočné náklady vynaložené v spoločnosti Delta s. r. o. v EUR za roky 2017 – 2020.

Vynaložené náklady	2017	2018	2019	2020
Mzdové náklady na výskum a vývoj	79 500,-	89 000,-	92 000,-	94 500,-
Ostatné mzdové náklady	35 000,-	42 000,-	47 000,-	50 000,-
Cestovné náhrady súvisiace s vývojom a výskumom	800,-	2 000,-	2 400,-	2 100,-

Ostatné cestovné náhrady	4 200,-	5 100,-	5 500,-	6 120,-
Náklady na materiál súvisiaci s vývojom a výskumom	65 200,-	74 800,-	87 000,-	89 400,-
Ostatné náklady na materiál	70 400,-	89 000,-	104 200,-	112 000,-
Náklady na externé služby	12 000,-	9 000,-	14 000,-	12 000,-
Odpisy majetku súvisiace s vývojom a výskumom	18 000,-	21 000,-	22 000,-	24 000,-
Ostatné odpisy majetku	42 000,-	48 000,-	49 500,-	50 000,-
Celkové náklady	295 600,-	379 900,-	423 600,-	440 120,-

Zdroj: Vlastné spracovanie na základe údajov spoločnosti Delta s. r. o.

3.5 Výpočet daňovej úspory na výskum a vývoj – spoločnosť splnila podmienky na odpočet

V nasledujúcej časti diplomovej práce sa zameriame na praktickú aplikáciu odpočtu na podporu výskumu a vývoja, ktorá vychádza z predošlého uvedenia projektu spoločnosti Delta s. r. o. Na základe projektu bude vyčíslená výška daňovej úspory v podmienkach Slovenskej republiky, ktorá sa dosiahne pod odpočítaní položky na podporu vývoj a výskum.

Pre naše ďalšie potreby na vypracovanie diplomovej práce je potrebné uviesť sadzby daní a percento odpočtu výdavkov na výskum a vývoj v jednotlivých rokoch platných v Slovenskej republike.

Tabuľka 6: Sadzba dane, odpočet a úspora nákladov v jednotlivých rokoch

Obdobie	Krajina	Odpočet	Sadzba dane	Úspora z nákladov
2016	Slovenská republika	25 %	22 %	5,5 %
2017	Slovenská republika	25 %	21 %	5,25 %
2018	Slovenská republika	100 %	21 %	21 %
2019	Slovenská republika	150 %	21 %	31,5 %
2020	Slovenská republika	200 %	21 %	42 %

Zdroj: Vlastné spracovanie na základe zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

Na základe reálnych úrokových sadziieb a percenta ktoré je možné odpočítať od základu dane v Slovenskej republike vieme porovnať úsporu z nákladov za jednotlivé roky. Sadzba dane v roku 2016 predstavovala 22%. Od roku 2017 sa daň znížila na 21% a od vtedy sa nezmenila. Exponenciálne sa však menia percentá, ktoré si môže spoločnosť odpočítať od základu dane. Z každoročného nárastu môžeme konštatovať, že vláda Slovenskej republiky má za cieľ podporovať oblasť výskumu a vývoja.

Pre potreby spracovania diplomovej práce je nutné si stanoviť základ dane, ktorý dosiahla spoločnosť v rokoch, ktoré budeme sledovať. Vzorec, ktorý použila spoločnosť na výpočet základu dane je nasledovný. Spoločnosť je povinná uplatniť položky v presnom poradí. Upravený základ dane spoločnosť upraví o neúčtovné operácie – úľavy na dani a odpočty. Položky znižujúce základ dane nie sú také rôznorodé ako pri dani z príjmov fyzických osôb. Uplatniť si je možné:

- daňovú stratu,
- úľavu na dani pre prijímateľa stimulov,
- úľavu na dani pre prijímateľov investičnej pomoci,
- odpočet nákladov na vývoj a výskum.

Tabuľka 7: Schéma na výpočet základu dane z príjmov právnických osôb v Slovenskej republike

Výsledok hospodárenia – pred zdanením
(+) Položky, ktoré zvyšujú výsledok hospodárenia
(-) Položky, ktoré znižujú výsledok hospodárenia
= Základ dane
(+)/(-) Položky, ktoré upravujú základ dane
= Základ dane
(-) Príjmy podliehajúce zahraničnému zdaneniu
(-) Odpočet daňovej straty
(-) Odpočet nákladov na výskum a vývoj
= Základ dane po všetkých úpravách
(x) Sadzba dane
= Daň pred úľavami a pred zápočtom dane platenej v zahraničí
(-) Úľavy
= Daň po úľavách
(-) Splatná daň z príjmu
(+)/(-) Odložená daň z príjmu
=Výsledok hospodárenia po zdanení

Zdroj: Vlastné spracovanie na základe BAŠTINCOVÁ, Anna. (Účtovníctvo a dane právnických osôb)

Pri výpočte daňovej úspory v Slovenskej republike je nutné vyčíslit' základ dane. Pre účely spracovania diplomovej práce je základ dane stanovený vopred a nie je nutné sa zaoberať výpočtom základu dane. Spoločnosť Delta s. r. o. dosiahla v rokoch 2017-2010 základy dane uvedené v tabuľke č.7.

Tabuľka 8: Základ dane v EUR

Obdobie	Základ dane v EUR
2017	2 000 000,-
2018	2 500 000,-
2019	2 800 000,-
2020	3 000 000,-

Zdroj: Vlastné spracovanie na základe údajov spoločnosti Delta s. r. o.

Veľmi dôležitým krokom pri odpočte nákladov na vývoj a výskum je stanovenie daňovo uznateľných nákladov z celkového objemu vynaložených nákladov spoločnosti. Náklady uvedené v nasledujúcej tabuľke môžu byť odpočítané od základu dane po splnení zákonných podmienok. Odpočet sa vykonáva v zákonom stanovenej percentuálnej výške. Do odpočtu na vývoj a výskum môže spoločnosť Delta s. r. o. zahrnúť mzdové náklady, cestovné náklady, materiálové náklady odpisy hmotného a nehmotného majetku súvisiace s výskumom a vývojom.

Tabuľka 9: Náklady súvisiace s vývojom a výskumom v EUR za roky 2017 – 2020

Uznateľné náklady	2017	2018	2019	2020
Mzdové náklady na vývoj a výskum	79 500,-	89 000,-	92 000,-	94 500,-
Cestovné náhrady	800,-	2 000,-	2 400,-	2 100,-
Materiálové náklady	65 200,-	74 800,-	87 000,-	89 400,-
Odpisy majetku	18 000,-	21 000,-	22 000,-	24 000,-
Celkové náklady	163 500,-	186 800,-	203 400,-	210 000,-

Zdroj: Vlastné spracovanie na základe údajov spoločnosti Delta s. r. o.

VARIANT A – spoločnosť splnila všetky zákonné podmienky na odpočet výdavkov na vývoj a výskum

Od sumy základu dane sa môže odpočítať daňová strata, príjmy ktoré podliehajú zdaneniu v zahraničí a odpočet nákladov na výskum a vývoj. Spoločnosť Delta s. r. o. nemala v rokoch 2017 – 2020 príjem plynúci zo zahraničia ani nedosiala v žiadnom z týchto rokov daňovú stratu. V zdaňovacích obdobiach, za ktoré spoločnosť podáva daňové priznanie je možné odpočítať rôzne percento nákladov vynaložených na výskum a vývoj. V tejto časti diplomovej práce uvedieme postupne všetky roky v ktorých spoločnosť realizovala výskum a vývoj a možný odpočet v týchto rokoch.

Pri výpočte celkovej sumy odpočtu vychádzame z celkových uznateľných nákladov na výskum a vývoj. Celkové daňovo uznateľné náklady na výskum a vývoj za rok 2017 sú

v hodnote 163 500 EUR. Náklady sa skladajú z mzdových nákladov v hodnote 79 500 EUR, cestovných náhrad v hodnote 800 EUR, materiálových nákladov v hodnote 65 200 EUR a odpisov majetku v hodnote 18 000 EUR. Spoločnosť si bude môcť v roku 2017 uplatniť z týchto nákladov 25%, ktoré predstavujú povolené percento na odpočet v tomto roku. 25% zo sumy 163 500 EUR predstavuje 40 875 EUR. V tomto variante počítame s tým, že spoločnosť splnila všetky zákonné podmienky na odpočet výdavkov na vývoj a výskum, preto si môže od základu dane odpočítať celú sumu 40 875 EUR. Základ dane spoločnosti Delta s. r. o. v roku 2017 predstavuje 2 000 000 EUR. Od 2 000 000 EUR odpočítame 40 875 EUR ktoré predstavujú 25% zo sumy 163 500 EUR a dostaneme sumu 1 959 125 EUR. Upravený základ dane predstavuje 1 959 125 EUR. Platná sadzba dane v roku 2017 je 21%. Z upraveného základu dane vypočítame 21% daň, ktorá predstavuje sumu 411 416 EUR. Spoločnosť Delta s. r. o. odvedie do štátneho rozpočtu daň v hodnote 411 416 EUR. Úspora, ktorá vznikla spoločnosti na dani predstavuje 5,25%

Z nášho pohľadu bol rok 2017 pre spoločnosť Delta s. r. o. najmenej výhodný a zaťažujúci. Spoločnosť začala v tomto roku ešte len rozbiehať projekt výskumu a vývoja s čím boli previazané vysoké náklady, potreba vybavenia všetkých potrebných povolení, dokumentov, zabehnutie spoločnosti v tejto novej oblasti, prijatie a preškolenie zamestnancov a mnoho iných prípadov, ktoré súvisia s rozbehom výskumného projektu. Z týchto dôvodov hodnotíme rok 2017 ako najmenej výhodný so začatím realizácie výskumu a vývoja, pretože štát dovoľoval spoločnostiam realizujúcim takéto aktivity uplatniť iba 25% výdavkov na výskum a vývoj do nákladov a tým si znížiť základ dane. Myslíme si že toto percento nie je postačujúce, nakoľko výskum a vývoj je pre spoločnosť veľmi zaťažujúca záležitosť, ktorá sa nemusí spoločnosti ani vrátiť. Spoločnosť si tak mohla znížiť základ dane len o sumu 40 875 EUR, pričom skutočné výdavky na výskum a vývoj boli v hodnote 163 500 EUR. Vidíme značný nepomer v týchto sumách, no ako kladnú stránku hodnotíme snahu štátu aspoň z časti podporiť výskumnú oblasť v Slovenskej republike a odporúčili by sme štátu aby zvyšovala uplatniteľné percento výdavkov v ďalších rokoch a tým vo väčšej miere podporila vývoj a výskum v našej krajine. Ďalej navrhujeme a odporúčame spoločnosti Delta s. r. o., aby pokračovala s poriadnym dokumentovaním výdavkov na výskum a vývoj ako v roku 2017 a spoľahlivo viedla evidenciu mzdových nákladov, materiálových nákladov, cestovných náhrad a odpisov majetku z dôvodu potreby vykázania ich daňovej uznateľnosti.

V roku 2018 spoločnosť Delta s. r. o. vynaložila na vývoj a výskum náklady v hodnote 186 800 EUR. Z toho predstavovali mzdové náklady pracovníkov vo výskume a vývoji 89 000 EUR, cestovné náhrady predstavovali 2 000 EUR, materiálové náklady predstavovali 74 800 EUR a odpisy majetku boli v hodnote 21 000 EUR. V roku 2018 boli opäť splnené všetky zákonne stanovené podmienky na odpočet výdavkov na výskum a vývoj. Spoločnosť si bude môcť v roku 2018 uplatniť z týchto nákladov 100%, ktoré predstavujú povolené percento na odpočet v tomto roku. 100% zo sumy 186 800 EUR predstavuje 186 800 EUR, teda spoločnosť má možnosť odpočítať od základu dane celú výšku výdavkov, ktoré vynaložila na výskum a vývoj počas roku 2018. Základ dane v tomto roku bol 2 500 000 EUR. Od základu dane 2 500 000 EUR odčítame 100% výdavkov na výskum a vývoj v hodnote 186 800 EUR a dostaneme výslednú hodnotu 2 313 200 EUR, ktorá predstavuje nový upravený základ dane. Platná sadzba dane v roku 2018 je 21%. Vypočítame 21% zo upraveného základu dane, ktorý je 2 313 200 EUR a dostaneme výslednú daňovú povinnosť spoločnosti. Daň, ktorú bude spoločnosť povinná uhradiť je v hodnote 485 772 EUR. Úspora na dani, ktorú spoločnosť ušetrila predstavuje 21%.

Z nášho pohľadu môžeme hodnotiť rok 2018 kladnejšie ako rok 2017. Hodnotíme najmä zlepšenie podmienok ktoré štát pripravil pre spoločnosti v tomto roku na podporu výskumu a vývoja. Kladne hodnotíme zvýšenie uplatniteľného percenta výdavkov na výskum a vývoj z 25% na 100%, čo znamená že medziročný prírastok podpory štátu dosiahol zvýšenie o 75%. Negatívne hodnotíme to, že Slovenská republika i napriek zvýšeniu uplatniteľného percenta naďalej zaostáva za niektorými krajinami Európskej únie, ako sú napríklad pobaltské krajiny. Severné krajiny mali v tomto roku zavedený už 200% odpočet výdavkov na výskum a vývoj, čo predstavuje 100% zaostávanie Slovenskej republiky za ich štandardmi. Aj napriek tomu, že pobaltské krajiny majú výhodnejšie nastavené podmienky pre spoločnosti hodnotíme pozitívne že spoločnosť Delta s. r. o. si môže v roku 2018 uplatniť všetky výdavky, ktoré vynaložila na výskum a vývoj do nákladov a môže o to zaplatiť menšiu daň. Výdavky na výskum a vývoj mala v hodnote 186 800 EUR, o ktoré pri vyčíslení daňovej povinnosti zníži základ dane. Znamená to že spoločnosť môže ušetrené finančné prostriedky na dani využiť iným spôsobom v spoločnosti. Ako hlavný prínos pre spoločnosť hodnotíme využitie 100% odpočtu tým, že splnila všetky zákonné podmienky na jeho uplatnenie. Odporúčame vláde Slovenskej republiky aby naďalej pokračovala v podpore spoločností zvyšovaním uplatniteľného percenta výdavkov na výskum a vývoj, pretože tým zvyšujú konkurencieschopnosť

slovenských spoločností na zahraničných trhoch. Odporúčame spoločnosti Delta s. r. o. aby pokračovala v zaužívanom spôsobe vedenia evidencie majetku, odpisov, miezd a cestovných náhrad súvisiacich s výskumom a vývojom ako v rokoch 2017 a 2018, pretože je tento spôsob pre ňu účtovne a daňovo výhodný.

Opäť predpokladáme že sú v roku 2019 splnené všetky podmienky na uplatnenie odpočtu výdavkov na výskum a vývoj. Spolu spoločnosť vynaložila 203 400 EUR na projekt vývoja a výskumu. V roku 2019 vznikli spoločnosti Delta s. r. o. nasledovné výdavky na výskum a vývoj. Mzdové náklady v hodnote 92 000 EUR, cestovné náhrady v hodnote 2 400 EUR, materiálové náklady v hodnote 87 000 EUR a odpisy hmotného a nehmotného majetku v hodnote 22 000 EUR. Percento uznané štátom na odpočet predstavuje 150%., ktoré si bude môcť spoločnosť uplatniť. Z hodnoty celkových vynaložených výdavkov 203 400 EUR vypočítame 150%, čo predstavuje 305 100 EUR. Základ dane spoločnosti Delta s. r. o. predstavuje 2 800 000 EUR. Od základu dane odčítame 150% uznaných výdavkov v hodnote 305 100 EUR a vznikne nám nový základ dane 2 494 900 EUR. Platnú sadzbu dane 21% vynásobíme s novým základom dane a dostaneme 523 929 EUR, ktoré predstavujú daňovú povinnosť spoločnosti za rok 2019. Úspora na dani, ktorú dosiahla spoločnosť predstavuje 31,5%. Môžeme si všimnúť, že spoločnosť má nárok si uplatniť vyššiu sumu ako boli jej skutočné výdavky na výskum a vývoj za rok 2019.

Z nášho pohľadu je rok 2019 v spoločnosti Delta s. r. o. úspešným rokom z hľadiska využitia výhodných podmienok na výskum a vývoj. Spoločnosť využila 150% odpočet výdavkov na výskum a vývoj. Vláda Slovenskej republiky podporila významným zvýšením uplatniteľného percenta výdavkov na výskum a vývoj tento sektor. Môžeme sledovať postupné každoročné zvyšovanie uplatniteľného percenta na výskum a vývoj. Slovenská republika sa tým snaží dosiahnuť priemer ostatných európskych krajín a zabezpečiť tak výhodnejšie podmienky pre slovenské spoločnosti, ktorým takýmto spôsobom významne pomôžu pri vstupoch na medzinárodné trhy v oblasti výskumu a vývoja a podporia tak možnosť konkurovať domácim spoločnostiam voči zahraničným spoločnostiam vo významnom meradle. Hoci sa ešte stále nepodarilo dosiahnuť 200% hodnotu odpočtu výdavkov na výskum a vývoj ako v pobaltských krajinách, nie je Slovenská republika už tak vzdialená tomuto cieľu. Spoločnosť Delta s. r. o. si uplatnila odpočet výdavkov v hodnote 305 100 EUR, pričom jej skutočne vynaložené výdavky na výskum a vývoj predstavujú hodnotu 203 400 EUR. Kladne hodnotíme, že si spoločnosť

uplatnila o 50% výdavkov viac ako boli jej skutočné výdavky a využila tým podporu od štátu. Kladne hodnotíme i dôslednosť vedenia spoločnosti a jej zamestnancov, ktorí sa postarali o riadnu evidenciu majetku, odpisov, cestovných náhrad a mzdových nákladov, vďaka ktorým sa stali tieto výdavky všetky daňovo uznateľné. Ďalej im odporúčame aby pokračovali v tomto vývoji evidencie výdavkov na výskum a vývoj, dbali na ich daňovú uznateľnosť a využívali podporu od štátu i naďalej.

Spoločnosť Delta s. r. o. splnila všetky zákonné podmienky v roku 2020 na uplatnenie odpočtu výdavkov na výskum a vývoj. Úhrn nákladov vynaložených na výskum a vývoj v roku 2020 je v hodnote 210 000 EUR. Do nákladov spoločnosť Delta s. r. o. zahrnula mzdové náklady výskumných pracovníkov v hodnote 94 500 EUR, cestovné náhrady v hodnote 2 100 EUR, materiálové vstupy v hodnote 89 400 EUR a odpisy majetku v hodnote 24 000 EUR. Všetky uvedené náklady budú uznané v plnej výške. V roku 2020 si spoločnosti môžu odpočítať od základu dane až 200% výdavkov na výskum a vývoj. 200% z uplatniteľných výdavkov na výskum a vývoj reprezentuje suma 420 000 EUR v spoločnosti Delta s. r. o. Základ dane, ktorý dosiahla spoločnosť v roku 2020 je 3 000 000 EUR, od ktorého odčítame 420 000 EUR uznateľných nákladov. Výpočtom nám vznikne nový základ dane spoločnosti. Nový základ dane bude v hodnote 2 580 000 EUR. Platná sadzba dane za rok 2020 je 21%. Vypočítame 21% z 2 580 000 EUR, ktoré predstavujú nový základ dane a výsledkom bude daňová povinnosť spoločnosti za rok 2020 v hodnote 541 800 EUR. Úspora na dani, ktorú môže spoločnosť dosiahnuť predstavuje až 42%.

Rok 2020 môžeme zhodnotiť ako najpozitívnejší rok zo všetkých sledovaných období. Spoločnosť využila zákonom dané podmienky na podporu výskumu a vývoja a tým zlepšila svoju finančnú situáciu. Slovenská republika sa konečne vyrovnala štandardom zavedeným v iných európskych krajinách a umožnila tak podporiť významne spoločnosti, ktoré sa rozhodli realizovať projekty výskumu a vývoja. Spoločnosť všetky výdavky na výskum a vývoj poriadne zdokumentovala a viedla k nim podrobnú evidenciu. Evidencia sa týkala výdavkov na materiál, výdavkov na mzdy pracovníkov, odpisy a výdavkov na cestovné náhrady pracovníkov spoločnosti súvisiace s výskumom a vývojom. Hodnotíme pozitívne túto presnú, detailnú a tým pádom 100% daňovo uznateľnú evidenciu u ktorej sa dá jasne preukázať, že všetky výdavky priamo súviseli s výskumom a vývojom spoločnosti. Spoločnosť Delta s. r. o. si od základu dane odpočítala sumu 420 000 EUR, pričom jej skutočné výdavky na výskum a vývoj predstavovali sumu 210 000 EUR. Týmto

rokom sa projekt výskumu a vývoja v spoločnosti končí, avšak ak by spoločnosť rozbiehala v budúcnosti ďalší projekt výskumu a vývoja, odporúčame jej pokračovať v zabehnutých postupoch z tohto projektu, nakoľko sa ukázali ako vysoko efektívne a spoločnosť využila počas všetkých rokov kedy výskum a vývoj prebiehal všetku možnú daňovú úsporu a tým zlepšila finančné ukazovatele a finančné podmienky spoločnosti. Zdroje, ktoré spoločnosť takýmto spôsobom ušetrila použila vo svojej ďalšej výskumnej činnosti, čo hodnotíme veľmi pozitívne.

Tabuľka 10: Porovnanie daň pred odpočtom výdavkov na vývoj a výskum a daň po odpočte výdavkov na vývoj a výskum pre variant A

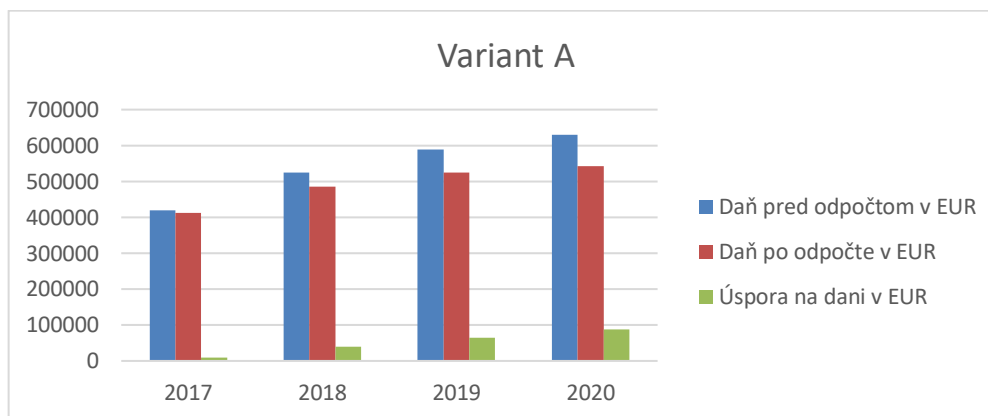
Obdobie	Daň pred odpočtom v EUR	Daň po odpočte v EUR	Úspora na dani v EUR
2017	420 000,-	411 416,-	8 584,-
2018	525 000,-	485 772,-	39 228,-
2019	588 000,-	523 929,-	64 071,-
2020	630 000,-	541 800,-	88 200,-
Spolu	2 163 000,-	1 962 917,-	200 083,-

Zdroj: Vlastné spracovanie na základe zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

Po výpočte dane z príjmu v rokoch 2017 – 2020, môžeme skonštatovať, že uplatňovanie odpočtu na výskum a vývoj má význam pre spoločnosť. Spoločnosť Delta s. r. o. ušetrila za rok 2017 na dani 8 584 EUR, za rok 2018 ušetrila 39 228 EUR, za rok 2019 ušetrila 64 071 EUR a za rok 2020 ušetrila 88 200 EUR. Spoločnosti sa oplatí viesť oddelenú evidenciu nákladov na výskum a vývoj, dokazovať ich daňovú oprávnenosť a následne tieto náklady od základu dane odpočítavať v každom roku priebehu projektu výskumu a vývoja. V úhrne spoločnosť Delta s. r. o. ušetrila na dani 200 083 EUR, keď namiesto 2 163 000 EUR zaplatila štátu na dani iba 1 962 917 EUR. Ako pozitívum pre spoločnosť Delta s. r. o. hodnotíme aj každoročné zvyšujúce sa percento, ktoré si môžu spoločnosti odpočítavať od základu dane. Hoci v prvom roku 2017 bolo percento iba 25%, stále sa ho oplatí využiť a spoločnosť tak ušetrí menej významnú čiastku, v roku 2018 a sa percento uznaných zvýšilo už na 100%, tak si spoločnosť mohla uplatniť celú hodnotu vynaložených výdavkov na výskum a vývoj. V rokoch 2019 a 2020 je podpora už významná a spoločnosť si má právo uplatniť výdavky vyššie ako sama vynaložila na výskumnú a vývojovú činnosť. Vyčíslenie úspory na dani je významným a hospodárnym

krokom, keď spoločnosť namiesto platenia vyššej dane z príjmu do štátneho rozpočtu si ušetrené finančné prostriedky vďaka poriadnemu dokumentovaniu výdavkov použije vo svojom vnútornom podnikovom procese, na ďalší výskum a vývoj, na lepšie ohodnotenie výskumných zamestnancov, alebo finančné prostriedky využije pre hlavnú činnosť spoločnosti.

Grafické znázornenie úspory pre variant A



Zdroj: Vlastné spracovanie na základe údajov spoločnosti Delta s. r. o.

3.6 Výpočet daňovej úspory na výskum a vývoj – spoločnosť splnila časť podmienok na odpočet výdavkov

Spoločnosť je povinná stanoviť si vhodnú metódu evidencie a výpočtu jednotlivých nákladov súvisiacich s výskumom a vývojom. Vedená evidencia musí spĺňať požiadavku preukázateľnosti a prehľadnosti. Zvolená metóda musí byť predovšetkým obhájiteľná. Ak metóda nie je vhodná, daňový úrad spoločnosti odpočítané náklady na vývoj a výskum nemusí uznať v plnej výške, alebo vôbec.

VARIANT B – spoločnosť splnila iba časť zákonných podmienok na odpočet výdavkov na vývoj a výskum

Pri výpočte celkovej sumy odpočtu vychádzame z celkových uznateľných nákladov na výskum a vývoj. Spoločnosť v roku 2017 nepreukázala dostatočnú evidenciu materiálových výdavkov, ktoré spotrebovala pri svojej bežnej činnosti a ktoré použila na projekt výskumu a vývoja. „V prípade úhrad spotrebného materiálu sú výdavky uhrádzané v hotovosti oprávnené, ak hotovostné platby jednotlivo neprekročia sumu 500 EUR, pričom maximálna hodnota všetkých realizovaných úhrad v hotovosti v jednom kalendárnom

mesiaci nepresiahne sumu 1.500 EUR.“³⁰ V spoločnosti Delta s. r. o. nebola táto podmienka splnená a časť výdavkov nebola uznaná. Spoločnosť tiež nepreukázala dostatočné podklady na uznanie všetkých cestovných náhrad, ktoré sa mali uskutočniť v súvislosti s projektom výskumu vývoja. Z toho dôvodu boli v roku 2017 uznané materiálové náklady do výšky 50% a cestovné náhrady uznané do výšky 30% výdavkov.

Spoločnosť vynaložila v roku 2017 dohromady 163 500 EUR na projekt výskumu a vývoja. Náklady spoločnosti Delta s. r. o. sa skladajú z mzdových nákladov v hodnote 79 500 EUR, cestovných náhrad v hodnote 800 EUR, materiálových nákladov v hodnote 65 200 EUR a odpisov majetku v hodnote 18 000 EUR. Z materiálových nákladov si spoločnosť bude môcť uplatniť 36 600 EUR, ktoré predstavujú 50% z celkového objemu materiálových nákladov spoločnosti Delta s. r. o. za rok 2017. Z cestovných náhrad si bude môcť spoločnosť uplatniť 240 EUR, ktoré predstavujú 30% z celkových cestovných náhrad za rok 2017. Uznané výdavky, z ktorých sa bude počítat percento oslobodenia od dane sú 134 340 EUR, ktoré predstavujú súčet všetkých oprávnených mzdových nákladov, cestovných náhrad, materiálových nákladov a odpisov majetku za rok 2017. Spoločnosť si môže v roku 2017 uplatniť 25% z hodnoty výdavkov na výskum a vývoj podľa legislatívy Slovenskej republiky. Celkové uplatniteľné náklady spoločnosti sú v úhrne 33 585 EUR, ktoré sme vypočítali ako 25% z hodnoty 134 340 EUR. Základ dane je v roku 2017 v hodnote 2 000 000 EUR. Od základu dane odčítame len uznané náklady v hodnote 33 585 EUR a dostaneme upravený základ dane 1 966 415 EUR. Sadzba dane je v danom roku 21%. Výsledná daňová povinnosť za rok 2017 predstavuje 412 947 EUR.

Rok 2017 je prvým rokom, kedy spoločnosť začala realizovať projekt výskumu a vývoja. Môžeme zhodnotiť ako vo variante A, že prvý rok je pre spoločnosť, ktorá rozbieha výskum a vývoj náročný. Začatie s výskumným projektom je náročné časovo, finančne i administratívne. Spoločnosť potrebuje vynaložiť hlavne vysoký objem finančných prostriedkov, preto hodnotíme rok 2017 ako menej vhodný na začatie projektu výskumu a vývoja. Spoločnosť má právo si odpočítať 25% výdavkov vynaložených na

³⁰ Príloha č. 5 výzvy na predkladanie žiadostí o poskytnutie nenávratného finančného príspevku zameranej na podporu inovácií prostredníctvom priemyselného výskumu a experimentálneho vývoja vo všetkých doménach RIS3 SK [online]. 2018 [cit.2019-01-18]. Dostupné na: <https://www.opvai.sk/media/100027/priloha-%C4%8D-5-v%C3%BDzvy-podmienky-opr%C3%A1vnenosti-v%C3%BDdavkov.pdf>

projekt výskumu a vývoja za rok 2017, čo je percento pod priemerom, ktoré uznávajú v priemere štáty Európskej únie. Spoločnosť si by si mala dať pozor už pre toto nízke percento, aby ho využila naplno a uplatnila všetky možné výdavky. Môžeme zhodnotiť, že spoločnosť Delta s. r. o. túto príležitosť nevyužila. Spoločnosť si dala záležať na vedení podrobnej evidencie výdavkov pri osobných výdavkoch a pri odpisoch. Nekompletnú evidenciu v oblasti materiálových výdavkov a cestovných náhrad však podcenila, preto si do sumy výdavkov uznateľných na odpočet mohla zaradiť iba pomernú časť materiálových výdavkov a cestovných náhrad. Navrhujeme a zároveň odporúčame spoločnosti Delta s. r. o. aby lepšie zaškolila zamestnancov zodpovedných za vedenie evidencie výdavkov na výskum a vývoj v oblasti cestovných náhrad a materiálových výdavkov a detailnejšie vypracovala interné smernice podľa ktorých sa títo zamestnanci budú riadiť v ďalších obdobiach, kedy spoločnosť bude realizovať projekt výskumu a vývoja.

V roku 2018 si spoločnosť dala záležať aby viedla podrobnú evidenciu spotrebovaného materiálu v projekte výskumu a vývoja a tiež aj na evidovaní cestovných náhrad. V spoločnosti pracovali v roku 2018 zamestnanci, ktorí sa podieľali na výskume a vývoji a súčasne sa podieľali aj na hlavnej činnosti spoločnosti. Z dôvodu nepresného zaznamenávania počtu odpracovaných hodín vo výskume a vývoji si spoločnosť uplatní iba 50% mzdových nákladov do výdavkov na výskum a vývoj.

V roku 2018 spoločnosť Delta s. r. o. vynaložila na vývoj a výskum náklady v hodnote 186 800 EUR. Z toho predstavovali mzdové náklady pracovníkov vo výskume a vývoji 89 000 EUR, cestovné náhrady predstavovali 2 000 EUR, náklady na spotrebu materiálu predstavovali 74 800 EUR a odpisy hmotného i nehmotného majetku boli v hodnote 21 000 EUR. Zo mzdových nákladov si spoločnosť môže uplatniť iba 93 400 EUR, ktoré predstavujú 50% z celkových mzdových nákladov spoločnosti Delta s. r. o. za rok 2018. Hodnota všetkých uznateľných výdavkov na výskum a vývoj v spoločnosti Delta s. r. o. je 191 200 EUR dohromady za rok 2018. Skladá sa z uznaných mzdových nákladov, cestovných náhrad, odpisov a materiálových nákladov. Percento uznateľných nákladov na výskum a vývoj je 100%, preto si spoločnosť môže uplatniť 191 200 EUR. Základ dane z príjmu za rok 2018 predstavuje 2 500 000 EUR. Od základu dane odpočítame uznateľné výskumné výdavky vo výške 191 200 EUR a získame nový základ dane z príjmu 2 308 800 EUR. Platná daňová sadzba za rok 2018 je 21%. Z nového základu dane získame vynásobením sadzbou dane 21% daňovú povinnosť pre rok 2018 vo výške 484 848 EUR.

Môžeme zhodnotiť, že rok 2018 v oblasti výskumu a vývoja sa vyvíjal značne lepšie ako v predošlom období. V roku 2017 si mohla spoločnosť Delta s. r. o. uplatniť iba 25% výdavkov, čo sme hodnotili ako nízke percento, no v roku 2018 toto percento stúplo na 100% čo hodnotíme kladne, aj keď iné európske krajiny majú povolené vyššie percento na odpočet. Spoločnosť si mohla započítať do výdavkov na výskum a vývoj celý objem vynaložených riadne zdokumentovaných výdavkov. Negatívne hodnotíme to, že spoločnosť si nedala pozor vo vedení podrobnej evidencie odpracovaných hodín tých zamestnancov, ktorí vykonávajú prácu pre spoločnosť v oblasti výskumu a vývoja a zároveň vykonávajú prácu aj v hlavnej činnosti spoločnosti. Nedôsledným evidovaním sa spoločnosť pripravila o možnosť zahrnúť všetky mzdové náklady do výdavkov a tým pádom zahrnula iba 50% výdavkov čo predstavovalo sumu 93 400 EUR. Hodnotíme že spoločnosť nevyužila naplno možnosti úľav ktoré poskytuje legislatíva Slovenskej republiky pre spoločnosti v oblasti výskumu a vývoja. Odporúčame spoločnosti Delta s. r. o. aby si v ďalších obdobiach viedla presnú evidenciu odpracovaných hodín zamestnancov vykonávajúcich prácu v hlavnej činnosti spoločnosti i výskumnom centre spoločnosti, alebo preškolila zamestnancov za túto oblasť zodpovedajúcich, aby neprichádzala o možnosť znížiť si základ dane z príjmu fyzických osôb.

V roku 2019 nevedela spoločnosť Delta s. r. o. správne zaznamenať a zdokumentovať odpisy strojov a zariadení na ktorých sa uskutočňovala hlavná činnosť spoločnosti a z časti aj činnosť výskumného projektu. Z dôvodu nedostatočných záznamov v evidencii o využívaní kapacity strojov, sa spoločnosť rozhodla zaradiť 25% z odpisov do preukázaných výdavkov na výskum a vývoj.

V roku 2019 vznikli spoločnosti Delta s. r. o. výdavky na výskum a vývoj v úhrne 203 400 EUR. Náklady spoločnosti v roku 2019 boli nasledovné. Mzdové náklady v hodnote 92 000 EUR, cestovné náhrady v hodnote 2 400 EUR, materiálové náklady v hodnote 87 000 EUR a odpisy hmotného a nehmotného majetku v hodnote 22 000 EUR. Z odpisov majetku a si môže spoločnosť uplatniť len 5 500 EUR, ktoré predstavujú 25% z hodnoty celkových odpisových nákladov za konkrétny rok. Spolu boli uznané náklady spoločnosti 186 900 EUR, ktoré tvorí súhrn mzdových, materiálových nákladov cestovných nákladov a odpisov. Spoločnosť Delta s. r. o. nespĺnila všetky zákonne stanovené podmienky na zahrnutie všetkých výdavkov vynaložených na výskum a vývoj do odpočtu. Spoločnosť si môže v roku 2019 uplatniť 150% výdavkov na výskum a vývoj, čo predstavuje sumu 280 350 EUR. Základ dane v roku 2019 bol 2 800 000 EUR. Základ

dane znížime o povolené percento odpočtu a vznikne nový základ dane v hodnote 2 519 650 EUR. Sadzba dane je v príslušnom zdaňovacom období 21%. Výsledná daňová povinnosť spoločnosti je 529 127 EUR.

Môžeme zhodnotiť že spoločnosť Delta s. r. o. v roku 2019 bola opäť nedôsledná ako v predošlých dvoch skúmaných obdobiach. Spoločnosť vlastní stroje a zariadenia ktoré využívajú pracovníci pri hlavnej činnosti spoločnosti a tiež ich využívajú aj pracovníci pri výskumnej a vývojovej činnosti spoločnosti. Spoločnosť Delta s. r. o. má povinnosť viesť oddelenú evidenciu času, pri ktorom boli zariadenia využívané v hlavnej a výskumnej oblasti spoločnosti. Môžeme povedať že spoločnosť zlyhala a nevedla dostatočne takéto záznamy potrebné na rozlíšenie týchto činností spoločnosti. V dôsledku tohto pochybenia si uplatní spoločnosť Delta s. r. o. do uznateľných výdavkov iba 25% z hodnoty odpisov strojov a zariadení za rok 2019. Negatívne hodnotíme nevyužitie celej daňovej úľavy, ktorú štát ponúka pre výskumné činnosti spoločností. Pozitívne hodnotíme medziročný nárast percenta uznaného do daňových výdavkov zo 100% na 150%. Spoločnosti ďalej odporúčame poveriť konkrétneho pracovníka, ktorý bude mať na starosti vedenie evidencie v knihe využitia strojov a zariadení a ktorí bude zodpovedný za riadnu oddelenú evidenciu využitia času strojov a zariadení v spoločnosti Delta s. r. o.

Spoločnosť Delta s. r. o. nevedla riadnu a podrobnú evidenciu o nakúpenom a spotrebovanom materiáli za rok 2020. Spoločnosť mala tieto náklady vyčíslieť na základe údajov uvedených na dodávateľských faktúrach. Nestalo sa tak, preto si spoločnosť nemôže uplatniť žiadne percento zo spotrebovaného materiálu do odpočtu. Spoločnosť pozorne nesledovala cestovné náhrady podľa knihy jász a môže dokázať oprávnenosť cestovných náhrad iba v hodnote 10% z vynaložených cestovných náhrad.

Náklady vynaložené na výskum a vývoj spoločnosti Delta s. r. o. majú v roku 2020 hodnotu 210 000 EUR. Náklady spoločnosti Delta s. r. o. sa skladajú z nasledovných zložiek. Spoločnosť zahrnula do nákladov mzdové náklady výskumných pracovníkov v hodnote 94 500 EUR, cestovné náhrady v hodnote 2 100 EUR, materiálové náklady v hodnote 89 400 EUR, a odpisy majetku v hodnote 24 000 EUR. Spoločnosť si môže uplatniť z cestovných náhrad len 10%, ktoré predstavujú sumu 210 EUR. Spoločnosť si nemôže uplatniť z materiálových nákladov žiadne percento do uznateľných výdavkov na výskum a vývoj. Uznateľná čiastka nákladov spoločnosti Delta s. r. o. na výskum a vývoj predstavuje 236 420 EUR, skladajúca sa zo mzdových nákladov, cestovných nákladov a odpisov. Spoločnosť si spoločnosť môže odpočítať 200% výdavkov na výskum a vývoj.

Základ dane v roku 2020 dosiahol výšku 3 000 000 EUR. Aby sme získali nový základ dane odpočítame od pôvodného základu dane sumu uznateľných výdavkov na výskum a vývoj, ktorá je v hodnote 236 420 EUR. Nový základ dane predstavuje sumu 2 763 580. Zákom určená sadzba dane za rok 2020 je 21%. Z upraveného základu dane vypočítame 21% a získame daň, ktorú je spoločnosť povinná zaplatiť daňovému úradu v hodnote 580 352 EUR.

Môžeme zhodnotiť, že rok 2020 je z hľadiska zákonných podmienok najlepším rokom pre spoločnosť Delta s. r. o., kedy si mohla od základu dane odpočítať až 200% výdavkov na výskum a vývoj podobne ako iné európske krajiny a mohla sa stať viac konkurencieschopnou na zahraničných trhoch. Negatívne hodnotíme neúplné využitie 200% odpočtu, nakoľko spoločnosť neevidovala a neprávne viedla niektoré náklady, ktoré by inak mohli vstúpiť do odpočtu. Spoločnosť sa týmto ukrátila o výhodnejšie daňové podmienky a zaplatila vyššiu daň ako keby plnila všetky administratívne podmienky spojené s projektom výskumu a vývoja. Rok 2020 je posledným rokom kedy sa v spoločnosti Delta s. r. o. vedie projekt výskumu a vývoja. Nedostačujúce vedenie materiálových zdrojov a cestovných náhrad odporúčame spoločnosti zlepšiť v iných budúcich výskumných projektoch riadnou dokumentáciou kníh jász zamestnancov, ktorí mali služobnú cestu súvisiacu s projektom výskumu a vývoja a tiež odporúčame viesť podľa dodávateľských faktúr a dodacích listov poriadnu evidenciu materiálu, ktorý má súvis s hlavnou činnosťou spoločnosti a ktorý má súvis s prevádzkovou činnosťou spoločnosti.

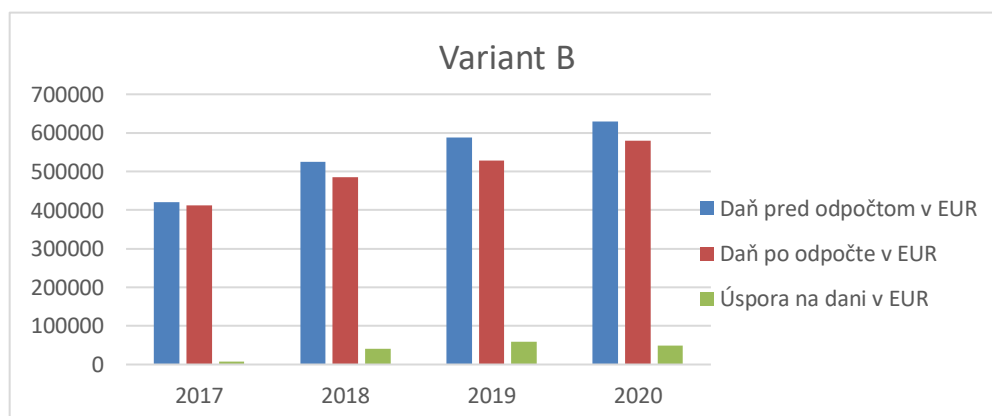
Tabuľka 11: Porovnanie daň pred odpočtom výdavkov na vývoj a výskum a daň po odpočte výdavkov na vývoj a výskum pre variant B

Obdobie	Daň pred odpočtom v EUR	Daň po odpočte v EUR	Úspora na dani v EUR
2017	420 000,-	412 947,-	7 053,-
2018	525 000,-	484 848,-	40 152,-
2019	588 000,-	529 127,-	58 873,-
2020	630 000,-	580 352,-	49 648,-
Spolu	2 163 000,-	2 007 274,-	155 726,-

Zdroj: Vlastné spracovanie na základe zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

Po výpočte dane z príjmu v rokoch 2017 – 2020, môžeme skonštatovať, že spoločnosť by si mala dať za cieľ stanoviť také opatrenia a vybrať a znovu zaškoliť hlavných zodpovedných pracovníkov, aby sa viac nestávalo, že evidencia nákladov na výskum a vývoj spoločnosti Delta s. r. o. nie je dostatočná, preukázateľná a spoľahlivá. Spoločnosť vo variante B síce ušetrila na dani finančné prostriedky, ktoré vie využiť efektívnejšie v spoločnosti, avšak nie v takej vysokej miere ako vo variante A, kde mala spoľahlivo vedenú a uznateľnú evidenciu nákladov na výskumný projekt. Vo variante A spoločnosť neprišla o žiadne voľné finančné prostriedky vďaka nepostačujúcej evidencii a zaplatila daňovému úradu o 200 083 EUR menej ako keby nevyužila štátnu podporu výskumu a vývoja. Spoločnosť prišla vo variante B o 44 357 EUR oproti variantu A, kde neprišlo k nedodržaniu stanovených zákonných podmienok. Spoločnosť vo variante B ušetrila za rok 2017 na dani 7 053 EUR, za rok 2018 ušetrila 40 152 EUR, za rok 2019 ušetrila 58 873 EUR a za rok 2020 ušetrila 49 648 EUR. V úhrne spoločnosť Delta s. r. o. ušetrila na dani 155 726 EUR, keď namiesto 2 163 000 EUR zaplatila štátu na dani 2 007 274 EUR.

Grafické znázornenie variantu B:



Zdroj: Vlastné spracovanie na základe údajov spoločnosti Delta s. r. o.

3.7 Výpočet daňovej úspory na výskum a vývoj – spoločnosť nesplnila podmienky na odpočet výdavkov

Pravidlá oprávnenosti zahrnutia výdavkov na výskum a vývoj sú prísne. Spoločnosť, ktorá realizuje výskum a vývoj ich musí striktno dodržiavať. V opačnom prípade jej nebudú uznané a daň z príjmov zaplatí v plnej výške bez ďalších zvýhodnení pri ktorých

by ušetrila finančné prostriedky. Takto ušetrené prostriedky môže spoločnosť využiť efektívnejšie na ďalší chod projektu výskumu a vývoja.

Ku všeobecným podmienkam oprávnenosti výdavkov patria:

- *„výdavky sú v súlade s platnými všeobecne záväznými právnymi predpismi (zákon o rozpočtových pravidlách verejnej správy, zákon o štátnej pomoci, zákonník práce, zákon o DPH, zákon o účtovníctve, živnostenský zákon),*
- *výdavky sú vynaložené na projekt (existencia priameho spojenia s projektom), schválený poskytovateľom a realizovaný v zmysle podmienok výzvy, podmienok štátnej pomoci na podporu inovácií prostredníctvom priemyselného výskumu a experimentálneho vývoja,*
- *výdavky sú vynaložené v súlade s pravidlami operačného programu Výskum a inovácie na oprávnené aktivity, v súlade s obsahovou stránkou projektu, zodpovedajú časovej následnosti aktivít projektu a prispievajú k dosiahnutiu plánovaných cieľov projektu,*
- *výdavky sú primerané (zodpovedajú obvyklým cenám v danom mieste a čase a zodpovedajú potrebám projektu),*
- *výdavky splňajú zásady hospodárnosti, efektívnosti, účelnosti a účinnosti,*
- *výdavky musia byť identifikované a preukázateľné a musia byť doložené účtovnými dokladmi (faktúrami alebo inými účtovnými dokladmi rovnocennej preukaznej hodnoty)*
- *výdavky musia byť preukázateľne vynaložené a uhradené (s výnimkou odpisov).“³¹*

VARIANT C – spoločnosť nespĺnila žiadne zákonné podmienky na odpočet výdavkov na vývoj a výskum

Vo variante C budeme predpokladať, že spoločnosť Delta s. r. o. nespĺnila zákonné podmienky na odpočet výdavkov na výskum a vývoj v žiadnom roku realizácie projektu. V rokoch 2017 – 2020 teda spoločnosť nepreukázala dostatočnú evidenciu, aby si mohla

³¹ Príloha č. 5 výzvy na predkladanie žiadostí o poskytnutie nenávratného finančného príspevku zameranej na podporu inovácií prostredníctvom priemyselného výskumu a experimentálneho vývoja vo všetkých doménach RIS3 SK [online]. 2018 [cit.2019-01-18]. Dostupné na: <https://www.opvai.sk/media/100027/priloha-%C4%8D-5-v%C3%BDzvy-podmienky-opr%C3%A1vnenosti-v%C3%BDdavkov.pdf>

zahrnúť výdavky na projekt výskumu do odpočtu pri znižovaní základu dane. Následne vyhodnotíme dopad na daň z príjmu právnickej osoby.

Dohromady vynaložila spoločnosť Delta s. r. o. v roku 2017 výdavky na výskum a vývoj v hodnote 163 500 EUR. Vynaložené náklady sa skladajú z mzdových nákladov výskumných zamestnancov v hodnote 79 500 EUR, cestovných náhrad v hodnote 800 EUR, materiálových nákladov v hodnote 65 200 EUR a odpisov hmotného a nehmotného majetku v hodnote 18 000 EUR. Za rok 2017 má spoločnosť nárok na uplatnenie 25% výdavkov na výskum a vývoj, avšak spoločnosti neboli uznané náklady ako oprávnené. Spoločnosť si v tomto prípade neuplatní žiadnu úľavu na dani z príjmu. Základ dane spoločnosti Delta s. r. o. bol 2 000 000 EUR a sadzba dane z príjmu 21%. Daň na úhradu je 420 000 EUR, ktorú vypočítame ako 21% zo základu dane. Úspora na dani v roku 2017 je nula percent.

Môžeme zhodnotiť, že spoločnosť Delta s. r. o. v roku 2017 nepostupovala počas roka výhodne. Rok 2017 bol prvým rokom v ktorom sa v spoločnosti Delta, s. r. o. zavádzal projekt výskumu a vývoja, ktorý bol náročný na vstupy. Nesplnením legislatívnych podmienok spoločnosť spôsobila, že nemohla odpočítať od základu dane žiadne percento výdavkov na zníženie základu dane z príjmu, hoci bolo povolené percento odpočtu od základu dane 25% čo hodnotíme negatívne. Spoločnosti odporúčame, aby v ďalších obdobiach dbala na splnenie legislatívnych podmienok, vedenie správnej a úplnej evidencie nákladov na výskum a vývoj a odlišovala ich od hlavnej činnosti spoločnosti a tým využila možnosť si znížiť základ dane o čiastku, ktorú môže spoločnosť využiť pri svojej inej činnosti.

Náklady spoločnosti Delta s. r. o. predstavovali v roku 2018 sumu 186 800 EUR. V roku 2018 predstavovali mzdové náklady pracovníkov vo výskume a vývoji 89 000 EUR, cestovné náhrady predstavovali 2 000 EUR, materiálové náklady predstavovali 74 800 EUR a odpisy majetku boli v hodnote 21 000 EUR. Za rok 2018 by si spoločnosť mohla uplatniť 100% výdavkov vynaložených na výskum a vývoj. Neuplatní si žiadne percento, pretože jej neboli výdavky daňovo uznané. Základ dane spoločnosti bol 2 500 000 EUR. Platná sadzba dane je 21% v roku 2018. Spoločnosť uhradí do štátneho rozpočtu daň vo výške 525 000 EUR, ktorú sme vypočítali ako 21% zo základu dane. Úspora na dani je nula percent.

Môžeme zhodnotiť, že spoločnosť Delta s. r. o. v roku 2018 nepostupovala počas roka výhodne. Nesplnením legislatívnych podmienok spoločnosť spôsobila, že nemohla

odpočítat' od základu dane žiadne percento výdavkov na zníženie základu dane z príjmu, hoci bolo povolené percento odpočtu od základu dane 100% čo hodnotíme negatívne. Spoločnosti odporúčame, aby v ďalších obdobiach dbala na splnenie legislatívnych podmienok, vedenie správnej a úplnej evidencie nákladov na výskum a vývoj a odlišovala ich od hlavnej činnosti spoločnosti a tým využila možnosť si znížiť základ dane o čiastku, ktorú môže spoločnosť využiť pri svojej inej činnosti.

Spoločnosť Delta s. r. o. mala v roku 2019 v úhrne náklady na výskum a vývoj 203 400 EUR. Spoločnosť identifikovala nasledovné výdavky na výskum a vývoj. Mzdové náklady v hodnote 92 000 EUR, cestovné náhrady v hodnote 2 400 EUR, materiálové náklady v hodnote 87 000 EUR a odpisy hmotného a nehmotného majetku v hodnote 22 000 EUR. Nárok na odpočet výdavkov na výskum a vývoj je za rok 2019 v hodnote 150%. Spoločnosť však nespĺnila podmienky, preto si uplatní 0%. Spoločnosť dosiahla základ dane 2 800 000 EUR. Sadzba dane v príslušnom roku je 21%. Výsledná daňová povinnosť spoločnosti je 588 000 EUR, ktorú sme vypočítali ako 21% zo základu dane. Daňová úspora je nula percent.

Môžeme zhodnotiť, že spoločnosť Delta s. r. o. v roku 2019 nepostupovala počas roka výhodne. Nesplnením legislatívnych podmienok spoločnosť spôsobila, že nemohla odpočítat' od základu dane žiadne percento výdavkov na zníženie základu dane z príjmu, hoci bolo povolené percento odpočtu od základu dane 150% čo hodnotíme negatívne. Spoločnosti odporúčame, aby v ďalších obdobiach dbala na splnenie legislatívnych podmienok, vedenie správnej a úplnej evidencie nákladov na výskum a vývoj a odlišovala ich od hlavnej činnosti spoločnosti a tým využila možnosť si znížiť základ dane o čiastku, ktorú môže spoločnosť využiť pri svojej inej činnosti.

V roku 2020 bol úhrn nákladov vynaložených na výskum a vývoj v hodnote 210 000 EUR. Do nákladov spoločnosť Delta s. r. o. zahrnula mzdové náklady výskumných pracovníkov v hodnote 94 500 EUR, cestovné náhrady v hodnote 2 100 EUR, materiálové náklady v hodnote 89 400 EUR a odpisy hmotného a nehmotného majetku v hodnote 24 000 EUR. Spoločnosti by vznikol nárok na odpočet 200% nákladov do výdavkov, avšak spoločnosť nespĺnila podmienky a nebude si môcť uplatniť dané percento. Základ dane je v roku 2020 v hodnote 3 000 000 EUR. Sadzba dane príslušného roka je 21%. Daňová povinnosť spoločnosti voči štátnemu rozpočtu predstavuje 630 000 EUR. Daňová úspora je nula percent.

Môžeme zhodnotiť, že spoločnosť Delta s. r. o. v roku 2020 nepostupovala počas roka výhodne. Nesplnením legislatívnych podmienok spoločnosť spôsobilá, že nemohla odpočítať od základu dane žiadne percento výdavkov na zníženie základu dane z príjmu, hoci bolo povolené percento odpočtu od základu dane 200% čo hodnotíme negatívne. Spoločnosť končí svoju výskumnú a vývojovú činnosť rokom 2020. Spoločnosti odporúčame, aby v ďalších projektoch výskumu a vývoja dbala na splnenie legislatívnych podmienok, vedenie správnej a úplnej evidencie nákladov na výskum a vývoj a odlišovala ich od hlavnej činnosti spoločnosti a tým využila možnosť si znížiť základ dane o čiastku, ktorú môže spoločnosť využiť pri svojej inej činnosti.

Tabuľka 12: Porovnanie daň pred odpočtom výdavkov na vývoj a výskum a daň po odpočte výdavkov na vývoj a výskum pre variant C

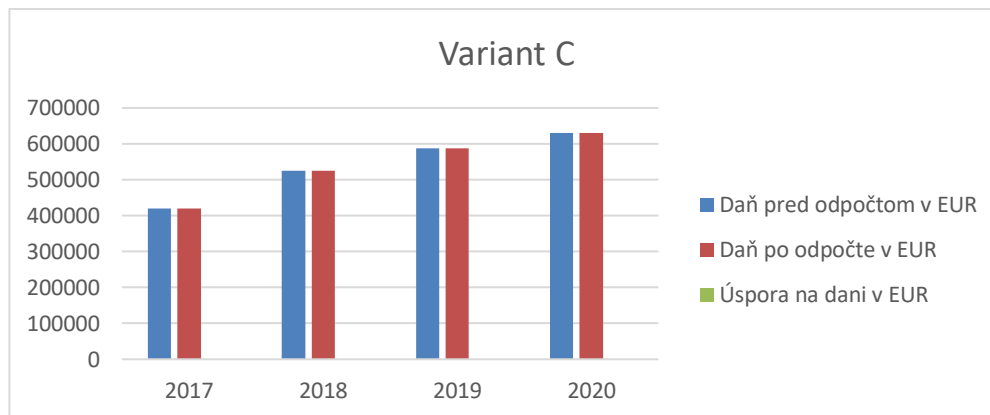
Obdobie	Daň pred odpočtom v EUR	Daň po odpočte v EUR	Úspora na dani v EUR
2017	420 000,-	420 000,-	0,-
2018	525 000,-	525 000,-	0,-
2019	588 000,-	588 000,-	0,-
2020	630 000,-	630 000,-	0,-
Spolu	2 163 000,-	2 163 000,-	0,-

Zdroj: Vlastné spracovanie na základe zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

Spoločnosti, ktoré sa rozhodnú realizovať vývojovú a výskumnú činnosť môžu očakávať vysoké vstupné i prevádzkové náklady. Proces výskumu je riskantný a drahý, pričom sa vložená investícia nemusí spoločnosti vôbec vrátiť. Spoločnosť pri vývoji čelí neistote, či sa projekt neskončí neúspechom, preto je daná oblasť čoraz väčšmi podporovaná od štátu formou odpočtu výdavkov na výskum a vývoj. Spoločnosti by sa mali snažiť využiť štátnu podporu na 100%. Podpora štátneho sektora v tejto oblasti stále rastie, každým rokom pribúdajú percentá výdavkov, ktoré je možné odpočítať od základu dane. Vo všeobecnosti považujeme za chybu vedenia projektu výskumu a vývoja, ak sa nezaujímajú o možnosť odpočtu výdavkov. Aj keď spoločnosti neuznajú všetky výdavky na výskum a vývoj do nákladov, je to lepší prípad ako neuznanie vôbec žiadnych. Môžeme zhodnotiť, že spoločnosť Delta s. r. o. spravila chybný krok, keď si nevedla poriadnu evidenciu nákladov na výskum a vývoj a tým sa stali daňovo neuznatel'né. Spoločnosť si

nemohla odpočítať v rokoch trvania výskumného projektu žiadnu úľavu na dani a úspora bola nula percentná.

Grafické znázornenie variantu C:



Zdroj: Vlastné spracovanie na základe údajov spoločnosti Delta s. r. o.

Na záver diplomovej práce môžeme skonštatovať, že ciele, ktoré si stanovila Slovenská republika v spolupráci s Európskou úniou sa naplňajú. Slovenská republika vypracovala stratégiu v oblasti hospodárskej politiky s víziou do roku 2030. Ide o stratégiu s cieľom stimulácie hospodárskeho rastu, zvýšenie výkonnosti v oblasti inovácií a zvýšenie schopnosti spoločností konkurovať na trhu. Stratégia zohľadňuje priority RIS3 SK, ktoré hovoria o stratégii výskumu a inovácií pre inteligentnú špecializáciu Slovenskej republiky. Môžeme skonštatovať, že plnenie cieľov je viditeľné v každoročnom náraste uplatniteľného percenta odpočtu výdavkov od základu dane z príjmov. Z porovnávania výsledkov troch modelových situácií, ktoré v spoločnosti nastali konštatujeme, že splnenie zákonných podmienok na odpočet, vedenie oddelenej evidencie nákladov na výskum a vývoj a následný odpočet výdavkov od základu dane je vždy výhodný. Slovenské spoločnosti z tohto dôvodu začali využívať každým rokom viac túto možnosť odpočtu pri realizácii projektov. Zvyšujúce sa uplatniteľné percento stimuluje ich potrebu splňať zákonné podmienky na odpočet. Slovenská republika počíta s tým, že do stanoveného roku 2030 bude spoločností realizujúcich projekty výskumu a vývoja pribúdať pre dobre nastavené podmienky tejto oblasti. Slovenské spoločnosti sa stanú na európskom i svetovom trhu viac konkurencieschopné a ekonomický rast sa v domácej krajine zvýši. Z úspechu slovenských spoločností na verejných trhoch bude mať osah aj ekonomika Slovenskej republiky, ktorá výskum a vývoj podporuje.

ZÁVER

V diplomovej práci sme sa zaoberali účtovaním, vykazovaním a zdaňovaním nákladov na výskum a vývoj. Vzhľadom na časté zmeny v Slovenskej legislatíve, bolo hlavným cieľom práce vypočítať a porovnať daňovú úsporu v sledovaných obdobiach. Pozorované roky sú 2017 až 2020 v podmienkach Slovenskej republiky na prípadovej štúdii v spoločnosti Delta s. r. o.. Hlavnému cieľu boli prispôsobené aj menšie čiastkové ciele.

V prvej teoretickej časti diplomovej práce sme zadefinovali pojmy ako výskum, vývoj a inovácia podľa legislatívy Slovenskej republiky a Frascati manuálu vydaného OECD. Frascati manuál je kľúčovým dokumentom v európskom meradle. Podpora výskumu a vývoja v Slovenskej republike každým rokom stúpa. Snahou je podporiť konkurencieschopnosť slovenských spoločností na európskom či svetovom trhu.

Podpora výskumu a vývoja je relatívne mladá, pretože v Slovenskej republike si mohli spoločnosti uplatniť odpočet výdavkov až v daňovom priznaní za rok 2015. Od roku 2015 stále stúpa miera podpory projektov výskumu a vývoja a čoraz viac spoločností využíva možnosť odpočítať si výdavky na výskum a vývoj od základu dane z príjmu právnických osôb. V roku 2017 bolo možné odpočítať si 25% výdavkov, v roku 2018 bolo možné odpočítať 100% výdavkov, v roku 2019 podpora dosiahla 150% a v roku 2020 to bolo až 200% výdavkov. Našou snahou v praktickej časti diplomovej práce bolo priblížiť výpočet daňovej úspory v týchto obdobiach. Prostredníctvom troch základných modelových situácií, ktoré nastali prípadovej štúdii spoločnosti Delta s. r. o. sme vyčíslili daňovú úsporu v troch variantoch. Predmetom výskumného projektu spoločnosti Delta s. r. o. sa stal vývoj novej linky, ktorá by bola využitá pre hlavnú činnosť spoločnosti, zefektívnenie jej prevádzky a šetrenie finančných prostriedkov.

Naším zámerom v prvej časti prípadovej štúdie bolo vyčíslenie daňovej úspory pri uznaní všetkých výdavkov ako uznateľných na odpočet. V druhej časti prípadovej štúdie si mohla spoločnosť uplatniť do odpočtu len časť výdavkov, pretože náklady na výskum a vývoj jej boli uznané len do určitej miery. Cieľom tretej časti prípadovej štúdie bolo ukázať ako to vyzerá v spoločnosti, ktorá si nesmie uplatniť do výdavkov žiadne percento odpočtu pre nesplnenie podmienok. Následne bola vyčíslená daňová úspora pre každú situáciu a graficky znázornená.

Naším cieľom v práci bolo i vymedziť kategórie výdavkov, ktoré sú daňovo uznateľné a ktoré naopak nie je možné uznať ako daňový výdavok na výskum a vývoj.

Uznané výdavky sú pre každú spoločnosť odlišné kvôli odlišným predmetom činností výskumu a vývoja. Dajú sa však definovať hlavné znaky, ktoré sú aplikovateľné pre všetky spoločnosti a tie si ich následne prispôbia svojim podmienkam.

Na záver môžeme zhodnotiť že, každá spoločnosť realizujúca výskum a vývoj by mala viesť oddelenú evidenciu výdavkov na výskum a vývoj od hlavnej činnosti, pretože je to jednou z podmienok na uplatnenie odpočtu, ktorý je výhodný pre spoločnosť. Úspešné zníženie základu dane z príjmov právnických osôb má pozitívny vplyv na šetrenie finančných prostriedkov spoločnosti. Ušetrené peniaze na dani môže spoločnosť využiť efektívnejšie v podnikovom procese. Zavedenie odpočtu výdavkov na výskum a vývoj má v podnikateľskom sektore zvyšujúci sa úspech a taktiež sa každoročne zvyšuje jeho využívanie v spoločnostiach, čo môže mať za následok každoročne sa zvyšujúce percento uznaných výdavkov na výskum a vývoj.

ZOZNAM BIBLIOGRAFICKÝCH ODKAZOV

Knižné publikácie:

1. MÁZIKOVÁ, K. a kol. 2016. Účtovníctvo podnikateľských subjektov I. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016. 292 s. ISBN 978-80-8168-405-0
2. CENIGOVÁ, A. Podvojný účtovníctvo podnikateľov. Bratislava : CENIGA, s. r. o., 201. 656s. ISBN 978-80-9732-740-8
3. BAŠTINCOVÁ, Anna. Účtovníctvo a dane fyzických osôb. 2. preprac. Vyd. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016. 288s. ISBN 978-80-8168-534-7
4. ŠLOSÁROVÁ, Anna – BLAHUŠIAKOVÁ, Miriama. Analýza účtovnej závierky. 1. Vyd. Bratislava: Wolters Kluwer, 2017. 440 s. ISBN 978-80-8168-590-3
5. ŠLOSÁROVÁ, Anna a kol. Účtovníctvo. 2. preprac. Vyd. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016. 296 s. ISBN 978-80-8168-444-9
6. MRÁZOVÁ, M. 2012. Zvýšenie konzistentnosti a zlepšenie kvality informácií a podkladov pre znaleckú činnosť v odvetví „duševné vlastníctvo“. In Prieniky znaleckých odborov v procese znaleckého dokazovania. Žilina: Žilinská univerzita, 2012. ISBN 798-80-554-0501-8.
7. SZILÁGYI, M. 2006. Súdne inžinierstvo v ekonomických znaleckých odboroch. Žilina: 2006. 263 s. ISBN 80-8070-523-2.
8. MATUŠOVIČ, M. 2009. Ohodnocovanie duševného vlastníctva. Šoporňa: Ľuboš Janica, 2009, 176 s. ISBN 978-80-970304-7-4.
9. JAKUBEC, M. – KARDOŠ, P. 2012. *Ekonomické znalectvo - vybrané problémy*. Bratislava: Iura Edition, 2012. 248 s. ISBN 978-80-8078-450-8.

Právne normy:

1. Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov
2. Zákon č. 172/2005 Z. z. o organizácii štátnej podpory výskumu a vývoja a o doplnení zákona č. 575/2001 Z. z. o organizácii činnosti vlády a organizácii ústrednej štátnej správy v znení neskorších predpisov
3. Opatrenie Ministerstva financií SR č. 23054/2002-92 zo 16. decembra 2002, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva. Novelizované opatrenie č. MF/017028/2018-74 s účinnosťou od 1. februára 2019 (Oznámenie č. 395/2018 Z. z.)
4. Metodický pokyn k odpočtu výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj podľa §30c zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

Internetové zdroje:

1. EURÓPSKA KOMISIA. Oznámenie komisie – Rámec pre štátnu pomoc pre výskum, vývoj a inovácie [online]. [cit 2019-09-13]. Dostupné na: [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=CELEX:52014XC0627\(01\)&form=CS](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=CELEX:52014XC0627(01)&form=CS)
2. Príloha č. 5 výzvy na predkladanie žiadostí o poskytnutie nenávratného finančného príspevku zameranej na podporu inovácií prostredníctvom priemyselného výskumu a experimentálneho vývoja vo všetkých doménach RIS3 SK [online]. 2018 [cit.2019-01-18]. Dostupné na: <https://www.opvai.sk/media/100027/priloha-%C4%8D-5-v-%C3%BDzvy-podmienky-opr%C3%A1vnenosti-v-%C3%BDdavkov.pdf>
3. SME.SK. Super odpočet na výskum a vývoj využívajú len desiatky firiem. [online]. 2016 [cit.2019-09-12]. Dostupné na : <https://ekonomika.sme.sk/c/20266969/super-odpocet-na-vyskum-a-vyvoj-vyuzivaju-len-desiatky-firiem.html>

4. OECD. 2015. Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, The Measurement of Scientific , Technological and Innovation Activities. OECD Publishing, Paris, [online]. [cit. 2019-09-12]. Dostupné na: <https://doi.org/10.1787/9789264239012-en>
5. MACÍKOVÁ, Patrícia. Superodpočet - novinka v zákone o dani z príjmov. [online]. In: Tlačové správy: Archív tlačových správ. 2015 [cit.2019-09-21]. Dostupné na: <https://www.financnasprava.sk/skpre-media/novinky/archiv-noviniek/detail-novinky/ superodpocet-na>
6. VOKOUN, J. 2017. Financovanie u a vývoja v medzinárodnom porovnaní. [online]. [cit.2019-09-13]. Dostupné na: https://www.ef.umb.sk/konferencie/kfu_2017/prispevky%20a%20prezentacie/prispevky/Vokoun.pdf <https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniek/detail-novinky/ superodpocet-na>
7. KIŠŠOVÁ, Henrieta. Firmy budú môcť ušetriť desaťtisíce pri investíciách do výskumu a vývoja. [online]. In: Tlačové správy. 2017 [cit.2019-09-19]. Dostupné na: <https://deloitte.com/sk/sk/misc/press-releases-archive/investicievyskumyvoj.html>
8. BENKO, Ján. „Patent Box“ prinesie výhodnejšie zdaňovanie licenčných príjmov. [online]. [cit.2019-09-19] Dostupné na: <https://www.podnikajte.sk/dan-z-prijmov/patent-box-zdanovanie-licencnych-prijmov>