

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**DAVČNA OLAJŠAVA GOSPODARSKIM DRUŽBAM KOT  
SPODBUDA ZA VLAGANJE V RAZISKAVE IN RAZVOJ V  
PRAVNEM REDU REPUBLIKE SLOVENIJE**

Ljubljana, marec 2018

MARIJA HABINC

## IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Marija Habinc, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Davčna olajšava gospodarskim družbam kot spodbuda za vlaganje v raziskave in razvoj v pravnem redu Republike Slovenije, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem izr. prof. dr. Brankom Koržetom,

### IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravila samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobila vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označila;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnala v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobila soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne \_\_\_\_\_

Podpis študentke: \_\_\_\_\_

## KAZALO VSEBINE

UVOD .....	1
<b>1 TEORETIČNA IZHODIŠČA PREDPISOVANJA IN POBIRANJA DAVKOV V REPUBLIKI SLOVENIJI .....</b>	<b>5</b>
<b>1.1 Delitev oblasti v Republiki Sloveniji .....</b>	<b>6</b>
<b>1.2 Suverenost Republike Slovenije na področju predpisovanja in pobiranja davkov .....</b>	<b>8</b>
<b>1.3 Pomembna ustavna načela in načela davčnega postopka .....</b>	<b>9</b>
1.3.1 Načelo ustavnosti in zakonitosti .....	10
1.3.2 Načelo zakonitosti v davčnih zadevah.....	10
1.3.3 Načelo materialne resnice v davčnih zadevah.....	11
1.3.4 Načelo sorazmernosti .....	11
1.3.5 Načelo gotovosti, seznanjenosti in pomoči .....	12
<b>1.4 Subsidiarna uporaba Zakona o splošnem upravnem postopku .....</b>	<b>12</b>
1.4.1 Načelo varstva pravic strank in varstva javnih koristi.....	13
1.4.2 Načelo zaslišanja stranke.....	14
1.4.3 Načelo proste presoje dokazov .....	14
1.4.4 Načelo dolžnosti stranke govoriti resnico in poštena uporaba pravic .....	15
1.4.5 Načelo samostojnosti pri odločanju.....	15
1.4.6 Načelo pravice do pritožbe .....	15
1.4.7 Načelo ekonomičnosti postopka.....	16
<b>1.5 Vrste davkov.....</b>	<b>16</b>
<b>1.6 Pravna podlaga za pobiranje davkov v Republiki Sloveniji.....</b>	<b>18</b>
<b>2 PRAVNA UREDITEV DAVČNE OLAJŠAVE ZA VLAGANJE V RAZISKAVE IN RAZVOJ Z ZAKONSKIMI IN PODZAKONSKIMI AKTI TER SPOZNAVNI MI PRAVNIMI VIRI .....</b>	<b>19</b>
<b>2.1 <i>Ratio legis</i> davčnih olajšav za vlaganje v raziskave in razvoj na področju obdavčenja gospodarskih družb v Republiki Sloveniji .....</b>	<b>21</b>
<b>2.2 Zakonska ureditev davka od dohodka pravnih oseb.....</b>	<b>21</b>
<b>2.3 Pravna ureditev davčne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj po Zakonu o davku od dohodka pravnih oseb od leta 2005 .....</b>	<b>24</b>
<b>2.4 Podzakonski predpisi na področju davčne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj .....</b>	<b>26</b>
<b>2.5 Pravna ureditev po Pravilniku o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganje v raziskave in razvoj od leta 2006.....</b>	<b>29</b>
<b>2.6 Podzakonski predpisi na področju davčne regijske olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj .....</b>	<b>31</b>
<b>2.7 Pravna ureditev po Uredbi o davčni regijski olajšavi za raziskave in razvoj od leta 2006 .....</b>	<b>33</b>
<b>2.8 Spoznavni pravni vir - Priročnik Frascati 2015.....</b>	<b>34</b>

2.8.1	Nastanek in razvoj priročnika Frascati 2015 .....	34
2.8.2	Ureditev priročnika Frascati 2015 .....	36
2.8.3	Koncepti in definicije za ugotavljanje RR .....	37
2.8.4	Merjenje vladnih davčnih razbremenitev za RR .....	40
2.8.5	Uporaba priročnika Frascati 2015 v Republiki Sloveniji .....	41
<b>2.9</b>	<b>Spoznavni pravni vir - mnenja Ministrstva za finance in Ministrstva za gospodarski razvoj in tehnologijo .....</b>	<b>42</b>
<b>3</b>	<b>OBRAVNAVA GOSPODARSKE DRUŽBE V POSTOPKU DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA UVELJAVLJANJA OLAJŠAVE ZA VLAGANJE V RAZISKAVE IN RAZVOJ .....</b>	<b>49</b>
<b>4</b>	<b>PРАВNA KVALIFIKACIJA DAVČNE OLAJŠAVE ZA VLAGANJE V RAZISKAVE IN RAZVOJ REPUBLIKE SLOVENIJE, VELIKE BRITANIJE IN REPUBLIKE HRVAŠKE.....</b>	<b>53</b>
<b>5</b>	<b>PRIMERJAVA PRAVNIH UREDITEV DAVČNIH OLAJŠAV ZA VLAGANJE V RAZISKAVE IN RAZVOJ V POSAMEZNIH DRŽAVAH EU .....</b>	<b>56</b>
5.1	Ugotovitve raziskave.....	57
5.2	Ugotovitve drugih raziskav.....	58
5.3	Ugotovitve dobre prakse .....	59
<b>6</b>	<b>UGOTOVITVE IN PRIPOROČILA ZAKONODAJALCU V PRAVNEM REDU REPUBLIKE SLOVENIJE.....</b>	<b>62</b>
	<b>SKLEP .....</b>	<b>65</b>
	<b>LITERATURA IN VIRI.....</b>	<b>67</b>
	<b>PRILOGA .....</b>	<b>66</b>

## KAZALO TABEL

Tabela 1: Primeri vprašanj za določitev RR-projektov .....	39
--	----

## SEZNAM KRATIC

**AJPES** – Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve  
**BDP** – bruto domači proizvod  
**EU** – Evropska unija  
**FURS** – Finančna uprava Republike Slovenije  
**MGRT** – Ministrstvo za gospodarski razvoj in tehnologijo  
**OECD** – Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj  
**RR** – raziskave in eksperimentalni razvoj  
**SKD** – standardna klasifikacija dejavnosti  
**SRS** – Slovenski računovodski standardi

## UVOD

Za uresničevanje nalog države in lokalne skupnosti so potrebna finančna sredstva, ki se pridobivajo s pobiranjem davkov kot prisilne kategorije, ne da bi za to plačniki prejeli protidajatev. Davki so se skozi zgodovino močno spreminjali, saj so ob prvih oblikah obdavčenja bili obravnavani kot darilo premožnih v javno korist širše skupnosti, šele kasneje so se razvili v kategorijo pomoči, še kasneje so se preoblikovali v kategorijo obvezne dajatve. V starem veku so davki v glavnem bremenili tujce in zlasti podložne narode kot plačevanje glavarin, obdavčitev zemlje po katastru in obdavčitev trgovcev. V srednjem veku sta prisilna obdavčitev in pobiranje davkov še bolj pridobila na pomenu, predvsem v državah, kjer se je državna oblast hitreje organizirala in opustila fevdalne odnose med fevdalci in podložniki. Pojavili so se davki na premoženje, na dohodke in zaradi vojaških potreb sistem davkov na porabo. Šele v času napoleonskih vojn se je prvič pojavil davek na dohodek, kakršnega Velika Britanija pozna še danes (Pernek, Kostanjevec & Čampa, 2009, str. 48–49). V novejši zgodovini se upravičenost in namen pobiranja davkov zagovarjata skozi teorijo uživanja, saj država pobira davke, da tako nudi državljanom določene javno koristne dobrine, ki jih drugače ne bi bilo. Davek v sodobni teoriji razlagajo tudi kot narodno dolžnost, ki izhaja iz vse večje finančne potrebe sodobne države, zaradi tega pa se vse bolj poraja vprašanje, ali je plačevanje davkov v skladu s koristmi, ki jih nudi država, in ali so davki dejansko uporabljeni v korist državljanov in drugih davčnih zavezancev. Eden izmed ciljev obdavčitve je ta, da so davki kot instrument ekonomske politike uspešno in operativno sredstvo za vodenje narodnega gospodarstva kot npr. pospeševanje posameznih gospodarskih dejavnosti z davčnimi olajšavami ali oprostitvami (Pernek, Kostanjevec & Čampa, 2009, str. 54–55). V času gospodarske krize je Republika Slovenija v davčno zakonodajo implementirala določbo o davčni olajšavi za vlaganje v raziskave in razvoj, s katero bi spodbudila vlaganje v nove tehnologije in postopke in s tem gospodarsko rast. V zadnjih letih imajo davčni zavezanci, v magistrskem delu obravnavam gospodarske družbe, vse več težav z razumevanjem zakonodajalčevih zahtev po dokazovanju upravičenosti uveljavljanja davčne olajšave na tem področju, ki se je z leti tudi prepogosto spreminjala. Zaradi nejasne zakonodajne določbe je Republika Slovenija, Ministrstvo za finance in Davčna uprava Republike Slovenije, kasneje zaradi organizacijskega preoblikovanja Finančna uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju FURS) – izdala kar nekaj davčnih mnenj, ki pa nimajo podlage v zakonu, kar je gospodarskim družbam še dodatno otežilo, zmanjšalo ali celo onemogočilo možnost uveljavljanja davčne olajšave, kar je v nasprotju z *ratio legis* spodbujanja gospodarstva. Od leta 2015 je FURS v davčnih inšpekcijskih nadzorih upravičenost uveljavljanja davčne olajšave presojal na podlagi različnih lastnih mnenj, v nekaterih primerih celo za davčna obdobja, ko mnenja še niso bila objavljena na njihovih spletnih straneh. Zaradi široke problematike gospodarskih družb na obravnavanem področju, nepoznavanja raziskovalno-razvojne dejavnosti in neprimerne davčne obravnave vlaganj v raziskave in razvoj s strani FURS-a, zaradi drugačne dobre prakse spodbujanja gospodarstva drugih držav in zaradi smernic dobre prakse, kot jih predlaga Evropska komisija v študiji *A study on R&D tax incentives* (Evropska komisija, 2014), sem se odločila v magistrskem delu preučiti navedena odprta pravna vprašanja.

**Opredelitev področja magistrskega dela.** Cilj gospodarsko usmerjene družbe je dolgoročno, ekonomsko uspešno poslovanje na zahtevnem konkurenčnem trgu. Za doseganje konkurenčne prednosti v zahtevnem domačem, evropskem in svetovnem gospodarskem okolju je potrebna prednost pred konkurenco na področju proizvodov, postopkov, specifičnega znanja, virov ... Razvoj in napredek gospodarskih družb vpliva tudi

na lokalno okolico, zaposlene, neposredno in posredno povezane gospodarske družbe, infrastrukturo ter naposled tudi na širše okolje prek plačevanja davkov in prispevkov v državni proračun. Razvojno usmerjene gospodarske družbe so pogoj za gospodarsko rast in prosperiteto celotne družbe in države. Kot navajata avtorici Klun in Jovanović (2016, str. 112), konkurenčnost posamezne države vsako leto ocenjuje švicarski Inštitut za razvoj menedžmenta. Konkurenčnost slovenskega gospodarstva ocenjuje od leta 1999, ko je zasedlo 40. mesto, do leta 2004 je zdrsnilo na 52. mesto. Med glavnimi argumenti za slabši konkurenčni položaj Republike Slovenije inštitut navaja tudi previsoko davčno obremenitev. Od leta 2006 je Republika Slovenija pridobivala mesta na lestvici, saj je takrat zasedla 45. mesto, v letu 2008 pa se je povzpela na 32. mesto in to ohranila tudi v letu 2009, od leta 2010 pa je začela ponovno izgubljati mesta na lestvici, ki v opazovanih letih niha med 55 in 60 ocenjevanih držav. Z namenom ponovnega zagona gospodarske rasti, kot je bila pred začetkom gospodarske krize, ter razbremenitve uspešnih družb vse večjega davčnega bremena ter posledično pozitivnega vpliva na širše okolje so države članice Evropske unije (v nadaljevanju EU) uvedle v davčno zakonodajo olajšavo za vlaganja v raziskave in razvoj kot skupno strategijo držav članic EU. Leta 2010 so se države članice EU zavezale k izpolnjevanju strategije Evropa 2020, v kateri je eden izmed ciljev povečanje vlaganj v raziskave in razvoj v višini vsaj 3 % bruto domačega proizvoda (v nadaljevanju BDP) v vsaki posamezni državi članici in v povprečju vseh držav članic EU skupaj do leta 2020 (Evropska komisija, 2010, str. 5).

**Opredelitev raziskovalnega vprašanja magistrskega dela.** V Republiki Sloveniji se je olajšava za gospodarske družbe prvič vključila v zakonska določila (Zakon o davku od dohodka pravnih oseb) že leta 2005, z leti pa se je zakonodaja spreminjala, razlagala s podzakonskimi akti, obvestili in mnenji FURS-a ter mnenji Republike Slovenije, Ministrstva za gospodarski razvoj in tehnologijo (v nadaljevanju MGRT). FURS in MGRT upravičenost uveljavljanja davčne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj, zapisane v mnenjih FURS-a, presojata na podlagi priročnika Frascati (OECD, 2015), ki ni zakonski predpis. V postopku davčnega inšpekcijskega nadzora FURS, kljub nejasni zakonodaji in nepoznavanju področja raziskav in razvoja, v dvomu ne presoja v korist gospodarskih družb, kot je opredeljeno v 6. členu Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2), Ur. l. RS št 13/2011-UPB4, 32/2012, 94/2012, 111/2013, 40/2014-ZIN-B, 25/2014-ZFU, 90/2014, 91/2015, 63/2016, 69/2017, s tem pa ravna v nasprotju z načeli pravne države in krši človekove pravice gospodarskih družb. Namen zakonodajalca oz. zakonodajne veje oblasti je bil z uvedbo olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj spodbuditi gospodarsko rast in omogočiti gospodarskim družbam finančno spodbudo, v praksi pa se zaradi zgoraj navedenega ravnanja izvršilne veje oblasti gospodarske družbe soočajo s težavami v povezavi z uveljavljanjem davčne olajšave. Republika Slovenija, Ministrstvo za finance je s podzakonskimi akti in mnenji onemogočilo uveljavitev zakonodajalčevega *ratio legis*, narodnemu gospodarstvu Republike Slovenije pa posledično povzročilo škodo. Dobra praksa držav članic EU je v študiji Evropske komisije *A study on R&D tax incentives* leta 2014 pokazala, da bi pri izvajanju le-te davčni sistem Republike Slovenije na področju davčnih spodbud moral narediti kar nekaj izboljšav.

**Namen magistrskega dela** je preučiti pravno-politične razloge zakonodajalca Republike Slovenije za uzakonitev davčne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj in prikazati, da je davčna politika na tem področju zaradi prepogostega spreminjanja nestabilna. Ministrstvo za finance, kot izvršilna veja oblasti, predpisuje podzakonske akte in mnenja, s katerimi pojasnjuje zakon ter izvršuje pobiranje davka. Prav tako je namen magistrskega dela predstaviti neustrezno opredeljene pravice za uveljavitev davčne olajšave v Zakonu o davku

od dohodka pravnih oseb (ZDDPO-2), Ur. l. RS št. 117/2006, 56/2008, 76/2008, 05/2009, 96/2009, 110/2009-ZDavP-2B, 43/2010, 59/2011, 24/2012, 30/2012, 94/2012, 81/2013, 23/2015, 50/2014, 82/2015, 86/2016, 69/2017, saj morajo biti zakonske določbe jasne, nedvoumne in vnaprej opredeljene, ter predstaviti samovoljno ter nezakonito delovanje davčnega organa v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora. Gospodarskim družbam je zaradi navedenega onemogočeno uveljavljanje davčne olajšave, oteženo davčno planiranje in vodenje stabilnega finančnega poslovanja na področju raziskav in razvoja.

**Cilj magistrskega dela** je na podlagi preučitve *ratio legis* davčne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj v Republiki Sloveniji, ustavnih načel izvedenih v materialnih in postopkovnih določbah davčnega prava ter primerjalnopravne metode preizkusiti ustavnost, zakonitost in pravilnost ravnanja davčnega organa pri obravnavi gospodarskih družb, ki uveljavljajo davčno olajšavo. V povezavi s preučitvijo *ratio legis* davčne olajšave je cilj magistrskega dela tudi preučiti strategijo Evropa 2020 in dobro prakso pri njenem izvajanju, kot jo ugotavlja študija Evropske komisije *A study on R&D tax incentives* leta 2014, prikazati prepogosto spreminjanje zakonskih in podzakonskih predpisov ter preučiti priročnik Frascati 2015 in pokazati, da je ta napisan le za statistično uporabo in ne za razlago osnovnih pojmov raziskovalno-razvojne dejavnosti pri uveljavljanju davčne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj.

**Predpostavki magistrskega dela.** Ker je *ratio legis* zakonodajalca v Republiki Sloveniji spodbuditi tehnološki razvoj gospodarstva, kot ga opredeljuje Evropska komisija s strategijo gospodarske rasti EU, Evropa 2020, je bila v pravni red uzakonjena davčna olajšava za vlaganje v raziskave in razvoj. Ministrstvo za finance in FURS, kot izvršilna veja oblasti, bi morala *ratio legis* zakonodajalca slediti, zato bi morala podzakonske akte in mnenja za namen pojasnjevanja zakona napisati jasno in nedvoumno. Podzakonski akti in mnenja bi morali temeljiti na vnaprej opredeljenih zakonskih pravicah. V primeru nejasne, dvoumne in nedoločne zakonodaje bi moral FURS med več možnimi razlagami zakon razlagati tako, da bo to v korist gospodarske družbe. Ob več možnih pooblastilih in ukrepih bi moral FURS izbrati tiste, ki so za gospodarsko družbo ugodnejši, če se s tem doseže *ratio legis* zakona. Ker temu ni tako, FURS kot izvršilni organ izvaja manj ugodno razlago pogojev upravičenosti davčne olajšave, kot si jo razlaga gospodarska družba. Zaradi vse večjega proračunskega primanjkljaja je cilj državnih inštitucij večji izplen v državni proračun, kar dokazujejo tudi vse večje zahteve države kot lastnice v državnih gospodarskih družbah po izplačilu dobička in po letu 2015 večje število davčnih nadzorov gospodarskih družb, ki uveljavljajo olajšavo za vlaganje v raziskave in razvoj, ter dodaten izplen davka od dobička, zamudnih obresti in glob po ZDavP-2.

Če bi bila gospodarska, finančna ter davčna politika države stabilna in predvsem jasna, ne bi bilo pogostega spreminjanja zakonodaje in podzakonskih aktov, s tem pa tudi nejasnega dolgoročnega gospodarskega delovanja. Gospodarske družbe uspešno delujejo v politično in ekonomsko stabilnem ter zakonsko jasnem okolju. Tuje in domače razvojno usmerjene družbe zapuščajo Slovenijo in odhajajo v države z davčno prijaznejšim in stabilnejšim okoljem, z manj togim in birokratičnim državnim aparatom.

**Omejitve magistrskega dela.** Ker tema magistrskega dela izvira iz trenutne davčne problematike gospodarskih družb, pri dokazovanju upravičenosti uveljavljanja davčne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora izračuna davka od dohodka pravnih oseb, sem v magistrskem delu omejena s podatki in

literaturo na temo uveljavljanja davčne olajšave. Zaradi specifičnosti problematike o obravnavani temi ni veliko literature, zato izhajam iz lastnega poznavanja obravnavanega področja.

Zaradi zaupne narave podatkov gospodarskih družb in FURS-a, vezanih na obračun davka od dohodka pravnih oseb oz. uveljavljanja davčne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj ter davčnih inšpekcijskih postopkov na tem področju, do podatkov ni mogoče dostopati. Ravno tako FURS o obravnavani temi nima zadostnega znanja in kompetenc, zato se pri konkretni presoji problema za pomoč obrne na MGRT, česar ZDDPO-2 gospodarskim družbam ne omogoča. Gospodarska družba se glede razrešitve konkretne problematike ne more obrniti na MGRT kot edinega presojevalca in poznavalca stroke raziskovalno-razvojne dejavnosti. Konkretno vprašanje lahko naslovi le na FURS, ta pa ga naslovi na MGRT. Zato na temo magistrskega dela ni mogoče pridobiti konkretnih informacij neposredno od MGRT, FURS pa ima v konkretnih mnenjih povsem nasprotujoče mnenje kot MGRT.

Pri preučevanju davčne zakonodaje Velike Britanije in Republike Hrvaške je težko slediti časovnemu razvoju in spremembam te zakonodaje ter s tem zagotoviti, da je najdena obravnavana zakonodaja zares trenutno veljavna.

**Uporabljene raziskovalne metode.** Magistrsko delo temelji na teoretičnem pristopu preučevanja strokovne domače in tuje literature s področja uveljavljanja olajšav za vlaganje v raziskave in razvoj, z namenom spodbujanja inovativnosti in razvoja v dejavnosti gospodarstva. V magistrskem delu sem uporabila tudi različne sekundarne vire, ki so tematsko in podporno povezani z obravnavano problematiko. Hkrati kritično obravnavam strokovno literaturo, ki opredeljuje davčno olajšavo za vlaganje v raziskave in razvoj, izvedla sem pregled temeljnih načel davčnega postopka in Ustave Republike Slovenije, Ur. l. RS št 33/1991, 42/1997-UZ68, 66/2000-UZ80, 24/2003-UZ3A-47-68, 69/2004-UZ14, 69/2004-UZ43, 69/2004-UZ50, 68/2006-UZ121-140-143, 47/2013-UZ90-97-99, 47/2013-UZ148, 75/2016-UZ70A, z namenom prikazati, da so gospodarskim družbam, ki uveljavljajo davčno olajšavo, kršena temeljna načela Ustave Republike Slovenije ter temeljna načela davčnega postopka. Metodo analize sem uporabila pri preučitvi razlage zakonskih davčnih norm navedenih v davčnih mnenjih in pri preučitvi ravnanja davčnega organa v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora.

**Poglavja.** Magistrsko delo sem razdelila na šest poglavij. Prvo poglavje zajema kratko predstavitev teoretičnih izhodišč predpisovanja davkov v Republiki Sloveniji in osnovnih pojmov v davčni zakonodaji, ki se navezujejo na temo, obravnavano v magistrskem delu. V drugem poglavju sem predstavila pravno ureditev olajšav za vlaganje v raziskave in razvoj po ZDDPO-2 in podzakonskih predpisih ter spoznavnih pravnih virih, ki so trenutno veljavni. Hkrati sem, zaradi dokazovanja prepogostega spreminjanja pravne ureditve davčne olajšave, predstavila tudi bistvene spremembe zakona, podzakonskih predpisov in spoznavnih pravnih virov. V drugem poglavju je predstavljen tudi *ratio legis* davčne olajšave v Republiki Sloveniji, v tretjem pa delovanje davčnega organa v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora gospodarskih družb, pri presoji raziskovalno-razvojne dejavnosti za potrebe uveljavljanja olajšav za vlaganje v raziskave in razvoj, v okviru obračuna davka od dohodka pravnih oseb. V nadaljevanju je izvedena primerjava davčne ureditve na tem področju v pravnih ureditvah Republike Slovenije, Velike Britanije in Republike Hrvaške, z namenom prikazati v nekaterih segmentih boljše davčno politiko, ki bi jo lahko slovenska davčna zakonodaja povzela. V petem poglavju so prikazani izsledki študije Evropske



komisije *A study on R&D tax incentives*, s prikazanimi učinki uvedbe in izvajanja davčne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj, po različnih državah EU ter priporočila dobre prakse na tem področju. V zadnjem, šestem poglavju pa sem predstavila ugotovitve in poročila zakonodajalcu. Magistrsko delo sem zaključila s sklepnimi ugotovitvami.

## **1 TEORETIČNA IZHODIŠČA PREDPISOVANJA IN POBIRANJA DAVKOV V REPUBLIKI SLOVENIJI**

Davki so prisilna dajatev, davkoplačevalci pa za svoje plačilo davka ne dobijo povračila ali protiusluge oz. vsaj ne neposredno. Obdavčeni so dobički, promet, premoženje ..., davke pa plačujejo fizične in pravne osebe. V teoriji naj bi bili zasnovani tako, da se naj ne bi izkrivljala ekonomska učinkovitost, obenem pa naj bi zagotavljali čim večjo družbeno pravičnost. Zaradi slednjega se davčni sistem vse hitreje spreminja in prilagaja novim potrebam pri zadovoljevanju finančnih potreb v javnem sektorju in na drugi strani pri usklajevanju najvišje ravni pravičnosti pri plačevanju davkov. S tem nastaja vse več davkov, vse več olajšav, oprostitev, uvajanja dajatev za točno določene namene, kar pa povzroča večjo kompleksnost zakonodaje. V Republiki Sloveniji vse vrste davkov skupaj sestavljajo davčni sistem Republike Slovenije (Klun & Jovanović, 2016, str. 15).

Davčni sistem bi moral biti oblikovan tako, da čim manj negativno posega v odločitve posameznikov in v sam ekonomski proces. Zaželene lastnosti davčnega sistema večinoma izhajajo iz opredelitev, ki jih je oblikoval Adam Smith (Klun & Jovanović, 2016, str. 15). Te lastnosti pa so združene v tri osnovne skupine, in sicer:

- pravičnost (davčno breme mora biti enakomerno porazdeljeno med davčnimi zavezanci, vsak zavezanec mora prispevati pravičen delež k financiranju države),
- čim manjše poseganje v ekonomske odločitve (uvedba nekega davka naj bi čim manj vplivala na davčnega zavezanca),
- stroški pobiranja davkov in stroški izpolnjevanja davčnih obveznosti naj bodo čim manjši (finančna uprava mora imeti pri pobiranju, nadzoru in upravljanju z davki čim manjše stroške, davčni zavezanci pa ne smejo imeti prevelikih stroškov z izpolnjevanjem davčne obveznosti).

Kot zaželene lastnosti davčnega sistema poznamo še administrativno enostavnost in preglednost, fleksibilnost, demokratičnost pri sprejemanju odločitev, povezanih z davki, itd. Pri izpolnjevanju vseh navedenih lastnosti se pojavi problem medsebojne odvisnosti. V želji po povečanju kakovosti ene lastnosti povzročimo zmanjšanje druge.

Poleg navedenih lastnosti davčnega sistema po Adamu Smithu se v ekonomski teoriji pojavljata tudi dve davčni načeli:

- načelo horizontalne izenačenosti (davčni zavezanci, ki so v enakem položaju glede relevantnih značilnosti, se obravnavajo enako),
- načelo vertikalne izenačenosti (davčni zavezanci, ki se razlikujejo glede relevantnih značilnosti, se obravnavajo različno).

Klun in Jovanović (2016, str.16–17) navajata dve davčni načeli, ki sta izpeljani iz zgornjih načel pravičnosti:

- načelo koristi (davčni zavezanec je obdavčen v skladu s koristmi),
- načelo ekonomske sposobnosti (davčni zavezanec je obdavčen v skladu s svojo ekonomsko zmožnostjo plačila).

V magistrskem delu obravnavam ZDDPO-2, ki ureja obdavčitev gospodarskih družb glede na ekonomsko sposobnost, izkazano v obračunu davka od dohodka pravnih oseb, in sicer kot razliko med davčno priznanimi prihodki in davčno priznanimi odhodki, zmanjšanimi za morebitne davčne olajšave, med katere sodi tudi olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj. Kot je navedeno v pojasnilu z naslovom Davčne olajšave za raziskave in razvoj – Inšpiciranje s strani FURS, številka 00104-118/2016/5 z dne 13. 10. 2016, je bila davčna olajšava za vlaganje v raziskave in razvoj uvedena z davčnim letom 2007, s ciljem zasledovanja Lizbonske strategije po okrepitevi znanstvenih in tehnoloških temeljev v EU kot tudi s ciljem povečanja konkurenčnosti slovenskega gospodarstva in zanimanja za investiranje v slovensko gospodarstvo pri tujih investitorjih. Slednje dokazuje, da država z davčnimi olajšavami vpliva na ekonomsko učinkovitost gospodarskih družb in na družbeno pravičnost pri plačevanju davkov, vse zaradi uresničevanja skupnih ciljev EU zapisanih v Lizbonski strategiji.

## 1.1 Delitev oblasti v Republiki Sloveniji

Ustava Republike Slovenije v 3. členu določa, da v Republiki Sloveniji kot demokratični državi oblast izvršuje ljudstvo po načelu delitve oblasti na zakonodajno, izvršilno in sodno. Z delitvijo oblasti je omogočeno omejevanje in nadzor različnih vej oblasti druge nad drugo, s tem pa preprečevanje zlorabe oblasti. Delitev oblasti omogoča vsaki veji oblasti opravljanje njenih nalog, s katerimi ne sme posegati v pristojnosti druge veje oblasti (Korže, 2015, str. 561).

Državni zbor je nosilec zakonodajne veje oblasti in edini organ v državi, ki lahko sprejema zakone. Zakonodajni postopek urejata Ustava Republike Slovenije in Poslovnik Državnega zbora (Republika Slovenija, Vlada Republike Slovenije, 2017).

Izvršilno oblast vrši Vlada Republike Slovenije, ki jo sestavljajo ministri(ce) za posamezna področja, delno pa jo vrši tudi predsednik države. Vlada Republike Slovenije skrbi za izvajanje izvršilne veje oblasti s predlogi zakonov in proračuna, sprejema podzakonske akte, prek ministrstev usmerja delovanje javne uprave, daje smernice in mnenja za izvrševanje zakonov.

Sodno vejo oblasti vršijo sodišča, ki v konkretnih primerih varujejo človekove pravice in odločajo o sporih glede pravnih obveznosti na podlagi Ustave Republike Slovenije in zakonov.

Državni zbor je kot zakonodajalec, z namenom spodbujanja inovativnosti in razvoja v dejavnosti gospodarstva, v ZDDPO-2 uzakonil davčno olajšavo za vlaganje v raziskave in razvoj, ki jo Ministrstvo za finance kot izvršilna veja oblasti s podzakonskimi akti in mnenji FURS-a in MGRT-ja pojasnjuje. Hkrati Ministrstvo za finance daje smernice FURS-u za delovanje davčnega organa v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora in pri pobiranju davkov. Na podlagi 9. člena Zakona o državni upravi (ZDU-1), Ur. l. RS št. 113/2005-ZDU-1-UPB4, 89/2007, 126/2007-ZUP-E, 48/2009-ZDU-1E, 8/2010-ZUP-G, 8/2012-ZVRS-F, 21/2012-ZDU-1F, 47/2013-ZDU-1G, 12/2014-ZDU-1H, 90/2014-ZDU-1H, 51/2016-ZDU-

1J, Ministrstvo za finance, kot izvršilna veja oblasti, le izvršuje zakone in druge predpise, ki jih sprejema državni zbor, ratificirane mednarodne pogodbe, državni proračun, podzakonske predpise in druge akte vlade. Hkrati za izvajanje nalog na tej podlagi Ministrstvo za finance izdaja predpise in posamične akte ter interne akte, vstopa v imenu in za račun Republike Slovenije v civilnopravna razmerja ter opravlja materialna dejanja, kar pomeni, da nima pravice ne širiti, ne ožiti in ne spreminjati zakonskih določil s podzakonskimi akti ter pri uporabi zakonskih določb lahko te le razlaga.

Predpisovanje davkov v Republiki Sloveniji na najvišji ravni določa 146. člen Ustave Republike Slovenije, ki državi in lokalni skupnosti omogoča pridobivanje sredstev za uresničevanje njihovih nalog z davki in drugimi obveznimi dajatvami ter s prihodki od lastnega premoženja. Pobiranje davkov je podrobneje opredeljeno v 3. členu ZDavP-2, ki pravi, da pobiranje davkov vključuje vse naloge državnih in drugih organov, pristojnih za pobiranje davkov, pravice in obveznosti zavezancev za davek in drugih oseb, določenih z zakonom o obdavčenju, zakonom, ki ureja finančno upravo, in tem zakonom, v zvezi z ugotavljanjem in izpolnitvijo davčne obveznosti zavezanca za davek, ki je določena s tem zakonom ali zakonom o obdavčenju, vključno z ugotavljanjem kršitev zakona o obdavčenju. Davek po tem zakonu je vsak denarni prihodek državnega proračuna, proračuna EU ali proračuna samoupravne lokalne skupnosti, ki ne predstavlja plačila za opravljeno storitev ali dobavljeno blago in se plača izključno na podlagi zakonov o obdavčenju oz. predpisov samoupravnih lokalnih skupnosti, izdanih na podlagi zakonov o obdavčenju. Država z zakonom predpisuje davke, carine in druge dajatve (Ustava Republike Slovenije, prvi stavek 147. člena).

V magistrskem delu želim prikazati, da zaradi drugačnih ciljev in nalog Ministrstva za finance kot izvršilne veje oblasti to razlaga in presoja upravičenost uveljavljanja davčne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj po kriterijih, opredeljenih v priročniku Frascati 2002 in kasneje Frascati 2015, ki ne temelji na zakonu, ravno tako teh kriterijev ne predpisuje zakonodajna veja oblasti z zakonom. Ministrstvo za finance je organ, ki je zadolžen za pobiranje davkov, s tem skrbi za zmanjševanje proračunskega primanjkljaja in ne sledi *ratio legis* zakonodajalca po spodbujanju konkurenčnosti gospodarstva. Poglavitni namen magistrskega dela je predstaviti neustrezno urejene pravice ZDDPO-2 na področju uveljavljanja davčne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj, saj morajo biti davčne določbe jasne, nedvoumne in vnaprej opredeljene. Posledica neurejenosti tega področja je samovoljno in nezakonito delovanje davčnega organa v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora. V naslednjih poglavjih magistrskega dela bom prikazala kršenje načela zakonitosti FURS-a, saj podzakonski akti, mnenja, pojasnila in dejanja državnega organa v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora ne temeljijo na zakonu in ne sledijo *ratio legis* zakonodajalca.

Klun in Jovanović (2016, str. 32) navajata, da slovenski pravni red temelji še na drugih pravnih aktih, ki jih v Republiki Sloveniji uporabljamo in so povezani z davki:

- Zakon o finančni upravi, ki ureja organizacijo, pristojnosti in delo finančne uprave kot organa, ki združuje davčno in carinsko upravo.
- Zakonodaja o posameznih davkih in dajatvah.
- Z vstopom Republike Slovenije v EU tudi Pravo EU. Večino direktiv in uredb je Republika Slovenija vključila v slovensko zakonodajo, za tiste, ki jih ni vključila, pa se primarno uporablja Pravo EU.

## 1.2 Suverenost Republike Slovenije na področju predpisovanja in pobiranja davkov

Suverenost je najvišja oblast vladanja in odločanja o svojih zadevah in nad sabo nima drugih, višjih oblasti. Primer suverenosti je državna suverenost, kar pomeni, da ljudje v svoji državi na svojem ozemlju izvajajo svojo suverenost nad skupnostjo, ki na tem ozemlju živi. Z vstopom držav članic v EU del te suverenosti prenesejo na EU. Med pristojnosti, ki jih je Republika Slovenija prenesla na EU, je davčna suverenost, ki se zaradi nemotenega delovanja enotnega trga EU z davčnimi predpisi razvija v enotno smer. Področja, ki se razvijajo enotno, so:

- spodbujanje gospodarske rasti in ustvarjanje delovnih mest,
- prosti pretok blaga, storitev in kapitala v EU,
- zagotavljanje, da nacionalne gospodarske družbe nimajo ugodnejšega položaja kot konkurenčne gospodarske družbe iz drugih držav članic EU,
- preprečevanje diskriminacije potrošnikov, delavcev in gospodarskih družb iz drugih držav članic EU.

EU temelji na načelu pravne države in deluje po pravilih, zapisanih v Pogodbi o delovanju Evropske unije. Vsak davčni ukrep, preden stopi v veljavo, soglasno potrdijo države članice EU, s čimer je omogočeno skupno usklajeno delovanje enotnega trga EU, lažje doseganje enotnih ciljev in uveljavljanja skupne politike EU. Poznamo dve glavni vrsti zakonodaje EU – primarno in sekundarno. Pogodba o delovanju Evropske unije je izhodišče za sprejemanje zakonodaje EU in sodi v primarno zakonodajo. Sekundarna zakonodaja pa so uredbe, direktive, sklepi, priporočila in mnenja (Evropska komisija, Vrste predpisov EU, 2017).

Uredbe in sklepi postanejo samodejno zavezujoči za Republiko Slovenijo na datum začetka veljavnosti, direktive pa mora Republika Slovenija prenesti v svojo zakonodajo. Evropska komisija spremlja, ali se predpisi EU uporabljajo pravilno in pravočasno, ter v nasprotnem primeru ukrepa (Evropska komisija, Uporaba prava EU, 2017).

V zvezi s tem je glavna prednostna naloga davčne politike EU odprava davčnih ovir za čezmejne gospodarske dejavnosti. Z usklajenostjo na davčnem področju se med ostalim poskuša zagotoviti tudi, da bi davčna politika držav članic podpirala širše, skupne politične cilje EU, ki so bili določeni v strategiji Evropa 2020 za pametno, trajnostno in vključujočo rast. V omenjeni strategiji se zasleduje uresničevanje povečanja inovacij v gospodarskih družbah z vlaganjem v raziskave in razvoj, ki je predmet magistrskega dela (Evropski parlament, 2017).

Republika Slovenija je odgovorna za pobiranje davkov in določanje davčnih stopenj, EU pa je odgovorna za usklajevanje nekaterih nacionalnih davčnih predpisov in davčnih stopenj, kadar bi razlike med njimi lahko odvrnile družbe ali prebivalce od nakupov in prodaje v drugi državi EU (Evropska komisija, Obdavčitev, 2017). Republika Slovenija kot država članica EU suvereno odloča o porabi prihodkov iz davkov, vendar je zaradi prevelike zadolženosti in javne porabe omejena s priporočili Evropske komisije. Nekatera priporočila se nanašajo tudi na nacionalne davčne politike, ki naj bi bile pravičnejše, učinkovitejše in gospodarstvu prijaznejše (Evropska unija, Obdavčenje, 2017). Evropska komisija spremlja in izdaja priporočila za uresničevanje strategije Evropa 2020 za Republiko Slovenijo, s ciljem doseganja skupnih ciljev vseh držav članic EU na področju spodbujanja inovacij in

pospeševanja raziskovalne in tehnološko razvojne dejavnosti (Evropska komisija, *Europe 2020 targets: Statistics and indicators for Slovenija*, 2017).

Davčna politika v EU vsebuje neposredno obdavčenje, ki ostaja v izključni odgovornosti Republike Slovenije kot države članice EU, ter posredno obdavčenje, pri kateri je odgovornost prenesena na EU. Kljub temu je EU v zvezi z neposrednim obdavčenjem, kamor po ZDDPO-2 spada tudi obdavčitev gospodarskih družb, vzpostavila nekaj usklajenih standardov. Zaradi uresničevanja skupne politike držav članic EU opredeljene v strategiji Evropa 2020 je zakonodajalec v zakon implementiral olajšavo za vlaganje v raziskave in razvoj.

Na področju obdavčevanja dohodkov pravnih oseb Republike Slovenije so se iz pravnega reda EU v ZDDPO-2 prenesle le tri direktive Evropske skupnosti kot sekundarnega pravnega vira EU, in sicer:

- Direktiva Sveta 90/434/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic (UL L št. 225 z dne 20. avgusta 1990, str. 142), zadnjič spremenjena z Direktivo Sveta 2005/19/ES o spremembah Direktive 90/434/EGS o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev iz različnih držav članic (UL L št. 58 z dne 4. marca 2005, str. 19);
- Direktiva Sveta 2011/96/EU z dne 30. novembra 2011 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (prenovitev) (UL L št. 345 z dne 29. decembra 2011, str. 8), zadnjič spremenjena z Direktivo Sveta (EU) 2015/121 z dne 27. januarja 2015 o spremembi Direktive 2011/96/EU o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (UL L št. 21 z dne 28. januarja 2015, str. 1);
- Direktiva Sveta 2003/49/ES z dne 3. junija 2003 o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčnin med povezanimi družbami iz različnih držav članic (UL L št. 157 z dne 26. junija 2003, str. 49).

Na preostalih področjih obdavčevanja dohodkov pravnih oseb Republika Slovenija svobodno oblikuje sistem obdavčitve, pri čemer mora zagotavljati združljivost nacionalne zakonodaje s Pogodbo o ustanovitvi Evropske skupnosti (EUR-Lex, 2017).

### **1.3 Pomembna ustavna načela in načela davčnega postopka**

Za potrebe dokazovanja trditve, da so gospodarskim družbam, ki uveljavljajo olajšavo za vlaganje v raziskave in razvoj, kršene pravice, predstavljam ustavna načela in načela davčnega postopka.

Pomembni ustavni načeli sta načelo ustavnosti in načelo zakonitosti.

Pomembna načela davčnega postopka so:

- načelo zakonitosti v davčnih zadevah,
- načelo materialne resnice v davčnih zadevah,
- načelo sorazmernosti,
- načelo gotovosti, seznanjenosti in pomoči.

Načela davčnega postopka so minimalni procesni standardi in razlagalna pravila, ki so zapisana v drugem poglavju ZDavP-2.

### **1.3.1 Načelo ustavnosti in zakonitosti**

Republika Slovenija je pravna država, kar pomeni, da so pravice in obveznosti zavezancev in delovanje državnih organov vezani na pravne predpise, ki so zapisani v zakonu. Načelo ustavnosti in zakonitosti izhaja iz načela pravne države, saj morajo vsa ravnanja državnih organov in zavezancev temeljiti na ustavi in zakonih. Ustavnost in zakonitost po 153. členu Ustave Republike Slovenije pomeni tudi skladnost zakonov, podzakonskih predpisov in drugih splošnih aktov z ustavo. Torej, podzakonski predpisi in drugi splošni akti morajo biti v skladu z ustavo in z zakoni. Za potrebe magistrskega dela pa je pomembno tudi ustavno določilo tega člena Ustave, da morajo posamični akti in dejanja državnih organov, organov lokalnih skupnosti in nosilcev javnih pooblastil temeljiti na zakonu ali na zakonitem predpisu. Delovanje državnih organov zaradi tega ne sme biti samovoljno, gospodarske družbe, ki opravljajo enake ali enakovrstne gospodarske transakcije, ne smejo biti obravnavane različno, veljati mora vladavina prava. Načelo pravne države v davčnem pravu pomeni, da je zagotovljena pravna varnost. Ustavnost in zakonitost sta med sabo povezana pojma in se medsebojno prepletata zaradi same hierarhije predpisov. Načelo ustavnosti je v razmerju do načela zakonitosti primarno, saj je Ustava Republike Slovenije hierarhično na najvišjem mestu, zakoni in drugi predpisi pa so ji podrejeni in morajo biti z njo skladni.

Ustava Republike Slovenije v 87. členu tudi opredeljuje, da pravice in obveznosti državljanov ter drugih oseb predpisuje državni zbor le z zakoni, ki morajo biti objavljeni, preden začnejo veljati. Veljati začnejo 15. dan po objavi v Uradnem listu, razen če ni v samem predpisu določeno drugače (154. člen Ustave Republike Slovenije). Uradni jezik je v Republiki Sloveniji slovenščina, kar pomeni, da morajo biti predpisi zapisani v slovenskem jeziku (11. člen Ustave Republike Slovenije).

Nadaljevanje 87. člena Ustave Republike Slovenije je v 120. členu, ki pravi, da upravni organi opravljajo svoje delo samostojno, v okviru in na podlagi ustave in zakonov, ter da njihove pristojnosti predpisuje zakon. Proti odločitvam in dejanjem upravnih organov in nosilcev javnih pooblastil je zagotovljeno sodno varstvo pravic in zakonitih interesov državljanov in organizacij.

### **1.3.2 Načelo zakonitosti v davčnih zadevah**

Načelo zakonitosti po 4. členu ZDavP-2 pomeni, da mora davčni organ v davčnih zadevah odločati na podlagi mednarodnih pogodb, ki obvezujejo Republiko Slovenijo, na podlagi zakonov in splošnih aktov teh zakonov, zakona, ki ureja finančno upravo, ali na podlagi zakona o obdavčenju.

Načelo zakonitosti zavezuje davčni organ, da v davčnem postopku v povezavi z gospodarsko družbo ne sme odločati na podlagi predpisov, ki niso navedeni v prejšnjem odstavku, torej ne sme odločati na podlagi davčnih mnenj, priročnikov ali drugih dokumentov.

### 1.3.3 Načelo materialne resnice v davčnih zadevah

Za gospodarske družbe je v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora pomembno tudi načelo materialne resnice. Po 5. členu ZDavP-2 je davčni organ dolžan ugotoviti vsa dejstva, ki so pomembna za sprejem zakonite in pravilne odločitve, pri čemer je dolžan z enako skrbnostjo ugotoviti tudi tista dejstva, ki so v korist gospodarske družbe, če ni s tem zakonom drugače določeno. Na podlagi verjetno izkazanih dejstev lahko odloči le, če tako določa ZDavP-2 ali zakon o obdavčenju. Predmet obdavčitve in okoliščine ter dejstva, ki so bistvena za obdavčenje, se vrednotijo po svoji gospodarski (ekonomski) vsebini. Navedeno pomeni, da mora davčni organ v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora ugotoviti dejstva in dopustiti gospodarski družbi predložitev dejstev, ki so v njeno korist in ne samo v njeno škodo, s tem pa dejstva ugotovi do take stopnje zanesljivosti, ki izključujejo vsakršen dvom o objektivnem obstoju dejstev (Jerovšek Verbič, 2013, str. 11).

Po načelu materialne resnice je zaveza po ugotavljanju dejstev, ki so v korist gospodarske družbe, na strani davčnega organa oz. uradne osebe. Davčni organ oz. uradna oseba mora s stopnjo gotovosti ugotoviti vsa dejstva, ki so v korist in v breme gospodarski družbi in ki so pomembna za sprejetje zakonite in pravilne odločitve. Stopnja gotovosti je najvišja stopnja prepričanja davčnega organa oz. uradne osebe o ugotovljenem dejanskem stanju in je v davčnih postopkih na ustavnih temeljih vzpostavljen standard, od katerega je mogoče odstopiti le izjemoma, če tako določa zakon o davčnem postopku ali zakon o obdavčenju (Korže, 2015, str. 564). Takšno odstopanje ugotavljanja dejanskega stanja s stopnjo verjetnosti je določeno le za institut cenitve davčne osnove, naveden v drugem odstavku 68. člena ZDavP-2, zaradi nezmožnosti ugotovitve resničnega stanja in določitve davčne osnove. Razlogi za določitev davčne osnove s cenitvijo na podlagi prvega odstavka 68. člena ZDavP-2 se nanašajo le na razloge namenskega izogibanja plačilu davka na način davčne utaje, kar je bil tudi namen zakonodajalca pri uzakonitvi instituta ocene davčne osnove (Korže, 2015, str. 565). V vsakem primeru je potrebno ugotoviti, ali gre za gospodarsko družbo, ki je namenoma utajila davek, ali pa za gospodarsko družbo, ki dohodka ni napovedala ali ni napovedala pravilno iz kakšnega drugega razloga (Korže, 2015, str. 566).

### 1.3.4 Načelo sorazmernosti

Davčno načelo sorazmernosti, uzakonjeno v 6. členu ZDavP-2, zavezuje davčni organ, da pri izvrševanju svojih pooblastil in izrekanju ukrepov v razmerju do davčnega zavezanca in drugih udeležencev postopka ne sme preseči tistega, kar je nujno potrebno za izpolnitev ciljev tega zakona in drugih aktov, na podlagi katerih davčni organ odloča o pobiranju davkov. Če je na voljo več pooblastil in ukrepov, davčni organ izbere tiste, ki so za davčnega zavezanca ugodnejši, če se s tem doseže *ratio legis* zakona. V dvomu mora odločiti v korist davčnega zavezanca. Dokazno breme in s tem dokazno tveganje nosi davčni organ, ki vodi davčni postopek (Jerovšek Verbič, 2013, str. 10).

Načelo sorazmernosti je izvedeno iz načela zakonitosti, ki davčnemu organu nalaga, da v primeru več možnih pooblastil ob varstvu *ratio legis* zakona izbere tisto, ki je za davčnega zavezanca ugodnejše, in da v dvomu odloči v korist zavezanca. Namen načela sorazmernosti je tudi preprečiti čezmerno uporabo predpisa, vsak ukrep mora biti utemeljen z dopustnim ciljem, tako da ob uravnoteženem varstvu javnih koristi manj vpliva na pravice in interese prizadetih zavezancev (Korže, 2015, str. 568).

V magistrskem delu dokazujem, da je gospodarskim družbam v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora uveljavljanja pravice do davčne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj, zaradi nejasne, dvoumne in nedoločne zakonodaje, kršeno načelo sorazmernosti, saj ga davčni organ pri izvrševanju svojih pooblastil in izrekanju ukrepov ne upošteva. Pri izbiri več možnih pooblastil in ukrepov bi davčni organ moral izbrati tiste, ki so za gospodarsko družbo ugodnejši, če se s tem doseže *ratio legis* zakona. Po tem načelu bi moral davčni organ v primeru nepoznavanja področja dela gospodarske družbe zaradi neusposobljenosti uradnih oseb davčnega organa ali zaradi nejasne zakonodaje odločiti v korist gospodarske družbe. V konkretnih davčnih inšpekcijskih postopkih, obravnavanih v magistrskem delu, davčni organ zaradi nepoznavanja področja dejavnosti raziskav in razvoja, gospodarske družbe in nejasne zakonodaje ne odloča sam, ampak za mnenje zaprosi MGRT, ki pri konkretnih dejavnostih gospodarskih družb potrdi elemente raziskav in razvoja, a davčni organ kljub temu presodi v škodo gospodarskih družb.

### **1.3.5 Načelo gotovosti, seznanjenosti in pomoči**

Načelo gotovosti, seznanjenosti in pomoči v 7. členu ZDavP-2 davčnemu zavezancu zagotavlja pravico biti vnaprej seznanjen s svojimi pravicami in obveznostmi, ki izhajajo iz ZDavP-2 in drugih aktov, na podlagi katerih davčni organ odloča o pobiranju davkov. To načelo naj bi gospodarski družbi vnaprej zagotovilo seznanitev z vsemi pojasnili konkretnega zakona s strani davčnega organa, kar bi omogočilo pravilno in nespremenjeno izpolnjevanje davčnih obveznosti skozi različna davčna obdobja, ob nespremenjeni zakonodaji. Slednje tudi pomeni, da davčni organ ob nespremenjeni davčni zakonodaji z nekajletnimi zamiki ne sme izdajati različnih davčnih mnenj in pojasnil, ampak bi ta moral podati že vnaprej, pred izpolnitvijo davčne obveznosti gospodarske družbe. V sklopu istega davčnega načela ZDavP-2 navaja, da davčni organ obvešča davčnega zavezanca in širšo javnost o svojih ukrepih, če tako zagotovi večje varstvo pravic strank in javne koristi. Slednje je razumeti, da davčni organ, podobno kot po načelu zakonitosti, ne sme z davčnimi mnenji in pojasnili širiti zakonskih določb, ampak le obveščati davčne zavezance, če je s tem zagotovljeno večje varstvo njihovih pravic.

## **1.4 Subsidiarna uporaba Zakona o splošnem upravnem postopku**

Davčni postopek je upravni postopek, ki ga ureja Zakon o upravnem postopku (ZUP), Ur. l. RS št. 24/2006-UPB2, 105/2006-ZUS-1, 126/2007-ZUP-E, 65/2008-ZUP-F, 08/2010-ZUP-G, 82/2013-ZUP-H, podrobneje pa poseben oz. specialen zakon ZDavP-2. Drugi člen ZDavP-2 opredeljuje, da se za področja davčnega postopka, ki niso urejena z mednarodno pogodbo, ki obvezuje Republiko Slovenijo, z zakonom o obdavčenju, z ZDavP-2, z zakonom, ki ureja finančno upravo, ali zakonom, ki ureja inšpekcijski nadzor, uporablja zakon, ki ureja splošni upravni postopek - ZUP. Ravno tako 3. člen ZUP-a omenja subsidiarno uporabo tega zakona. Pravi, da se na upravnih področjih, za katera je z zakonom predpisan poseben upravni postopek, ravna po določbah posebnega zakona, torej ZDavP-2. Po določbah ZUP-a pa se ravna v vseh vprašanih, ki niso urejena s posebnim zakonom.

V upravnem postopku organ državne uprave, drug državni organ, organ samoupravne lokalne skupnosti in nosilec javnih pooblastil, ki mu ZUP daje pristojnost za odločanje v upravni zadevi, odloča o pravicah, obveznostih ali pravnih koristih posameznikov, pravnih oseb in drugih strank, zato zakon v prvem poglavju predpisuje temeljna načela, ki so osnova in temelj za razumevanje in pravilno uporabo posameznih določil zakona pri vodenju



upravnega postopka. S posebnim upravnim postopkom je lahko drugače kot v ZUP-u urejeno katerokoli vprašanje postopka razen temeljnih načel ZUP-a, ki so obvezna skupna načela za vse posebne upravne postopke. ZDavP-2, ki ureja posebni upravni postopek, lahko tudi posamezno načelo drugače uredi ali celo izključi oz. predpiše še dodatna temeljna načela, zato velja pravilo *lex specialis derogat legi generali* (Jerovšek & Kovač, 2010, str. 17–18).

Pri davčnem postopku kot posebnem postopku se poleg načel davčnega postopka po ZDavP-2 uporablja še devet temeljnih načel splošnega upravnega postopka po ZUP-u, ki so že po vrstnem redu urejena in opredeljena tako, da kažejo minimum pravic strank ter dolžno ravnanje organa pri vodenju postopka in odločanju. Temeljna načela so pretežno zaveza za organe in hkrati upravičenja za stranke, saj se kar osem od devetih načel nanaša na dolžnost organov ali pravice strank, le eno načelo, in sicer dolžnost govoriti resnico in pošteno uporabljati pravice, zavezuje primarno stranke (Jerovšek & Kovač, 2010, str. 25).

Ta načela so načelo zakonitosti, varstvo pravic strank in varstvo javnih koristi, načelo materialne resnice, načelo zaslišanja stranke, načelo proste presoje dokazov, načelo dolžnosti govoriti resnico in poštena uporaba pravic, načelo samostojnosti pri odločanju, pravica do pritožbe in načelo ekonomičnosti postopka. Načelo zakonitosti in načelo materialne resnice predpisuje tudi ZDavP-2, zato se ti dve načeli uporabljata po posebnem predpisu ZDavP-2. Ker sta obe obravnavani že v sklopu davčnih načel, ju v izogib podvajanju na tem mestu ponovno ne predstavljam.

#### **1.4.1 Načelo varstva pravic strank in varstva javnih koristi**

Drugo temeljno načelo prvenstveno varuje javni interes, pravice strank ter določa sorazmernost in pomoč neuki stranki (Jerovšek & Kovač, 2010, str. 37).

Varstvo pravic strank in varstvo javnih koristi opredeljuje 7. člen ZUP-a. Pri ravnanju in odločanju morajo organi omogočiti strankam, da čim lažje zavarujejo in uveljavljajo svoje pravice, pri tem morajo skrbeti za to, da stranke ne uveljavljajo svojih pravic v škodo pravic drugih in v nasprotju z javno koristjo, določeno z zakonom in drugimi predpisi. Kadar uradna oseba glede na podano dejansko stanje izve ali sodi, da ima stranka v postopku podlago za uveljavitev kakšne pravice, jo na to opozori. Podobno kot načelo sorazmernosti po ZDavP-2 tudi ZUP od uradne osebe zahteva, da se pri odločanju o pravicah, obveznostih in pravnih koristih gospodarske družbe nasproti njim uporabljajo tisti s predpisi opredeljeni ukrepi, ki so zanje ugodnejši, če se z njimi doseže *ratio legis* zakona (Jerovšek & Kovač, 2010, str. 37).

Organ mora skrbeti, da nevednost in neukost stranke in drugih udeležencev v postopku, po četrtem odstavku 7. člena ZUP-a, nista v škodo pravic, ki jim gredo po zakonu. Pomoč neuki stranki je dolžnost poučevanja o procesnih pravicah in o materialnih pravicah v upravnem postopku (Jerovšek & Kovač, 2010, str. 39).

Varstvo pravic strank ima temelje že v 14. členu Ustave Republike Slovenije, ki opredeljuje enakost pred zakoni, in v 22. členu Ustave Republike Slovenije, ki opredeljuje enako varstvo pravic v postopku pred sodiščem in pred drugimi državnimi organi, organi lokalnih skupnosti in nosilci javnih pooblastil, ki odločajo o pravicah, dolžnostih in pravnih interesih strank v postopku.

### **1.4.2 Načelo zaslišanja stranke**

Načelo zaslišanja stranke ima temelj v 22. členu Ustave Republike Slovenije, ki govori o enakem varstvu pravic, in v 1. členu Ustave Republike Slovenije, ki govori o demokratični državi (Jerovšek & Kovač, 2010, str. 47). V upravnem postopku je to načelo uzakonjeno v 9. členu ZUP-a in predpisuje, da mora uradna oseba pred izdajo odločbe omogočiti stranki, da se izjavi o vseh dejstvih in okoliščinah, ki so pomembni za izdajo odločbe. Organ ne sme svoje odločbe opreti na dejstva, glede katerih se vse stranke v postopku niso izjavile.

Gospodarska družba se ima na podlagi 146. člena ZUP-a pravico udeleževati ugotovitvenega postopka in za dosegto namena, ki ga ima ta postopek, dajati potrebne podatke ter braniti svoje pravice in z zakonom zavarovane koristi. Prav tako ima gospodarska družba pravico navesti vsa dejstva, ki utegnejo vplivati na rešitev zadeve, in izpodbijati pravilnost navedb, ki se ne ujemajo z njenimi navedbami. Vse do izdaje odločbe ima gospodarska družba pravico dopolnjevati in pojasnjevati svoje trditve. Uradna oseba, ki vodi postopek, mora gospodarski družbi na ustni obravnavi ali zunaj nje pisno oz. ustno omogočiti, da se izreče o vseh okoliščinah in dejstvih, ki so bila navedena v ugotovitvenem postopku, da se izreče o predlogih in ponujenih dokazih, da sodeluje pri izvedbi dokazov, da postavlja vprašanja drugim strankam, pričam in izvedencem in da se seznanji z uspehom dokazovanja ter se o tem izreče.

Kršitev tega načela pomeni bistveno kršitev pravil postopka kot tudi kršenje enakega varstva pravic, opredeljenega v 22. členu Ustave Republike Slovenije. V davčnem postopku je to načelo še posebno pomembno, saj lahko na ta način gospodarska družba zavaruje svoje pravice že pred izdajo odločbe (Šircelj, 2017, str. 85).

### **1.4.3 Načelo proste presoje dokazov**

Uradna oseba v davčnem postopku odloča na podlagi dokazanih dejstev, kot jih opredeljuje 10. člen ZUP-a. Katera dejstva šteje za dokazana, presodi uradna oseba, pooblaščenca za vodenje postopka oz. odločanje v upravni zadevi po svojem prepričanju, na podlagi vestne in skrbne presoje vsakega dokaza posebej in vseh dokazov skupaj ter na podlagi uspeha celotnega postopka.

Prepoved predlaganja in uporabe določenih dokazov in s tem presoje je po presoji ustavnega sodišča v nasprotju z 22. členom Ustave Republike Slovenije, po katerem je vsakomur zagotovljeno enako varstvo njegovih pravic. Gre za ustavno jamstvo, ki ne sme biti kršeno (Jerovšek & Kovač, 2010, str. 54).

Presoja dokazov ne sme biti nikdar samovoljna – arbitrarna in tudi ne formalistična s sklicevanjem na določene dokaze in dokazno gradivo brez navajanja vsebinskih okoliščin, ki potrjujejo določeno stanje stvari. Prosta presoja dokazov zajema tudi, katere dokaze bo uradna oseba uporabila, vendar ne sme odkloniti izvedbe dokazov, ki so bistveni za presojno in ugotovitev dejanskega stanja. Bistvenost dokazov presoja uradna oseba. V obrazložitvi odločbe mora uradna oseba navesti razloge, odločilne za presojno posameznih dokazov (Jerovšek & Kovač, 2010, str. 52).

#### **1.4.4 Načelo dolžnosti stranke govoriti resnico in poštena uporaba pravic**

Enajsti člen ZUP-a zavezuje stranke, da morajo pred organom govoriti resnico in pošteno uporabljati pravice, ki so jim priznane s tem in drugimi zakoni, ki urejajo upravni postopek.

Določba obravnava prepoved zlorabe procesnih pravic, za kar mora skrbeti uradna oseba. Za zlorabo pravic se šteje tudi zavestno zamolčanje pomembnih procesnih dejstev, ki vplivajo na odločitev. Gospodarsko družbo mora uradna oseba opozoriti, da mora govoriti resnico in ne sme ničesar zamolčati, ter jo opozoriti na posledice krive izpovedbe (185. člen ZUP-a). Nedovoljeno dejanje zlorabe pravic z namenom zavajanja uradne osebe in nasprotnih strank je po 5. točki prvega odstavka 279. člena ZUP-a razlog za ničnost odločbe, ki je že dokončna ali že pravnomočna. Odločba se lahko izreče za nično kadarkoli, ko se ugotovi tako nedovoljeno dejanje, in če je zloraba procesnih pravic z namenom povzročanja škode dokazana, pomeni tudi kazensko in odškodninsko odgovornost gospodarske družbe (Jerovšek & Kovač, 2010, str. 54–55).

#### **1.4.5 Načelo samostojnosti pri odločanju**

Organ vodi upravni postopek in odloča o upravnih zadevah samostojno v okviru in na podlagi zakonov, podzakonskih predpisov, predpisov samoupravnih lokalnih skupnosti in splošnih aktov, izdanih za izvrševanje javnih pooblastil. Uradna oseba samostojno opravlja dejanja v upravnem postopku in v tem okviru ugotavlja dejstva in okoliščine ter na podlagi ugotovljenih dejstev in okoliščin uporablja predpise oz. splošne akte, izdane za izvrševanje javnih pooblastil (12. člen ZUP-a).

Načelo samostojnosti pri odločanju ima temelje v 120. členu Ustave Republike Slovenije, ki pravi, da upravni organi opravljajo svoje delo samostojno, v okviru in na podlagi ustave in zakonov. Gre za samostojnost organa v razmerju do drugih organov oz. vej oblasti. Proti odločitvam in dejanjem upravnih organov in nosilcev javnih pooblastil je zagotovljeno sodno varstvo pravic in zakonitih interesov državljanov in organizacij.

Pravico do samostojnosti ima uradna oseba v okviru pooblastil, ki jih ima za opravljanje posameznih dejanj ali za vodenje postopka ali pa tudi za odločanje (28. in 30. člen ZUP-a). Samostojnost organa prve stopnje pri odločanju lahko omeji samo zakon (18. člen ZUP-a). Ta lahko prenese pravico odločanja na organ druge stopnje. Tako lahko ministrstvo izjemoma prevzame konkretno upravno stvar in jo reši samo, če organ ne odloči v roku in kljub opozorilu ministrstva tudi ne v dodatnem roku, ki mu ga določi. Ravno tako je samostojnost organa pri odločanju omejena, kadar drugostopenjski organ v pritožbenem postopku odpravi odločbo zaradi nezakonitosti in mora prvostopenjski organ pri ponovnem odločanju ravnati po navodilu pritožbenega organa iz njegove odločbe (tretji odstavek 251. člena ZUP).

#### **1.4.6 Načelo pravice do pritožbe**

Pravica do pritožbe temelji na 25. členu Ustave Republike Slovenije, ki pravi, da je vsakomur zagotovljena pravica do pritožbe kot redno pravno sredstvo ali drugo pravno sredstvo proti odločbam sodišč in drugih državnih organov, organov lokalnih skupnosti in nosilcev javnih pooblastil, s katerimi ti odločajo o njegovih pravicah, dolžnostih ali pravnih interesih.

Pravica do pritožbe je temeljna pravica posameznika, ki izhaja iz načela zakonitosti, uzakonjenega v 6. členu ZUP-a, in načela enakega varstva pravic, uzakonjenega v 22. členu Ustave Republike Slovenije.

Zoper odločbo prvostopenjskega organa ima gospodarska družba pravico pritožbe. Samo z zakonom je mogoče predpisati, da v posameznih upravnih zadevah ni dovoljena pritožba. Kadar je za odločanje na prvi stopnji pristojen predstavniški organ ali vlada, pritožba ni dovoljena. Kadar je za odločanje na prvi stopnji pristojno ministrstvo, je pritožba dovoljena samo v primeru, da tako določa zakon. V zakonu mora biti tudi določeno, kdo o pritožbi odloča. Pod pogoji iz tega zakona ima gospodarska družba pravico pritožbe tudi v primeru, če organ prve stopnje ni izdal odločbe o njeni zahtevi v določenem roku (13. člen ZUP-a). Na podlagi četrtega odstavka 222. člena ZUP-a lahko gospodarska družba vloži pritožbo tudi zaradi molka organa.

Zoper odločbo drugostopenjskega organa, ki jo izda pritožbeni organ, ni pritožbe, mogoči pa so upravni spor in izredna pravna sredstva. V davčnih postopkih o pritožbah zoper odločbe prvostopenjskega organa odloča Ministrstvo za finance, Sektor za upravni postopek na II. stopnji s področja carinskih in davčnih zadev (Šircelj, 2017, str. 82).

Sestavni del pravice do pritožbe je tudi ustrezen pravni pouk o pravici do pritožbe v izdani odločbi. Gospodarska družba mora biti v odločbi poučena, ali lahko vloži pritožbo, na koga jo naslovi, v kakšnem roku ... (Jerovšek & Kovač, 2010, str. 60).

Postopke izdaje davčnih aktov in pritožbene postopke zoper njih ureja ZDavP-2, za posamezna vprašanja glede vročanja, zastopanja gospodarske družbe in obveznosti drugostopenjskega organa se v pritožbenih postopkih uporablja tudi ZUP (Šircelj, 2017, str. 78). V davčnem postopku gospodarska družba uveljavlja pravico do pritožbe na podlagi VI. poglavja ZDavP-2.

#### **1.4.7 Načelo ekonomičnosti postopka**

Postopek je treba voditi hitro, s čim manjšimi stroški in čim manjšo zamudo za stranke in druge udeležence v postopku, vendar tako, da se priskrbi vse, kar je potrebno, da se lahko pravilno ugotovi dejansko stanje, zavarujejo pravice in pravne koristi stranke ter izda zakonita in pravilna odločba (14. člen ZUP).

Načelo ekonomičnosti postopka pomeni dolžnost upravnega organa, da med več možnimi načeli dela uporabi tisto, ki je hitrejše in povzroča manjše stroške, manjšo izgubo časa za udeležence, obenem pa navedeno ne sme iti v škodo materialne resnice. Načelo poudarja, da je postopek potrebno voditi hitro, v razumnem času in brez zavlačevanja, kar je tudi ustavna pravica gospodarske družbe. Kršitev odločanja v razumnem času ne pomeni le kršitve Ustave Republike Slovenije, temveč tudi kršitev Evropske konvencije o človekovih pravicah ter posledično varstvo pred Evropskim sodiščem (Jerovšek & Kovač, 2010, str. 64).

### **1.5 Vrste davkov**

Najbolj podrobno klasifikacijo davkov uporablja Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (v nadaljevanju OECD), ki deli davke glede na predmet obdavčitve:

- davki na blago in storitve,
- dohodek,
- dobiček,
- kapitalski dobiček,
- premoženje itd.

Pogosta je tudi delitev na subjektivne in objektivne davke. Pri subjektivnih davkih so pomembne zmožnosti plačila davka posameznega subjekta (npr. velikost dohodka), objektivni davki pa obdavčijo določeno porabo ali dejavnost (npr. davek na porabo). Poznamo tudi delitev davkov glede na določitev vrednostne davčne osnove ali pa na davčno osnovo, ki je vezana na količino (npr. trošarina na cigarete), ter delitev davkov na direktne (neposredne) in indirektno (posredne) davke. Večina davkov je vezana na davčno osnovo, ki je opredeljena vrednostno npr. na višino ustvarjenega dohodka, dobička, blaga ali storitev. V magistrskem delu obravnavam davek od dohodka pravnih oseb, pri katerem se davčna osnova izračuna kot razlika med davčno priznanimi prihodki in davčno priznanimi odhodki, zato je ta davek obravnavan kot objektivni davek in vrednostno opredeljen.

Pravni red opredeljuje neposredne in posredne davke. Najpomembnejša značilnost neposrednih davkov je, da so neposredno odmerjeni zavezancu. Obenem pa so ti davki neprevaljivi na druge osebe ali pa je ta prevalitev omejena. Posredni davki v nasprotju z neposrednimi niso neposredno odmerjeni zavezancu, pač pa so vključeni v ceno nabavljenih poslovnih učinkov. Možnosti prevalitve davka so pri posrednih davkih bistveno večje kot pri neposrednih.

Neposredni davki v Republiki Sloveniji so (Republika Slovenija, Ministrstvo za finance. Sprejeti predpisi, 2017):

- davek od dohodkov fizičnih oseb,
- davek na določene prejemke,
- davek od dohodkov pravnih oseb,
- dajatve na presežne zaloge določenih kmetijskih proizvodov,
- prispevki za socialno varnost,
- davek na tonažo,
- davek od dobička od odsvojitve izvedenih finančnih instrumentov in
- davek ob ugotavljanju katastrskega dohodka.

Posredni davki v Republiki Sloveniji so:

- davek od srečk,
- davek na dodano vrednost,
- trošarina,
- davek na motorna vozila,
- davek na promet nepremičnin,
- davek od iger na srečo,
- davek od prometa zavarovalnih poslov in
- davek na finančne storitve.

Za potrebe obravnave področja davčne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj v magistrskem delu primarno preučujem ZDDPO-2, ki se uvršča med neposredne davke, z njim povezane pravilnike in druge predpise ter v povezavi z obdavčitvijo in plačevanjem davka pravnih oseb ZDavP-2.

Kot sta navedli Klun in Jovanović (2016, str. 18–19), je praksa pokazala, da imajo neposredni davki, obravnavani v magistrskem delu, torej davek od dohodka pravnih oseb, prednosti in slabosti. Prednosti neposrednega davka so:

- je bolj pravičen, saj davčni zavezanci plačujejo davke glede na ekonomsko sposobnost, ter omogoča lažje izpolnjevanje horizontalne in vertikalne izenačenosti,
- davek ni preveljiv na nekoga drugega,
- davčni zavezanci vedno točno vedo, koliko davka morajo plačati in kdaj,
- davčni zavezanci preostali dohodek, ki ostane po odbitju davka, lahko svobodno porabijo,
- davek se poveča le pri povečanju dohodka, ki je lahko posledica gospodarske rasti.

Slabosti neposrednega davka so:

- izračun obveznosti davka je običajno kompleksen, saj se zaradi zagotavljanja načela pravičnosti uporabljajo različne davčne stopnje in vrsta olajšav, kar povečuje stroške davčnim zavezancem in ustvarja negativno klimo med davčnimi zavezanci glede izpolnjevanja obveznosti,
- višje davčne stopnje za višje dohodke negativno vplivajo na davčnega zavezanca, da bi povečal davčno osnovo, zato ni stimuliran delati več.

## **1.6 Pravna podlaga za pobiranje davkov v Republiki Sloveniji**

Na področju pobiranja davkov, prispevkov in drugih dajatev je skrbnik in nadzornik FURS, ki izvaja te storitve v imenu in za račun prihodkov proračuna države, proračuna občin, Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije, Zavoda za invalidsko in pokojninsko zavarovanje Slovenije in posredno proračuna EU. Davčni zavezanci plačujejo davke, prispevke in druge dajatve v skladu s Pravilnikom o podračunih ter načinu plačevanja obveznih dajatev in drugih javnofinančnih prihodkov, Ur. l. RS št. 103/2010, 48/2011, 51/2011, 102/2012, 110/2013, 77/2016-ZOPSPU-1, na račune, ki so odprti pri Banki Slovenije kot podračuni v sistemih enotnih zakladniških računov države in občin, ki jih vodi Uprava Republike Slovenije za javna plačila (Republika Slovenija, Ministrstvo za finance, Finančna uprava republike Slovenije. Plačevanje davkov in drugih dajatev, 2018).

V davčnih postopkih so gospodarske družbe in davčni organ oz. uradna oseba zavezane ravnati po ZDavP-2, hkrati pa se subsidiarno uporablja ZUP, kar pomeni, da se iz slednjega zakona uporabljajo le tiste določbe, ki niso posebej urejene v ZDavP-2. V postopku velja večstopenjska subsidiarnost, kar pomeni, da se v naštetem vrstnem redu uporabljajo mednarodne pogodbe, zakoni o obdavčevanju, Zakon o davčnem postopku, Zakon o davčni službi, Zakon o inšpekcijskem nadzoru ter podrejeno tudi ZUP. Poleg naštetih se uporabljajo tudi izvedbeni akti, kot so pravilniki, pojasnila itd. Po ZDavP-2 se morajo ravnati tudi drugi organi, npr. MGRT v postopkih davčnega inšpekcijskega nadzora, ko odločajo o dajatvah (Klun & Jovanović, 2016, str. 34–35).

ZDavP-2 določa tudi načine obračunavanja davkov, in sicer:

- s samoobdavčitvijo davčni zavezanec sam obračuna in plača davčno obveznost,
- z odmerno odločbo davčni organ na podlagi davčne napovedi davčnega zavezanca ali z oceno odmeri davek, davčni zavezanec pa ga v zakonitem roku plača,
- z davčnim odtegljajem izplačevalec določenih dohodkov, na podlagi obračuna davčnega odtegljaja, hkrati vplača potreben znesek davka v imenu davčnega zavezanca.

Davčni zavezanci imajo pravico do pritožbe na odmerno odločbo, vendar pritožba ne zadrži izvršitve odločbe. V takem primeru je potrebno davek vseeno plačati, če se pritožba ugodno reši, pa se preveč plačani davek vrne.

## **2 PRAVNA UREDITEV DAVČNE OLAJŠAVE ZA VLAGANJE V RAZISKAVE IN RAZVOJ Z ZAKONSKIMI IN PODZAKONSKIMI AKTI TER SPOZNAVNI PRAVNIMI VIRI**

Pravni red EU deli pravne vire na primarne, sekundarne in dopolnilne. Primarni viri so pogodbe, sekundarni viri so predpisi, ki so izvedeni iz primarnih virov, dopolnilni pravni viri pa so običaji, uzance, kodeksi.

Republika Slovenija je kot članica EU sopolpisnica Lizbonske pogodbe, Ur. l. EU št. 2007/C 306/01, kot primarnega pravnega vira, podpisanega v Lizboni, dne 13. 12. 2007, z začetkom veljave 1. 12. 2009. Z Lizbonsko pogodbo, ki je nadgradnja pogodbe o EU (Maastrichtska pogodba in Amsterdamska pogodba) so države članice, tudi Republika Slovenija, organom EU dodelile nove pristojnosti in spremenile njihovo izvajanje. S pogodbo so uredile nove podlage za medsebojno sodelovanje in učinkovitejše delovanje EU (Korže, 2010, str. 48). Člen 163 Lizbonske pogodbe oz. 179. člen Prečiščene pogodbe listine o temeljnih pravicah EU, Ur. l. EU št. 2016/C 202/01, opredeljuje, da je cilj EU okrepiti znanstvene in tehnološke temelje z oblikovanjem evropskega raziskovalnega območja, v katerem raziskovalci, znanost in tehnologija prosto krožijo, spodbuditi njeno večjo konkurenčnost, vključno z industrijo, in pospeševati vse raziskovalne dejavnosti, ki so potrebne za izvajanje drugih poglavij pogodbe. V pogodbi je navedeno, da EU spodbuja gospodarske družbe, tudi male in srednje, raziskovalne centre in univerze pri njihovih visokokakovostnih raziskovalnih in tehnološkoraazvojnih dejavnostih; podpira njihovo prizadevanje za medsebojno sodelovanje, pri čemer je njen glavni cilj omogočiti raziskovalcem, da neovirano sodelujejo prek državnih meja, gospodarskim družbam pa, da v celoti izkoristijo možnosti notranjega trga, zlasti z odpiranjem nacionalnih trgov javnih naročil, z opredelitvijo skupnih standardov ter odpravljanjem pravnih in davčnih ovir za tako sodelovanje.

Lizbonska pogodba v 165. členu oz. 181. členu Prečiščene pogodbe listine o temeljnih pravicah EU navaja, da EU in države članice usklajujejo svoje raziskovalne in tehnološkoraazvojne dejavnosti, da bi zagotovile skladnost med nacionalnimi politikami in politiko EU. Komisija EU lahko v tesnem sodelovanju z državami članicami daje koristne pobude za pospeševanje usklajevanja raziskovalne in tehnološkoraazvojne dejavnosti med EU in državami članicami EU, zlasti pobude, namenjene oblikovanju smernic in kazalcev, ter daje koristne pobude za pospeševanje izmenjave najboljših praks in pripravo elementov, potrebnih za redno spremljanje in presojo.

Člen 107 Prečiščene pogodbe listine o temeljnih pravicah EU opredeljuje državne podpore in prepoveduje podeljevanje kakršnekoli pomoči, ki jo dodeli država članica, ali kakršnokoli vrsto pomoči iz državnih sredstev, ki izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco z dajanjem prednosti posameznim gospodarskim družbam ali proizvodnji posameznega blaga. Takšno dodeljevanje pomoči je nezdržljivo z notranjim trgov, saj prizadene trgovino med državami članicami EU. Izjema od te prepovedi je v 107. členu Prečiščene pogodbe, listine o temeljnih pravicah EU dovoljena za:

- pomoč za pospeševanje gospodarskega razvoja območij, kjer je življenjska raven izjemno nizka ali kjer je podzaposlenost velika,
- pomoč za pospeševanje izvedbe pomembnega projekta skupnega evropskega interesa ali za odpravljane resne motnje v gospodarstvu države članice,
- pomoč za pospeševanje razvoja določenih gospodarskih dejavnosti ali določenih gospodarskih območij, kadar takšna pomoč ne spreminja trgovinskih pogojev v obsegu, ki bi bil v nasprotju s skupnimi interesi,
- pomoč za pospeševanje kulture in ohranjanja kulturne dediščine, kadar takšna pomoč ne škoduje trgovinskemu pogojem in konkurenci v EU v obsegu, ki je v nasprotju s skupnimi interesi,
- druge vrste pomoči, kakršne lahko Svet EU določi v sklepu, ki ga sprejme na predlog Komisije EU.

Komisija EU v sodelovanju z državami članicami redno preverja vse sisteme pomoči, ki obstajajo v državah članicah EU. Na predlog države članice lahko Svet EU soglasno sklene, da se državna pomoč, ki jo ta država dodeli ali jo ima namen dodeliti, šteje kot združljiva z notranjim trgov in je sistem pomoči dodeljen za namene dovoljenih izjem.

Ministrstvo za zunanje zadeve Republike Slovenije je za namene implementiranja davčne regijske olajšave za raziskave in razvoj v nacionalno zakonodajo dne 3. 4. 2007, po elektronski pošti na Evropsko komisijo v odobritev podalo vlogo N 177/2007 Davčna olajšava za raziskave in razvoj v Sloveniji. Vlogo je Evropska komisija 16. 8. 2007 odobrila in ni bila obravnavana kot nedovoljena državna pomoč, zato se je z navedenim datumom na podlagi Obvestila o uveljavitvi in začetku uporabe davčne regijske olajšave za raziskave in razvoj (Uradni list RS št. 90/2007) Ministrstva za finance ponovno začela uporabljati regijska olajšava.

Republika Slovenija, kot država članica EU, suvereno odloča o porabi prihodkov iz davkov, vendar je zaradi prevelike zadolženosti in javne porabe omejena s priporočili Evropske komisije. Priporočila se nanašajo tudi na nacionalne davčne politike, ki naj bi bile pravičnejše, učinkovitejše in gospodarstvu prijaznejše (Evropska unija. Obdavčenje, 2017).

Podlaga davčne olajšave je v 55. členu ZDDPO-2, ki gospodarskim družbam omogoča dvojni pozitiven davčni učinek. Najprej lahko gospodarska družba zmanjša davčno osnovo za davčno priznani odhodek, nato pa lahko dodatno zmanjša davčno osnovo za znesek, ki ga je vložila v raziskave in razvoj. Podzakonski akti, na podlagi 55. člena ZDDPO-2, operacionalizirajo davčno olajšavo in jo dodatno pojasnjujejo. Zaradi davčne ugodnosti, ki jo zakonodajalec omogoča gospodarskim družbam, z namenom izvajanja *ratio legis* zakonodajalca, je jasno opredeljena razlaga raziskovalno-razvojne dejavnosti in pogoji uveljavljanja davčne olajšave pomembna obveznost zakonodajalca in hkrati pravica gospodarske družbe.



## **2.1 *Ratio legis* davčnih olajšav za vlaganje v raziskave in razvoj na področju obdavčenja gospodarskih družb v Republiki Sloveniji**

Evropska komisija je dne 3. 3. 2010 na podlagi Lizbonske pogodbe izdala dokument Evropa 2020, Strategija za pametno, trajnostno in vključujočo rast, v kateri predlaga pet merljivih ciljev za leto 2020, po katerih se mora ravnati Republika Slovenija in jih vključiti v nacionalne cilje kot članica EU. Eden izmed ciljev se nanaša na raziskave in inovacije s ciljem spodbuditi gospodarsko rast in konkurenčnost EU. Strategija Evropa 2020 vsebuje vizijo socialnega, tržnega gospodarstva Evrope za 21. stoletje s tremi prednostnimi prvinami:

- pametna rast (razvoj gospodarstva, ki temelji na znanju in inovacijah),
- trajnostna rast (spodbujanje bolj konkurenčnega in zelenega gospodarstva, ki gospodarneje izkorišča vire),
- vključujoča rast (utrjevanje gospodarstva z visoko stopnjo zaposlenosti, ki krepi socialno in teritorialno kohezijo).

Evropska komisija spremlja in izdaja priporočila državam članicam EU, tudi Republiki Sloveniji, za uresničevanje strategije Evropa 2020, s ciljem doseganja skupnih ciljev vseh držav članic EU (Evropska komisija. *Europe 2020 targets: Statistics and indicators for Slovenia*, 2017).

Strategija Evropa 2020 se uporablja kot referenčni okvir za dejavnosti na ravni EU ter na nacionalni in regionalni ravni. Evropska komisija s strategijo Evropa 2020 predlaga, da bi države članice pri prilagajanju ciljem strategije te cilje vključile v nacionalne cilje, Republika Slovenija kot država članica EU pa je na podlagi smernic iz strategije določila nacionalne cilje, jih implementirala v nacionalno zakonodajo in o njih poročala v okviru letnih nacionalnih programov reform. Evropski statistični urad Eurostat redno objavlja celovita poročila o napredku pri uresničevanju ciljev. Evropska komisija je v letih 2014–2015 opravila srednjeročni pregled strategije Evropa 2020 in javno posvetovanje, ki je pokazalo, da je strategija še vedno ustrezen okvir za spodbujanje gospodarske rasti. Komisija EU se je po pregledu odločila nadaljevati s spremljanjem in izvajanjem strategije v okviru procesa, ki ga poznamo kot evropski semester (Evropska komisija. *Strategija Evropa 2020*, 2017).

Kot navaja Petkovič (2016, str. 13) je *ratio legis* zakonodajalca v Republiki Sloveniji tudi, z davčno olajšavo privabiti visoko tehnološko razvite gospodarske družbe in naložbenike, da investirajo v Slovenijo. S tovrstno tehnologijo ter uporabo tehnološkega znanja nastajajo rezultati v dodani vrednosti in pomembni rasti BDP. Le visoko tehnološko proizvodno gospodarstvo bistveno hitreje privablja kapital in generira nova delovna mesta. Gospodarstvo, ki temelji le na storitvenem in finančnem sektorju nima tolikšnih možnosti razvoja.

## **2.2 Zakonska ureditev davka od dohodka pravnih oseb**

Slovenski davčni sistem je obdavčitev pravnih oseb sistemsko uredil že leta 1990 z Zakonom o davku od dobička pravnih oseb, Ur. l. RS št. 48/1990, ki se je začel uporabljati s 1. 1. 1991. Leta 2004, s pričetkom uporabe 1. 1. 2005, je Ministrstvo za finance objavilo nov zakon o obdavčitvi pravnih oseb, in sicer Zakon o davku od dohodka pravnih oseb (ZDDPO-1), Ur. l. RS št. 40/2004. Sprememba zakonodaje je bila izvedena zaradi uskladitve pravnega reda

Republike Slovenije s pravnim redom EU, zaradi prilagoditev sistema obdavčitev dohodkov pravnih oseb novim razmeram na trgu kot posledica globalizacije in zaradi prilagoditve sistema obdavčitve pravnih oseb spremembam druge zakonodaje (Drobnič, Šircelj, Tomc Lampič & Wakounig, 2004, str. 13–14). Pozneje je zakon doživel kar nekaj reform, zadnja sprememba je bila izvedena leta 2016, z začetkom uporabe 1. 1. 2017.

Po 3. členu ZDDPO-2 je zavezanec za davek pravna oseba domačega ali tujega prava, med katere sodi tudi gospodarska družba, kot jo obravnavam v magistrskem delu. Gospodarska družba je po 68. členu ZDDPO-2 zavezanec za davek in plačnik davka običajno kot ena in ista oseba, ki mora sama izračunati, napovedati in plačati davek od dohodka pravnih oseb.

Obveznost za davek od dohodka pravnih oseb gospodarska družba ugotavlja po načelu samoobdavčitve, na podlagi davčnega obračuna za davčno obdobje, ki je običajno koledarsko leto. Če se gospodarska družba odloči, da bo njeno davčno obdobje drugačno kot koledarsko leto, npr. zaradi enotnih poslovnih politik matične družbe, mora o izbiri drugačnega davčnega obdobja obvestiti davčni organ, izbranega davčnega obdobja pa ne sme spremeniti tri leta (10. člen ZDDPO-2).

Obrazec za obračun davka od dohodkov pravnih oseb in priloge, ki so sestavni del davčnega obračuna, so določeni s Pravilnikom o davčnem obračunu davka od dohodka pravnih oseb, Ur. l. RS št. 60/2007, 55/2013, 92/2015. Gospodarska družba, ki ima za davčno obdobje izbrano koledarsko leto, mora davčni obračun predložiti pristojnemu davčnemu organu do 31. marca tekočega leta za preteklo davčno obdobje. Razliko med plačano akontacijo in izračunanim davkom mora na podlagi oddanega davčnega obračuna plačati v roku 30 dni od predložitve davčnega obračuna. Preveč akontiran znesek davka davčni organ vrne, najkasneje v roku 30 dni od predložitve davčnega obračuna.

Za izračun davka je potrebno najprej izračunati davčno osnovo, ki je ustvarjen dobiček iz opravljanja dejavnosti oz. poslov v poslovni enoti ali prek poslovne enote v Republiki Sloveniji. Dobiček se izračuna kot presežek davčno priznanih prihodkov nad davčno priznanimi odhodki pridobitne dejavnosti ugotovljenih na podlagi izkaza poslovnega izida ali letnega poročila, predpisanega po Zakonu o gospodarskih družbah (ZGD-1), Ur. l. RS št. 65/2009-UPB3, 33/2011, 91/2011, 32/2012, 57/2012, 82/2013, 55/2015 in v skladu z veljavnimi Slovenskimi računovodskimi standardi ali Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja.

V povezavi z ZDDPO-2 je potrebno za pravi izračun osnove za davek in pravilno oddajo obračuna davka od dohodka pravnih oseb upoštevati še ostale podzakonske akte, kot so Pravilnik o izvajanju Zakona o davku od dohodka pravnih oseb, Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti, Pravilnik o davčnem obračunu davka od dohodka pravnih oseb, Pravilnik o transfernih cenah, Pravilnik o priznani obrestni meri ...

V primeru, da ima gospodarska družba davčno osnovo, ki je lahko po ZDDPO-2 le pozitivna, se za izračun osnove za davek lahko odštejejo še zneski za različne davčne olajšave, navedene v VIII. poglavju ZDDPO-2, in nepokrite pretekle davčne izgube. Davčna olajšava gospodarski družbi zmanjšuje davčno obveznost na način odbitka pred obdavčitvijo, kar zniža osnovo za davek. Olajšava se odšteje od zneska davčne osnove. Olajšavo za vlaganje v raziskave in razvoj, katere tematiko obravnavam v magistrskem delu, lahko gospodarska družba, ki je ustvarila negativen davčni rezultat in s tem nima davčne osnove, koristi v

naslednjih petih davčnih obdobjih. Za neizkoriščeni del davčne olajšave preteklih let lahko zmanjšuje davčno osnovo najprej za olajšave starejšega datuma. Takšne omejitve nekatere tuje davčne zakonodaje (npr. Velika Britanija) ne poznajo, saj gospodarski družbi z negativnim rezultatom poslovanja omogočajo vračilo denarja. S tem je novonastalim družbam z raziskovalno-razvojno dejavnostjo omogočeno ugodnejše finančno poslovanje.

Gospodarska družba, ki uveljavlja olajšavo za vlaganje v raziskave in razvoj, mora obračun davka od dohodka pravnih oseb sestaviti še na podlagi Pravilnika o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganje v raziskave in razvoj (v nadaljevanju Pravilnik), Ur. l. RS št. 75/2012. Za del še neizkoriščene regijske olajšave po Uredbi o davčni regijski olajšavi za raziskave in razvoj (v nadaljevanju Uredba), Ur. l. RS št. 110/2007, so gospodarske družbe zadnjič uveljavljale olajšavo za davčno leto 2016.

Gospodarska družba lahko po sedaj veljavnem ZDDPO-2 uveljavlja olajšavo za vlaganje v raziskave in razvoj po 55. členu, v višini 100 % zneska vlaganja v notranje raziskovalno-razvojne dejavnosti, vključno z nakupom raziskovalno-razvojne opreme, ki se izključno in stalno uporablja pri izvajanju raziskovalno-razvojne dejavnosti zavezanca, ter za nakup raziskovalno-razvojnih storitev, ki jih izvajajo druge osebe, vključno s povezanimi osebami, oz. druge javne ali zasebne raziskovalne organizacije. Vlaganja v raziskave in razvoj mora gospodarska družba opredeliti v poslovnem načrtu ali posebnem razvojnem projektu oz. programu. Če so vlaganja v raziskave in razvoj nepovratno financirana iz sredstev proračuna Republike Slovenije oz. proračuna EU, gospodarska družba v tem delu ne more uveljavljati davčne olajšave.

Z odštetjem olajšav od pozitivne davčne osnove gospodarska družba izračuna osnovo za davek, s katero pomnoži z zakonom predpisan odstotek davka, imenovan davčna stopnja. Davčna stopnja za obdavčitev osnove za davek, ki je ugotovljena po ZDDPO-2, je od 1. 1. 2017 določena na 19 %, pred tem pa je bila od leta 2013 do 2016 17 %, za leto 2012 18 %, za leti 2010 in 2011 20 %, za leto 2009 21%, za leto 2008 22 %, za leto 2007 23 % in leto 2006 25 %. Z zniževanjem davčne stopnje v preteklih letih je zakonodajalec želel razbremeniti gospodarstvo in s tem povečati zadržani dobiček v gospodarski družbi za namene spodbujanja gospodarstva. V poglavju Ocena stanja in razlogi za sprejem predloga zakona, Predlog EVA 2016-1611-00668, Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodka pravnih oseb, je navedeno, da je davčna reforma leta 2006, ki se je uporabljala od 1. 1. 2007, imela cilj zagotoviti obdavčitev, ki bo gospodarskim družbam omogočala pregledno in konkurenčno davčno okolje za poslovanje. Z davčno reformo leta 2006 je bila ukinjena investicijska olajšava za opremo in neopredmetena sredstva, večji poudarek pa je bil namenjen olajšavam za vlaganje v raziskave in razvoj ter zniževanje davčne stopnje za obdavčitev. Za leto 2017 pa je zakonodajalec spet povečal davčno stopnjo in s tem ponovno bolj obremenil gospodarske družbe, že z plačevanjem akontacij za leto 2017, in naposled prvič v letu 2018 s poračunom davčne obveznosti za leto 2017 zaradi javnofinančne konsolidacije in zmanjševanja javnofinančnega deficita do leta 2020. Predlagatelj zakonskega povišanja davčne stopnje je v Predlogu EVA 2016-1611-00668, ocenil, da bi dvig davčne stopnje s 17 na 19 % letno pomenil za 60 milijonov EUR več obračunanega davka od dohodka pravnih oseb. Za leto 2017 bo ta sprememba pomenila za 55 milijonov EUR višje prihodke, v letu 2018 pa še dodatnih 5 milijonov iz naslova davka od dohodka pravnih oseb (Ministrstvo za finance. Predlog EVA 2016-1611-00668, 2017).

Davčno stopnjo, ki jo zakonodajalec v Predlogu EVA 2016-1611-00668, spreminja in jo obravnava kot spodbudo davčnim zavezancem, se je od leta 2006 pa do danes prepogosto spreminjala. Na podlagi analize dobre prakse oz. *benchmark* analize v študiji Evropske komisije *A study on R&D tax incentives* leta 2014 je takšna praksa obravnavana kot nepriporočljiva. Analiza na področju stabilnosti zakonodaje kot dobro prakso opredeljuje stabilno višino spodbud vsaj za obdobje petih let. Kot nepriporočljivo prakso se obravnava obsežno spreminjanje zakonodaje in s tem finančnih sredstev na tem področju. Analiza je bila izvedena z namenom spremljanja ciljev strategije Evropa 2020.

### **2.3 Pravna ureditev davčne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj po Zakonu o davku od dohodka pravnih oseb od leta 2005**

Zaradi utemeljevanja trditve, da se je zakonodaja na področju olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj od leta 2005 pa do danes prepogosto spreminjala, navajam spremembe pravne ureditve na tem področju. Kot sem že omenila, analiza na področju stabilnosti zakonodaje kot dobro prakso opredeljuje stabilno zakonodajo vsaj za obdobje petih let. Spreminjanje zakonodaje in s tem finančnih sredstev na tem področju pa ni priporočljivo. Ravno tako se s prepogostim spreminjanjem zakonodaje gospodarskim družbam v Republiki Sloveniji onemogoča davčno planiranje, stabilno finančno poslovanje in zanesljivo ter jasno uveljavljanje pravic gospodarskih družb.

**LETO 2005.** Prvič se je v Zakonu o davku od dohodka pravnih oseb (ZDDPO-1), Ur. l. RS št. 17/2005-UPB-1, za obdobje od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2005 pojavila določba vezana na olajšavo za vlaganje v raziskave in razvoj. Vezana je bila na 10-odstotno investicijsko olajšavo, ki je dovoljevala zniževanje davčne osnove za investiranje v opremo, razen v osebna motorna vozila ter pohištvo in pisarniško opremo brez računalniške opreme in neopredmetena dolgoročna sredstva, vendar največ v višini davčne osnove, če gre za investicije v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva v Republiki Sloveniji. **Olajšava za raziskave in razvoj je dovoljevala dodatno 10-odstotno povečanje olajšave za investiran znesek v opremo za raziskave in razvoj**, pri tem pa se upošteva, da gre za opremo, ki se uporablja za ustvarjalno delo, opravljano na sistematični podlagi z namenom povečanja znanja, ter uporabo tega znanja za razvoj, vendar največ v višini davčne osnove, če gre za investicije v opremo v Republiki Sloveniji. V primeru uveljavljanja davčne olajšave je v zakonu obstajala omejitev, da gospodarska družba ne sme v roku treh davčnih obdobjih po davčnem obdobju, za katero je izkoristila davčno olajšavo, razporejati dobička za udeležbo v dobičku, v nasprotnem primeru mora za znesek izkoriščene davčne olajšave povečati davčno osnovo v obdobju razporeditve dobička. Povečanje davčne osnove mora gospodarska družba opraviti tudi, če tako osnovno sredstvo proda ali odtuji prej kot v treh letih po letu, za katerega je izkoristila davčno olajšavo.

Pravilnik o določitvi opreme za raziskave in razvoj za uveljavljanje dodatnega zmanjšanja davčne osnove v višini 10 % investiranega zneska v to opremo, Ur. l. RS št. 77/2005, z veljavnostjo od 17. 8. 2005 do 31. 12. 2005 je dodatno opredelil, da se za te namene obravnava le oprema, ki se uporablja pri raziskovalnem oz. razvojnem delu, ki predstavlja nujen pogoj za izvajanje tekočih ali načrtovanih raziskovalnih oz. razvojnih projektov oz. programov ter vključuje tudi programsko opremo in za katero je v poslovnem načrtu gospodarske družbe predviden raziskovalni oz. razvojni projekt oz. program, iz katerega je razvidna potreba po investiranju v to opremo.

**LETO 2006.** V Republiki Sloveniji je s 1. 1. 2006 začel veljati spremenjen Zakon o davku od dohodka pravnih oseb (ZDDPO-1), Ur. l. RS št. 33/2006-UPB-2, ki je v drugem odstavku 49. člena prvič v zakonodajo uvedel olajšavo za vlaganje v raziskave in razvoj. Gospodarska družba je lahko za obdobje od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006 pri obračunu davka od dohodka pravnih oseb uveljavljala **zmanjšanje davčne osnove v višini 20 % zneska, ki predstavlja vlaganje v raziskave in razvoj** v tem obdobju, vendar največ v višini davčne osnove. Vlaganja iz tega odstavka so vlaganja v:

- notranje raziskovalno-razvojne dejavnosti zavezanca,
- nakup raziskovalno-razvojnih storitev (ki jih izvajajo druge osebe, vključno s povezanimi osebami, oz. druge javne ali zasebne raziskovalne organizacije).

Zakonodajalec je za omenjeno davčno obdobje gospodarskim družbam, ki imajo sedež in opravljajo svojo dejavnost na območjih države, ki imajo BDP na prebivalca nižji od povprečja države za do 15%, omogočil višji odstotek zmanjšanja davčne osnove oz. davčne olajšave, in sicer 30 %.

Gospodarskim družbam, ki imajo sedež in opravljajo svojo dejavnost na območjih države, ki imajo BDP na prebivalca nižji od povprečja države za več kot 15%, je pripadlo zmanjšanje davčne osnove oz. davčne olajšave za 40 % zneska, ki predstavlja vlaganje v raziskave in razvoj. Navedena višja odstotka, vezana na regijo, zakonodajalec poimenuje kot regijsko olajšavo.

**LETO 2007.** ZDDPO-2, Ur. l. RS št. 117/2006, je z datumom veljavnosti 17. 11. 2006 in pričetkom uporabe 1. 1. 2007 v 55. členu na novo opredelil le omejitev gospodarski družbi, da ni mogoče uveljavljati olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj v delu, ki se financira iz proračunskih sredstev Republike Slovenije oz. proračuna EU, če imajo ta sredstva naravo nepovratnih sredstev. Do leta 2007 zakonodajalec te omejitve ni predpisoval v zakonu, ampak je bila predpisana le v Uredbi o davčni regijski olajšavi za raziskave in razvoj kot omejitev za regijsko olajšavo. Ta je do 31. 12. 2006, ko je prenehala veljati, omejevala kombinacijo državnih pomoči. Z dnem 16. 8. 2007 je na podlagi Obvestila o uveljavitvi in začetku uporabe davčne regijske olajšave za raziskave in razvoj regijska olajšava ponovno začela veljati, saj je ta dan Evropska komisija odobrila shemo zanjo.

**LETO 2010.** V ZDDPO-2, Ur. l. RS št. 43/2010-ZDDPO-2E, se je z datumom veljavnosti 1. 6. 2010 in datumom uporabnosti 1. 1. 2010 **osnovna davčna olajšava povišala z 20 na 40 odstotkov.**

**LETO 2012.** S spremembo ZDDPO-2, Ur. l. RS št. 30/2012-ZDDPO-2H, 26. 4. 2012, z veljavnostjo od 27. 4. 2012 in uporabnostjo od 1. 1. 2012, se je višina zneska **olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj povečala s prejšnjih 40 na 100 %** vlaganja. Hkrati je zakonodajalec v zakon dodal **prepoved hkratne uporabe olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj ter investiranja v opremo**, za katero se po členu 55a ZDDPO-2 uporablja olajšava za investiranje v opremo in neopredmetena sredstva.

## 2.4 Podzakonski predpisi na področju davčne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj

Na podlagi 55. člena ZDDPO-2 je trenutno v veljavi Pravilnik z datumom uporabe od 1. 1. 2012. Pravilnik natančneje pojasnjuje pravice gospodarske družbe do uveljavljanja davčne olajšave po 55. členu ZDDPO-2. Gospodarska družba uveljavlja davčno olajšavo na obrazcu, ki ga priloži obračunu davka od dohodka pravnih oseb, ki je kot Priloga 1 sestavni del tega pravilnika.

Priloga 1 na podlagi 4. člena Pravilnika zahteva prikaz podatkov o stroških vlaganj v notranje raziskovalne in razvojne dejavnosti gospodarske družbe ter stroških za nakup raziskovalnih in razvojnih storitev. V okviru stroškov vlaganj v notranje raziskovalno-razvojne dejavnosti morajo biti ločeno prikazani stroški materiala, stroški storitev, stroški dela in stroški nakupa opreme. V okviru stroškov vlaganj v nakup raziskovalno-razvojnih storitev morajo biti ločeno prikazani podatki o stroških pogodb z zunanjimi strokovnjaki in raziskovalci, ki delajo na raziskovalno-razvojnih projektih in programih, in stroških pogodb za izvajanje raziskovalno-razvojnih aktivnosti, sklenjenih z raziskovalno-razvojnimi organizacijami in drugimi osebami, ki so registrirane za opravljanje raziskovalno-razvojne dejavnosti.

Peti člen Pravilnika pojasnjuje raziskovalno razvojno dejavnost, določeno v 55. členu ZDDPO-2, kot:

- »notranja raziskovalna dejavnost zavezanca pomeni izvirno in sistematično raziskovanje znotraj podjetja zavezanca, namenjeno pridobivanju novega znanja, ki je relevantno za razvoj inovacij v podjetju in vključuje iskanje različnih možnih širših in specifičnih novih rešitev pri materialih, napravah, proizvodih, procesih, sistemih in storitvah. Notranja razvojna dejavnost zavezanca pomeni sistematično uporabo znanja, pridobljenega z raziskovanjem ali praktičnimi izkušnjami, za razvoj novih ali bistveno izboljšanih materialov, naprav, proizvodov, procesov, sistemov ali storitev in vključuje primeroma:
  - a) razvoj konkretnih praktičnih rešitev za nove ali izboljšane materiale, naprave, proizvode, procese, sisteme ali storitve;
  - b) razvoj orodij, vzorcev, kalupov in matric nove tehnologije;
  - c) konstruiranje in preizkušanje prototipov in modelov pred začetkom njihovega rednega proizvodnje in uporabe;
  - d) konstruiranje in delovanje poskusnega obrata, ki nima gospodarsko utemeljenega obsega za komercialno proizvodnje.«

Dejavnosti raziskav in razvoja po 5. členu Pravilnika sestavljajo osnovne raziskave, industrijske raziskave in eksperimentalni razvoj.

Osnovne raziskave, kot so navedene v 5. členu Pravilnika, pomenijo eksperimentalno ali teoretično delo, ki se v osnovi opravlja za pridobivanje novega znanja o temeljnih pojavov in dejstev, ki jih je mogoče opazovati, brez neposredne praktične uporabe. Industrijske raziskave pomenijo načrtovane raziskave ali kritične preiskave, usmerjene v pridobivanje novega znanja in spretnosti za razvoj novih proizvodov, procesov ali storitev ali za znatno izboljšanje obstoječih proizvodov, procesov ali storitev. Vključujejo oblikovanje komponent kompleksnih sistemov, ki so potrebni za industrijske raziskave, zlasti za vrednotenje generične tehnologije, pri čemer so izključeni prototipi, zajeti v sedmem odstavku tega člena.

Eksperimentalni razvoj pomeni pridobivanje, združevanje, oblikovanje in uporabo obstoječega znanstvenega, tehnološkega, poslovnega ali drugega ustreznega znanja in spretnosti za namene izdelovanja načrtov in ureditev ali oblikovanja za nove, spremenjene ali izboljšane proizvode, procese ali storitve. Ti lahko vključujejo npr. tudi druge dejavnosti, usmerjene v konceptualne opredelitve, načrtovanje in dokumentacijo novih proizvodov, procesov in storitev. Dejavnosti lahko vključujejo proizvodne osnutke, risbe, načrte ali drugo dokumentacijo, če niso namenjeni tržni uporabi. Razvoj prototipa za tržno uporabo in pilotnega projekta se prav tako vključi v dejavnost raziskav in razvoja, pri čemer je prototip nujno končni tržni proizvod in je njegova izdelava predraga, da bi ga uporabili samo za namene predstavitve in vrednotenja. V primeru poznejše tržne uporabe predstavitvenih ali pilotnih projektov se morajo vsi prihodki, ustvarjeni s takšno uporabo, odšteti od upravičenih stroškov. Eksperimentalna proizvodnja in testiranje proizvodov, procesov ali storitev sta prav tako upravičena, če teh ni mogoče uporabiti ali preoblikovati za uporabo v industriji ali tržno uporabo. Eksperimentalni razvoj ne vključuje rednih ali občasnih sprememb proizvoda, proizvodnih linij, proizvodnih procesov, obstoječih storitev in drugih tekočih dejavnosti, četudi takšne spremembe predstavljajo izboljšanje.

Pravilnik kot osnovno merilo za razlikovanje oz. razmejitev raziskav in razvoja od sorodnih dejavnosti navaja prisotnost pomembnega elementa novosti in reševanja znanstvene oz. tehnične negotovosti, primeroma, ko rešitev nekega problema ni takoj jasna nekomu, ki ima osnovno splošno uporabno znanje in pozna metode na nekem področju.

Ministrstvo za finance v devetem odstavku 5. člena Pravilnika zapiše, da so v Prilogi 3 navedeni natančnejši primeri za razlikovanje oz. razmejitev med raziskovalno-razvojnimi in drugimi dejavnostmi v gospodarski družbi. Z natančnejšimi primeri bi bila gospodarski družbi zagotovljena jasna, določna in nedvoumna razlaga raziskovalno-razvojne dejavnosti, česar pa Priloga 3 ne vsebuje. Navaja le sledeča vprašanja:

- »Kaj je cilj projekta?«
- »Kaj je novega ali inovativnega v tem projektu?«
- »Ali išče projekt doslej neodkrite pojave, strukture ali povezave?«
- »Ali uporablja znanje ali tehnologijo na nov način?«
- »Ali je velika verjetnost, da bo zaradi projekta nastalo novo (širše ali globlje) razumevanje pojavov, povezav ali principov obdelave, ki bi bilo zanimivo za več kot eno organizacijo?«
- »Ali pričakujemo, da bodo rezultati patentabilni?«
- »Kakšno osebje dela na projektu?«
- »Kakšne metode se uporabljajo na projektu?«
- »V okviru katerega programa je projekt financiran?«
- »Kako splošne bodo verjetno ugotovitve ali rezultati projekta?«
- »Ali projekt naravno sodi v drugo znanstveno, tehnološko ali industrijsko dejavnost?«

Navedena vprašanja nikakor niso natančnejši primeri, ki bi bili v pomoč gospodarski družbi pri odločanju o razmejevanju med stroški raziskovalno-razvojne dejavnosti in drugih dejavnosti. Zaradi nejasnih, nedoločnih in dvoumnih opredelitev raziskovalno-razvojne dejavnosti je kršeno davčno načelo sorazmernosti, uzakonjeno v 6. členu ZDavP-2, ki zavezuje davčni organ, da pri izvrševanju svojih pooblastil in izrekanju ukrepov v razmerju do davčnega zavezanca oz. gospodarske družbe in drugih udeležencev postopka ne sme preseči tistega, kar je nujno potrebno za izpolnitev ciljev ZDavP-2 in drugih aktov, na

podlagi katerih davčni organ odloča o pobiranju davkov. V dvomu bi moral davčni organ odločiti v korist gospodarske družbe kot zavezanca za davek.

Na podlagi 6. člena Pravilnika lahko gospodarska družba zniža davčno osnovo za znesek, ki predstavlja vlaganje v notranje raziskovalne in razvojne dejavnosti, kot so:

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

Gospodarskim družbam, ki nimajo lastnega raziskovalno-razvojnega oddelka in ljudi, zaposlenih za notranjo raziskovalno-razvojno dejavnost, a so kljub temu vlagale v raziskave in razvoj z nakupom takšnih storitev, je omogočeno uveljavljanje olajšave za vlaganja v nakup raziskovalno-razvojnih storitev, ki jih izvajajo druge osebe, vključno s povezanimi osebami, oz. druge javne ali zasebne raziskovalne organizacije.

Gospodarske družbe lahko na podlagi 7. člena Pravilnika uveljavljajo naslednje stroške:

- »stroške pogodb z zunanjimi strokovnjaki in raziskovalci, ki delajo na raziskovalno-razvojnem projektu/programu«;
- »stroške pogodb za izvajanje raziskovalno-razvojnih aktivnosti, sklenjenih z raziskovalno-razvojnimi organizacijami in drugimi osebami, ki so registrirane za opravljanje raziskovalno-razvojnih dejavnosti«.

Pravilnik ne dovoljuje uveljavljanja stroškov za nakup licenc.

Za potrebe dokazovanja upravičenosti zmanjševanja davčne osnove in sledljivosti investiranih stroškov v raziskovalno-razvojne projekte lahko davčni organ na podlagi 8. člena Pravilnika v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora od gospodarskih družb zahteva opredelitev takšne dejavnosti v poslovnem načrtu ali posebnem razvojnem projektu oz. programu, podrobno in na način, da je mogoče naknadno preverjanje skladnosti s projektom oz. razvojnim programom. Davčni organ lahko glede presoje, ali se konkretno vlaganje gospodarskih družb kvalificira kot vlaganje v raziskave in razvoj, zaradi nejasne, nedoločne in dvomne davčne zakonodaje in zahtevnosti razumevanja konkretne dejavnosti **za mnenje zaprosi ministrstvo, pristojno za tehnologijo - MGRT**. To dokazuje problematičnost in neusposobljenost davčnega organa za razumevanje raziskovalno-razvojne dejavnosti z vidika tehnološke stroke. Ta možnost gospodarski družbi ni omogočena, ampak lahko gospodarska družba za mnenje zaprosi le davčni organ.



## 2.5 Pravna ureditev po Pravilniku o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganje v raziskave in razvoj od leta 2006

Zaradi utemeljevanja trditve, da se je Pravilnik o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganje v raziskave in razvoj od leta 2006 pa do danes prepogosto spreminjal, kar je na podlagi analize dobre prakse oz. *benchmark* analize v študiji Evropske komisije *A study on R&D tax incentives* pokazatelj prakse, ki ni priporočljiva, navajam spremembe pravne ureditve na tem področju. Analiza na področju stabilnosti zakonodaje opredeljuje kot dobro prakso stabilno zakonodajo vsaj za obdobje petih let. Kot nepriporočljivo prakso pa se obravnava obsežno spreminjanje zakonodaje in s tem finančnih sredstev na tem področju. Ravno tako se s prepogostim spreminjanjem zakonodaje gospodarskim družbam v Republiki Sloveniji onemogoča davčno planiranje, stabilno finančno poslovanje in zanesljivo ter jasno uveljavljanje njihovih pravic.

**LETO 2006.** Pravilnik o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganje v raziskave in razvoj, Ur. l. RS št. 79/2006, z veljavnostjo od 28. 7. 2006 do 31. 12. 2006, obravnava osnovno 20-odstotno olajšavo.

Zakonodajalec je kot natančnejše pojasnilo in v pomoč gospodarskim družbam glede razlikovanja med dejavnostjo raziskav in razvoja in sorodnimi dejavnostmi v Prilogi 3 tega pravilnika podal določene smernice. V nasprotju s trenutno veljavno Prilogo 3 Pravilnika z začetkom veljave 1. 1. 2012 je takratna priloga pojasnjevala nekatere dejavnosti v gospodarski družbi, trenutno veljavna pa vsebuje le vprašanja, na katera naj bi si gospodarske družbe odgovorile.

Priloga 3 leta 2006 navaja, da »nekatere dejavnosti v podjetju zavezanca, kot so opremljanje z orodji, razvoj proizvodnih procesov, konstruiranje, izdelava prototipa in podobno, lahko vsebujejo precejšen element raziskav in razvoja (v nadaljnjem besedilu: RR), zato otežujejo natančno določitev, kaj je treba in kaj se ne sme upoštevati kot RR«.

Smernice Priloge 3 Pravilnika o uveljavljanju olajšav za vlaganje v raziskave in razvoj so:

- »Če je glavni cilj neke dejavnosti nadaljnja tehnična izboljšava proizvoda ali procesa, potem ta dejavnost sodi v RR. Če pa proizvod, proces ali pristop v bistvu že obstaja in so glavni cilj razvoj trga, brezhibno tekoča proizvodnja, boljši sistem nadzora in podobno, potem to ni več RR.«
- »Prototip je izviren model, ki je skonstruiran tako, da zajema vse tehnične značilnosti in zmogljivosti novega izdelka. Razvoj, izdelava in preizkušanje prototipov sodijo v RR. Ko pa je bilo preizkušanje enega ali več prototipov zadovoljivo, je dosežena meja RR. Izdelava več kopij prototipa za trenutni komercialni, vojaški ali medicinski namen po uspešnem preizkušanju izvirnika ne sodi v RR, čeprav jo opravlja raziskovalno osebje.«
- »Postavitev in delovanje pilotskega obrata je del RR tako dolgo, dokler sta glavni namen pridobivanje izkušenj in zbiranje tehničnih in drugih podatkov, potrebnih za: a) ocenjevanje hipotez; b) pisanje novih formul za izdelek; c) določanje novih specifikacij končnega izdelka; d) izdelavo posebne opreme in struktur, ki jih potrebuje nov proces; e) pripravo navodil ali priročnikov za uporabo. Če začne pilotski obrat potem, ko je eksperimentalna faza mimo, delovati kot navadna komercialna enota, ta dejavnost ne more šteti za RR, čeprav se še vedno opisuje kot 'pilotski obrat'.«

- »Ko je prototip z vsemi potrebnimi spremembami zadovoljivo preizkušen, se začne začetna faza izdelovanja. Če začetna faza proizvodnje ne zahteva nadaljnega projektiranja, se ne sme šteti k RR, ker glavni cilj ni več nadaljnje izboljševanje izdelkov, temveč zagon proizvodnega procesa.«
- »Odpravljanje napak občasno zahteva nadaljnji RR, toda navadno prispeva k manjšim spremembam opreme in procesov in ga takrat ne moremo vključiti v RR.«
- »Potem ko je bil nov izdelek ali proces predan proizvodnim enotam, bo treba še vedno reševati tehnične probleme in nekateri bodo morda zahtevali nadaljnji RR. Takšen 'povratni' RR je treba uvrstiti v sklop RR.«
- »Velika večina konstrukcijskega dela na nekem proizvodnem področju je povezana s proizvodnimi procesi in ne sodi v RR. Nekatero elemente konstrukcijskega dela pa je treba vključiti v RR. To so načrti in risbe, namenjeni določanju postopkov, tehničnih specifikacij in operativnih značilnosti, ki so potrebni za zasnovo, razvoj in izdelavo novih izdelkov in procesov.«
- »V večini primerov sta faza opremljanja z orodji in industrijski inženiring posameznega inovacijskega projekta del proizvodnega procesa. Če se proces opremljanja z orodji kljub temu konča z nadaljnjim raziskovalno-razvojnimi delom, kot so npr. razvoj novih proizvodnih strojev in orodij, spremembe v proizvodnji in postopkih kontrole kakovosti ali razvoj novih metod in standardov, potem se te dejavnosti štejejo za RR. (Primer: Vozilo ali podsestav je sestavljeno iz določenega števila različnih delov, katerih tehnologije so dobro znane. Vključevanje vseh delov, sestavin in podsklopov v razvoj novega modela vozila se ponavadi razume kot samoumevno. Če pa se v procesu sestavljanja pojavijo težave in je za želeni rezultat potreben RR, se ta 'povratni' RR, ki izhaja iz faze opremljanja z orodji, šteje v RR.)«
- »Administracija v RR in posredne podporne dejavnosti: Vse opisane dejavnosti RR spremljajo in podpirajo številne druge dejavnosti. Velja pravilo, da se za opis RR zajemajo podatki samo o tistem osebju, ki je neposredno vključeno v raziskovalno-razvojno delo (samo pravi RR), medtem ko morajo podatki o izdatkih zajemati vse stroške RR, vključno s posrednimi podpornimi dejavnostmi, ki se obravnavajo kot režijski stroški. Nekatero dejavnosti, kot so zagotavljanje knjižničarskih ali računalniških storitev, so pravi RR, če so namenjene izključno raziskovalno-razvojnemu delu. Če pa se opravljajo tako za raziskovalno-razvojno kot za drugo delo, so to posredne podporne dejavnosti. Isto velja za vodstvo, administracijo in referentske dejavnosti. Če prispevajo neposredno k raziskovalno-razvojnemu projektu in se opravljajo izključno za RR, potem so del pravega RR, njihovi nosilci pa se štejejo med raziskovalno-razvojno osebje. Tipična primera sta vodja raziskovalno-razvojnega projekta, ki načrtuje in nadzoruje znanstvene in tehnične vidike projekta, ali obdelovalec besedila, ki pripravlja vmesno in končno poročilo o projektu.«
- Med raziskovalno-razvojno osebje sodijo: »– raziskovalci, – strokovno osebje, – tehnično osebje, – vodilno osebje (menedžerji), – drugo osebje. Upoštevajo se vsi, ki so zaposleni v raziskovalno-razvojni dejavnosti, v stroške RR pa se štejejo tudi stroški osebja, ki zagotavlja podporne storitve, povezane z raziskovalno razvojnim delom.«

Od leta 2007 do leta 2011 Pravilnik o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganje v raziskave in razvoj ni vseboval posebnosti, zato tega obdobja ne obravnavam.

**LETO 2012.** Z veljavo 1. 1. 2012 se je spremenil tudi Pravilnik o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganje v raziskave in razvoj, v katerem je zakonodajalec v devetem odstavku 5. člena zapisal, da je v Prilogi 3 Pravilnika navedel natančnejše primere za razlikovanje oz.

razmejitev med raziskovalno-razvojno dejavnostjo in drugimi dejavnostmi v podjetju. **Priloga 3** pa je kot natančnejše primere za razlikovanje med raziskovalno-razvojno dejavnostjo in drugimi dejavnostmi v podjetju navedla le vprašanja, ki nikakor niso natančnejši primeri, ki bi pomagali gospodarski družbi pri razmejevanju stroškov. Je pa Ministrstvo za finance v Pravilniku, z datumom uporabe 1. 1. 2012, določilo novost, in sicer da lahko davčni organ glede presoje, ali so konkretna vlaganja kvalificirana kot vlaganje v raziskave in razvoj, **za mnenje zaprosi ministrstvo, pristojno za tehnologijo - MGRT**. Ta možnost gospodarski družbi ni omogočena, ampak lahko gospodarska družba za mnenje zaprosi le davčni organ.

## **2.6 Podzakonski predpisi na področju davčne regijske olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj**

Regijska olajšava za male in srednje velike družbe je v EU, na podlagi 87. in 88. člena Pogodbe ES, predmet presoje Komisije EU. Če ta presodi, da je regijska olajšava državna pomoč, jo opredeli kot nedovoljeno. S povišanjem splošne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj s prejšnjih 40 na 100 % po ZDDPO-2, z začetkom uporabe 1. 1. 2012, se je **prenehala uporabljati regijska olajšava za raziskavo in razvoj** in posledično tudi Uredba. Gospodarske družbe, pri katerih se davčno leto prekriva s koledarskim, so lahko za davčno leto 2016 zadnjič uveljavljale regijsko olajšavo za vlaganje v raziskave in razvoj za še neizkoriščen del. Kljub prenehanju uporabe regijske olajšave jo v magistrskem delu obravnavam zaradi dokazovanja prepogostega spreminjanja zakonodaje na tem področju in zaradi obravnave v davčnih inšpekcijskih postopkih davčnih obdobj, ko se je regijska olajšava še lahko uveljavljala.

Vlada Republike Slovenije z Uredbo opredeljuje postopek uveljavljanja olajšave in območja v Republiki Sloveniji z davčnimi regijskimi olajšavami, vrste vlaganj, ki štejejo za vlaganja v raziskave in razvoj ... Regije z dodatno **povečano 50-odstotno davčno olajšavo** (splošna olajšava 40 % + regijska olajšava 10 %) so Savinjska, Jugovzhodna Slovenija, Gorenjska in Goriška (gospodarska družba ima sedež in opravlja svojo dejavnost na območjih države, ki imajo BDP na prebivalca nižji od povprečja države za do 15 %) in regije z dodatno **povečano 60-odstotno davčno olajšavo** (splošna olajšava 40 % + regijska olajšava 20 %) so Pomurska, Podravska, Koroška, Zasavska, Spodnjeposavska in Notranjsko-kraška (gospodarska družba ima sedež in opravlja svojo dejavnost na območjih države, ki imajo BDP na prebivalca nižji od povprečja države za več kot 15 %).

Uredba v 8. členu opredeljuje raziskovalno-razvojno dejavnost kot osnovne raziskave, industrijske raziskave in eksperimentalni razvoj. Za osnovne raziskave se šteje eksperimentalno ali teoretično delo, ki se v osnovi opravlja za pridobivanje novega znanja o temeljnih pojavov in dejstev, ki jih je mogoče opazovati, brez neposredne praktične uporabe. Za industrijsko raziskavo se štejejo načrtovane raziskave ali kritične preiskave, usmerjene v pridobivanje novega znanja in spretnosti za razvoj novih proizvodov, procesov ali storitev ali za znatno izboljšanje obstoječih proizvodov, procesov ali storitev. Ti lahko vključujejo oblikovanje komponent kompleksnih sistemov, ki so potrebni za industrijske raziskave, zlasti za vrednotenje generične tehnologije, pri čemer so izključeni prototipi, kakor jih zajema eksperimentalni razvoj. Za eksperimentalni razvoj se šteje pridobivanje, združevanje, oblikovanje in uporaba obstoječega znanstvenega, tehnološkega, poslovnega ali drugega ustreznega znanja in spretnosti za namene izdelovanja načrtov in ureditev ali oblikovanja za nove, spremenjene ali izboljšane proizvode, procese ali storitve. Ti lahko

vključujejo npr. tudi druge dejavnosti, usmerjene v konceptualne opredelitve, načrtovanje in dokumentacijo novih proizvodov, procesov in storitev. Te dejavnosti pa lahko zajemajo proizvodne osnutke, risbe, načrte ali drugo dokumentacijo, če niso namenjeni tržni uporabi. Za eksperimentalni razvoj se šteje tudi razvoj prototipov za tržno uporabo in pilotnih projektov, pri čemer je prototip nujno končni tržni proizvod in je njegova izdelava predraga, da bi ga uporabili samo za namene predstavitve in vrednotenja. V primeru poznejše tržne uporabe predstavitvenih ali pilotnih projektov se morajo vsi prihodki, ustvarjeni s tako uporabo, odšteti od upravičenih stroškov. Eksperimentalna proizvodnja in testiranje proizvodov, procesov ali storitev sta prav tako upravičena, če ju ni mogoče uporabiti ali preoblikovati za uporabo v industriji ali tržno uporabo. Za eksperimentalni razvoj se ne šteje rednih ali občasnih sprememb proizvoda, proizvodnih linij, proizvodnih procesov, obstoječih storitev in drugih tekočih dejavnosti, čeprav take spremembe pomenijo izboljšanje.

Gospodarska družba, ki je uveljavljala davčno olajšavo za vlaganje v raziskave in razvoj in je takšno vlaganje izvajala kot zunanjo raziskovalno-razvojno dejavnost s pogodbenimi izvajalci, je morala na podlagi 7. člena Uredbe dokazati, da so ti izvajalci registrirani za opravljanje raziskovalno-razvojne dejavnosti. Uredba v 7. členu navaja, da »vlaganja v zunanjo raziskovalno-razvojno dejavnost vključujejo stroške pogodb z zunanjimi strokovnjaki in raziskovalci, ki delajo na raziskovalno-razvojnem projektu ali programu, in stroške pogodb za izvajanje raziskovalno-razvojnih aktivnosti, sklenjenih z raziskovalno-razvojnimi organizacijami in drugimi osebami, ki so registrirane za opravljanje raziskovalno-razvojnih dejavnosti«. Gospodarske družbe so registracijo izvajalca storitev dokazovale z izpiskom iz registra pravnih oseb Agencije Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (v nadaljevanju AJPES), v katerem je opredeljena dejavnost izvajalca storitev, po opredelitvi standardne klasifikacije dejavnosti, SKD. Večjo težavo je gospodarskim družbam predstavljalo dokazovanje registrirane dejavnosti izvajalcev storitev iz drugih držav, predvsem nečlanic EU, kjer takšnega registra nimajo.

Kot upravičeni stroški raziskovalno razvojne dejavnosti so v 9. členu Uredbe navedeni neposredni stroški raziskovalno-razvojnega projekta ali programa:

- »Stroški osebja (raziskovalci, tehniki in drugo podporno osebje v obsegu, v katerem so zaposleni na raziskovalnem projektu).«
- »Stroški instrumentov in opreme v obsegu in za obdobje uporabe pri raziskovalnem projektu. Če se ti instrumenti in oprema v svoji celotni življenjski dobi ne uporabljajo samo za raziskovalni projekt, se štejejo za upravičene samo stroški amortizacije, ki so izračunani na podlagi dobre računovodske prakse, ki ustrezajo trajanju raziskovalnega projekta.«
- »Stroški zgradb in zemljišča v obsegu in za obdobje, v katerem se uporabljajo za raziskovalni projekt. Glede zgradb se štejejo za upravičene le stroški amortizacije, ki so izračunani na podlagi dobre računovodske prakse, ki ustrezajo trajanju raziskovalnega projekta. Za zemljišče se štejejo za upravičene stroški komercialnega prenosa ali dejanski stroški kapitala.«
- »Stroški pogodbenih raziskav, tehničnega znanja in patentov, ki so bili kupljeni ali je bilo za njih pridobljeno licenčno dovoljenje od zunanjih virov po tržni ceni, kadar je bila transakcija opravljena med nepovezanimi strankami in ni temeljila na tajnem dogovoru, ter stroški svetovalnih in drugih ustreznih storitev, uporabljenih izključno za raziskovalne dejavnosti. Med vlaganja za nakup raziskovalno-razvojnih storitev se ne

štejejo stroški, povezani z nakupom licenc, ki bodo brez dodatne raziskovalno-razvojne dejavnosti davčnega zavezanca oziroma tretje raziskovalno-razvojne organizacije uvedene v izdelke, postopke oziroma storitve.«

- »Dodatni režijski stroški, nastali neposredno zaradi raziskovalnega projekta.«
- »Drugi operativni stroški, vključno s stroški materiala, zalog in podobnih izdelkov, nastali neposredno zaradi raziskovalne dejavnosti.«

Upravičeni stroški, po 9. členu Uredbe, za mala in srednja podjetja so tudi stroški, povezani s pridobivanjem in potrjevanjem patentov in drugih pravic industrijske lastnine. Ti stroški so:

- »vsi stroški, nastali pred podelitvijo pravice na izvirni stopnji pristojnosti, vključno s stroški, ki so povezani s pripravo, vlaganjem in obravnavo prošnje, ter stroški, nastali pri obnovi prijave pred podelitvijo pravice«,
- »stroški prevajanja in drugi stroški, nastali zaradi pridobivanja ali potrditve pravice na drugih stopnjah pristojnosti«,
- »stroški, nastali pri zaščiti veljavnosti pravice med uradno obravnavo prošnje in možnimi postopki za nasprotovanje, tudi če so nastali po podelitvi pravice.«

Za opredelitev malih in srednjih podjetij se upoštevajo merila iz Uredbe Komisije (ES) št. 70/2001 z dne 12. januarja 2001 o uporabi členov 87 in 88 Pogodbe ES pri pomoči za mala in srednje velika podjetja, UL L št. 10 z dne 13. 1. 2001, str. 33, z vsemi spremembami. Za upravičene se pri mikropodjetjih upoštevajo še stroški nove tehnološke opreme, ki se uporablja tudi za eksperimentalni razvoj.

Če je gospodarska družba izkoristila kakršnokoli drugo državno podporo oz. pomoč za vlaganje v raziskovalno-razvojni projekt, za ta isti projekt niti v celoti niti delno ne sme uveljavljati še olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj.

## **2.7 Pravna ureditev po Uredbi o davčni regijski olajšavi za raziskave in razvoj od leta 2006**

Zaradi utemeljevanja trditve, da se je Uredba o davčni regijski olajšavi za raziskave in razvoj od leta 2006 pa do danes prepogosto spreminjala, kar je na podlagi analize dobre prakse oz. *benchmark* analize v študiji Evropske komisije *A study on R&D tax incentives* pokazatelj prakse, ki ni priporočljiva, navajam spremembe pravne ureditve na tem področju. Analiza na področju stabilnosti zakonodaje opredeljuje kot dobro prakso stabilno zakonodajo vsaj za obdobje petih let. Kot nepriporočljivo prakso se obravnava obsežno spreminjanje zakonodaje in s tem finančnih sredstev na tem področju. Ravno tako se s prepogostim spreminjanjem zakonodaje gospodarskim družbam v Republiki Sloveniji onemogoča davčno planiranje, stabilno finančno poslovanje in zanesljivo ter jasno uveljavljanje pravic gospodarskih družb.

**LETO 2006.** Vlada Republike Slovenije je z Uredbo o davčni regijski olajšavi za raziskave in razvoj, Ur. l. RS št. 136/2006, z datumom veljavnosti 23. 12. 2006 in z obdobjem uporabe od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006, opredelila postopek in območja v Republiki Sloveniji, v katerih lahko davčni zavezanci, če imajo sedež in opravljajo svojo dejavnost v teh regijah, izkoristijo davčno regijsko olajšavo za raziskave in razvoj. Regije z dodatno **povečano 30-odstotno davčno olajšavo** (splošna olajšava 20 % + regijska olajšava 10 %) so Savinjska,

Jugovzhodna Slovenija, Gorenjska in Goriška in regije z dodatno **povečano 40-odstotno davčno olajšavo** (splošna olajšava 20 % + regijska olajšava 20 %) so Pomurska, Podravska, Koroška, Zasavska, Spodnjeposavska in Notranjsko-kraška.

ZDDPO-1 v letu 2006 opredeljuje in ne zamejuje odstotkovnega uveljavljanja davčne olajšave za vlaganja v notranjo in zunanjo raziskovalno-razvojno dejavnost, Uredba o davčni regijski olajšavi za raziskave in razvoj leta 2006 pa omejuje upravičene stroške kot zunanjo raziskovalno-razvojno dejavnost. Uredba v 7. členu navaja postavko »stroški za zunanjo raziskovalno-razvojno dejavnost lahko predstavljajo največ 70 odstotkov vseh vlaganj v raziskovalno-razvojno dejavnost«, kar je v neskladju z ZDDPO-1. Zaradi določanja pravic in obveznosti, ki nimajo podlage v zakonu, je gospodarskim družbam kršeno načelo ustavnosti in zakonitosti na podlagi 87., 120. in 153. člena Ustave Republike Slovenije.

Od leta 2007 pa do leta 2009 Uredba o davčni regijski olajšavi za raziskave in razvoj ni vsebovala posebnosti, zato tega obdobja ne obravnavam.

**LETO 2010.** S spremenjenim 55. členom ZDDPO-2 z začetkom veljave 1. 1. 2010 se je **povišal odstotek regijske olajšave s prej povišanih 30 na 50 %** zneska, ki predstavlja vlaganja v raziskave in razvoj, če ima zavezanec sedež in opravlja svojo dejavnost na območjih države, ki imajo BDP na prebivalca nižji od povprečja države za do 15 %, **in s prej povišanih 40 na 60 %** zneska, ki predstavlja vlaganja v raziskave in razvoj, če ima zavezanec sedež in opravlja svojo dejavnost na območjih države, ki imajo BDP na prebivalca nižji od povprečja države za več kot 15 %, vendar največ v višini davčne osnove.

**LETO 2011.** S spremenjenim 55. členom ZDDPO-2 z začetkom veljave 1. 1. 2012 se je **ukinila regijska olajšava za raziskave in razvoj** in posledično tudi Uredba.

## **2.8 Spoznavni pravni vir - Priročnik Frascati 2015**

FURS in MGRT v svojih mnenjih upravičenost uveljavljanja davčne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj presojata na podlagi priročnika Frascati 2002 in kasneje 2015. Posledično FURS tudi v postopkih davčnega inšpekcijskega nadzora presoja na tej osnovi. Zaradi navedenega v nadaljevanju predstavljam trenutno veljavni priročnik Frascati 2015, predvsem pa dokazujem, da je bil priročnik izdan le za statistične namene in ne za presojo upravičenosti uporabe davčne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj, kot navajata FURS in MGRT.

### **2.8.1 Nastanek in razvoj priročnika Frascati 2015**

Junija 1963 se je OECD srečal z nacionalnimi strokovnjaki za statistiko raziskav in eksperimentalnega razvoja (v nadaljevanju RR) v vili Falcioneri v italijanskem kraju Frascati. Rezultat srečanja je bila prva uradna izdaja Predlagane standardne prakse vprašalnikov za RR, ki je postala znana kot priročnik Frascati. Frascati 2015 je sedma izdaja priročnika in je bila deležna najbolj temeljitih sprememb. Za potrebe sklicevanja na priročnik uporabljam lektorirano slovensko delovno različico prevoda MGRT (Republika Slovenija, Ministrstvo za gospodarski razvoj in tehnologijo. Lektorirana slovenska delovna različica Frascati 2015). Glavni cilj priročnika, kot je navedeno v poglavju Uvod priročnika (2015, str. 3), je ta, da je napisan kot podpora potrebi po dokazovanju skozi mednarodno primerljivo statistiko ter oblikovanje skupnega jezika v RR. Priročnik je v osnovi tehnični dokument in

je rezultat naporov OECD, da izboljša razumevanje vloge, ki jo igrajo znanost, tehnologija ter inovacije, ko se analizira nacionalne sisteme raziskav in inovacij. Za zagotavljanje mednarodno sprejetih definicij RR ter klasifikacij njegovih sestavin priročnik prispeva k medvladni razpravi o dobrih praksah politik znanosti in tehnologije. Priročnik (2015, str. 3) je v državah članicah OECD že več kot petdeset let priznan kot svetovni standard za zbiranje in sporočanje mednarodno primerljivih statistik in človeških virov namenjenih za RR, hkrati pa je postal svetovni standard za merjenje RR. Čeprav vsebuje številne primere (2015, str. 16), ta priročnik ostaja tehnični dokument, oblikovan kot referenčna publikacija. Tako priročnik Frascati nikoli ni bil zavezujoč dokument, ampak nabor priporočenih usmeritev, široko obravnavan ter sprejet s soglasjem. Zaradi široke uporabe priročnika (2015, str. 17) v statistične in s politikami povezane namene se je pojavila potreba po razjasnitvi konceptov, definicij in praks merjenja. Zato je zadnji izdaji priročnika dodano poglavje 13 z naslovom Merjenje vladnih davčnih razbremenitev za RR, ki pokriva davčne spodbude za RR. Po navedbah tega poglavja je **priročnik dejanski (*de facto*) referenčni dokument** držav na različnih stopnjah gospodarskega razvoja, z različnimi oblikami gospodarskih struktur ter nacionalnih raziskovalnih sistemov in s širokim spektrom statistične strukture.

Eden začetnih namenov priročnika Frascati (2015, str. 18) je bil podpreti zbiranje podatkov, da bi lahko spremembe v razporejanju virov spremljali skozi čas in jih primerjali z vrednostmi med državami. Ker so vlade bistveni financerji kot tudi izvajalci RR, ta priročnik daje usmeritve za zbiranje podatkov o vladnih proračunih za financiranje RR in ne za namene uveljavljanja davčne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj, kot ga obravnava FURS. Priročnik zagotavlja definicijo RR, ki se uporablja za zbiranje podatkov o finančnih in človeških virih, namenjenih za RR.

V stalnih definicijah priročnika (2015, str. 19) za potrebe uporabnikov je omenjeno, da je v zadnji izdaji upoštevano dejstvo, da se v številnih državah predpisi izrecno sklicujejo na priročnik in na definicije v njem, čeprav je taka uporaba zunaj začetnega namena in obsega osnovnih ciljev priročnika, zato je bilo potrebno pri reviziji paziti, da so osrednje definicije RR v največji možni meri nespremenjene. Frascati 2015 uvaja tudi nabor petih ključnih meril, ki razložijo, katerim ključnim lastnostim mora ustrezati neka dejavnost, da velja za RR-dejavnost, in sicer RR-dejavnost mora biti nova, ustvarjalna, negotova, sistematična, prenosljiva in/ali ponovljiva. Točka 1.14 navaja, da so bila enaka pravila smiselno prisotna v predhodnih izdajah priročnika, vendar se niso pojavila na istem mestu, da bi pomagala razložiti definicijo RR.

Že v priročniku piše, da obravnava RR-dejavnosti v njem ni uporabna za različne potrebe, kot so npr. računovodstvo in davčna zakonodaja, zato njegove uporabe ne moremo posplošiti na vsa področja.

V poglavju Nove uporabe in uporabniki statistik RR (2015, str. 20), točka 1.22, je zapisano sledeče:

- »V prvi izdaji je bil glavni cilj, da priročnik Frascati vodi k sprejemu standardnih praks v državah ter izboljša statistike in njihovo primerljivost. To je še vedno cilj sedanjega priročnika. Vendar pol stoletja kasneje definicijo RR najdemo v nacionalnih predpisih, obenem pa se pojavlja, včasih v spremenjenem besedilu, v predpisih in uredbah na osnovi zakonodaje, povezane z davki in ostalimi vrstami finančne podpore nekaterih držav. Merjenje dejavnosti RR je sedaj sestavni del uradne statistike in ključni vložek v

processe politike. Priročnik Frascati se uporablja za usposabljanje statistikov ter uporabnikov podatkov, na akademskih predavanjih ter v raziskavah politike znanosti in tehnologije. Priročnik je pridobil vlogo, ki gre izven začetnega zagotavljanja usmeritev o predlaganih standardnih praksah v pregledih RR.«

V poglavju Ostali mednarodni standardi (2015, str. 21), točka 1.25, najdemo navedbo:

- »Druga, pogosto zamenjana vrsta RR podatkov glede na Frascati RR, so računovodski izkazi, kjer je RR ena od sestavin, ki jih podjetja vključujejo v svoja finančna poročila in jih včasih ločeno navedejo, na osnovi pravil in strategij. Pokrivanje je v splošnem različno, kot je pogosto različna definicija. Ti dve vrsti v splošnem nista primerljivi ...«

## 2.8.2 Ureditev priročnika Frascati 2015

Frascati 2015 v lektorirani slovenski delovni različici prevoda, ki ga FURS v Smernicah za zagotavljanje večje davčne gotovosti pri uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganje v raziskave in razvoj, pripravljenih v sodelovanju MGRT in FURS (1. izdaja, julij 2017), prvič navaja, obsega 331 strani. Pred tem slovenski prevod ni obstajal, uradno besedilo pa je še vedno v angleščini in obsega 400 strani. Prejšnja izdaja Frascati 2002 je obsegala 256 strani, kar dokazuje, da se z leti priročnik nadgrajuje z različnimi poglavji (npr. Frascati 2015 je nadgrajen s Poglavjem 13 Merjenje davčnih razbremenitev za RR) zaradi različnih potreb. V takšnem obsegu je izredno zahtevno branje za gospodarsko družbo, ki si mora za potrebe uveljavljanja davčne olajšave razjasniti razlago raziskovalno-razvojnne dejavnosti, kot se zahteva v mnenjih FURS-a in MGRT.

Zadnja izdaja Frascati 2015 v prvem poglavju vsebuje predstavitev priročnika, nato pa dvanajst zaporednih poglavij daje usmeritve za posamezna področja. Od drugega do šestega poglavja so obravnavane splošne usmeritve o določanju in merjenju RR v vseh sektorjih izvedbe: pristopi in definicije, institucionalni sektorji, izdatki za RR, osebje za RR ter statistične metodologije in postopki. Od sedmega do enajstega poglavja priročnik obravnava posebne metodološke ali klasifikacijske teme, specifične za posamezen izvajalski sektor. Sektorji so: poslovno-podjetniški, vladni, visokošolski, zasebno nepridobitni in ostali svet. Sektorskim sledita še dve poglavji, ki obravnavata merjenje vladne podpore RR z vidika financerja: vladna proračunska sredstva za RR ter merjenje davčnih spodbud za RR. Zgodovinski pregled je podan v Aneksu 1.

Za potrebe magistrskega dela sem se osredotočila na:

- Drugo poglavje, kjer je zapisana definicija RR-dejavnosti, ki pravi, da če je neka dejavnost res RR-dejavnost, mora ustrezati petim ključnim merilom: biti mora nova, ustvarjalna, negotova, sistematična, prenosljiva in/ali ponovljiva. Izraz RR pokriva tri vrste dejavnosti, in sicer temeljne raziskave, uporabne raziskave in eksperimentalni razvoj.
- Trinajsto poglavje, kjer je predstavljeno merjenje davčnih razbremenitev za RR. To navaja (2015, str. 28, točka 1.78), da je kot odziv na povpraševanje uporabnikov ter praktikov po obravnavi odsotne vsebine davčnih razbremenitev za RR v prejšnjih izdajah priročnika to v navedenem poglavju dodano in daje nekatere usmeritve za poročanje o vladni podpori za RR skozi davčne spodbude, z namenom pomoči pri pripravi mednarodno primerljivih kazalcev vladnih davčnih razbremenitev za RR.



V dokaz, da namen Frascati 2015 ni opredeljevanje kriterijev RR-dejavnosti za potrebe uveljavljanja davčne olajšave, kot navajata FURS in MGRT v mnenjih, navajam zapis iz priročnika (2015, str. 29, točka 1.83):

- »Namen tega priročnika je usmeriti praktične napore zbiranja in poročanja skozi skupen slovar, usklajena načela in praktične odgovore. To ima za cilj zagotoviti primerljivost statističnih podatkov, skozi gradnjo globalne statistične informacijske infrastrukture o RR, ki je ustrezna za pripravljavce politik, akademike, vodilne v industriji, novinarje in za vso javnost.«

Če zanemarim dejstvo, da je priročnik Frascati 2015 napisan le za namene statistike, se v nadaljevanju osredotočam na prikaz drugih neskladij sklicevanja FURS in MGRT na ta priročnik. Pet meril priročnika Frascati 2015, na podlagi katerih se presoja RR-dejavnost za statistične namene, je FURS povzel v Drugo splošno mnenje MGRT o uveljavljanih dejavnostih v okviru davčne olajšave za vlaganja v RR št. 314-6/2012/45 z dne 4. 4. 2016 in s tem dodatno zaostri zahteve po dokazovanju raziskovalno-razvojne dejavnosti, opredeljene v ZDDPO-2 in Pravilniku.

### 2.8.3 Koncepti in definicije za ugotavljanje RR

Frascati 2015 podaja definicijo RR in njihovih sestavnih delov, to je temeljnih raziskav, uporabnih raziskav in eksperimentalnega razvoja.

Zaradi merjenja dejavnosti RR s pomočjo zbiranja podatkov iz anket, administrativnih virov ali intervjujev so se v preteklosti porajala vprašanja o mejah in o tem, kaj spada v RR-dejavnost in kaj ne, zato je OECD v priročniku določil pet meril in primere, ki naj bi bili v pomoč pri odgovarjanju na ta vprašanja (2015, str. 34). **Dejavnost mora biti nova, ustvarjalna, negotova, sistematična ter prenosljiva in/ali ponovljiva.** Vseh pet meril mora biti **vsaj načeloma** izpolnjenih, kadarkoli se RR-dejavnost izvaja bodisi stalno ali občasno (2015, str. 35).

**Dejavnost mora biti nova in usmerjena v nova odkritja.** Rezultat RR-dejavnosti so izsledki, ki so za poslovni sektor novi in še niso uporabljeni v industriji. Izključeno je kopiranje, oponašanje ali vzvratno inženirstvo. Novost po Frascati 2015 lahko nastane v projektu, ki reproducira obstoječi rezultat in ugotovi potencialno odstopanje. Projekt eksperimentalnega razvoja, katerega namen je ustvarjanje znanja v podporo razvoju novih konceptov ter idej v povezavi z oblikovanjem novih izdelkov ali postopkov, mora biti vključen v RR. Ker je RR ustvarjanje znanja, vključno z znanjem, ki je utelešeno v proizvodih in postopkih, je merjenje usmerjeno na novo znanje, ne na nove ali bistveno izboljšane postopke, ki izhajajo iz uporabe znanja (2015, str. 37).

**Dejavnost mora biti ustvarjalna, kreativna.** Temeljiti mora na izvornih, ne očitnih, konceptih in hipotezah. RR-projekt mora imeti za cilj nove koncepte ali ideje, ki izboljšajo obstoječe znanje. Zato je treba iz RR-dejavnosti izločiti vsako rutinsko spremembo proizvodov in postopkov. Človeški vložek raziskovalca je neločljivo povezan z ustvarjalnostjo v RR.

**Dejavnost mora biti negotova glede končnih rezultatov.** Frascati 2015 navaja, da na začetku RR-projekta ni mogoče natančno določiti vrste rezultata in stroškov (vključno s potrebnim časom) v povezavi z namenom projekta. V primeru temeljnih raziskav, katerih namen je razširjanje meja formalnega znanja, je prisotno široko zavedanje, da nameranih rezultatov ne bo mogoče doseči. Za RR velja, da je prisotna negotovost glede stroškov ali časa, ki so potrebni za doseganje pričakovanih rezultatov, kot tudi negotovost glede tega, ali je mogoče njegove cilje sploh doseči in do katere stopnje (2015, str. 35).

**Dejavnost mora biti sistematična.** Mora biti načrtovana in zanjo morajo biti zagotovljena finančna sredstva. Sistematičnost v tem smislu pomeni, da se RR izvaja na načrtovan način, s shranjenimi zapisi o izvedenih postopkih in rezultatih. Da zahtevo po sistematičnosti dokažemo in potrdimo, mora biti opredeljen namen projekta in viri, iz katerih se bo financiralo izvajanje RR. RR-projekt mora imeti tudi svoje lastne človeške vire (2015, str. 35).

**Dejavnost mora biti prenosljiva in/ali ponovljiva,** kar pomeni, da mora RR-projekt voditi do rezultatov, ki so lahko ponovljivi in naj bi omogočali prenos novega znanja, zagotovitev njegove uporabe ter omogočili ostalim raziskovalcem, da ponovijo rezultat kot del svojih RR-dejavnosti. To vključuje tudi RR, ki ima negativne rezultate, če prvotna hipoteza ni potrjena ali proizvod ne more biti razvit tako, kot je bilo prvotno načrtovano. Iz tega sledi, da je namen RR povečati obstoječ obseg znanja, zato rezultati ne smejo ostati neobjavljeni (tj. v mislih raziskovalcev), ker bi bili tako podvrženi tveganju, da se izgubijo, s tem pa tudi z njimi povezano znanje. Ker so v poslovnem svetu rezultati zaščiteni s tajnostjo ali drugimi načini intelektualne lastnine, se pričakuje, da bodo postopki in rezultati zapisani, da bi jih lahko uporabili ostali raziskovalci v poslovnem sektorju. Ali Frascati 2015 kot ostale raziskovalce v poslovnem svetu predvideva notranje raziskovalce v okviru družbe, ki izvaja RR-projekt, ali pa so mišljeni zunanji raziskovalci, ni opredeljeno.

Za lažje razumevanje in določitev RR-projekta priročnik Frascati 2015 (2015, str. 37) navaja tabelo s primeri vprašanj in opornih pojasnil, kako določiti RR-projekt, ki jo v nadaljevanju povzemam v tabeli 1.

Tabela 1: Primeri vprašanj za določitev RR-projektov

Vprašanje	Komentar
a. Kaj so cilji projekta?	Ključno merilo za RR je zasledovanje izvirnih in zahtevnejših ciljev skozi ustvarjanje »novega znanja« (kot je iskanje še neodkritih pojavov, struktur in povezav). Izključiti je treba vsako uporabo že razpoložljivega znanja (prilagoditev, prirojitev, itd.), ki ne poskuša razširiti trenutnega znanja (novost).
b. Kaj je novo v tem projektu?	Poleg razvoja »novega znanja«, mora imeti RR-projekt ustvarjalen pristop, kot je izumljenje nove uporabe obstoječega znanstvenega znanja, kot tudi nova uporaba razpoložljivih tehnik in tehnologij (kreativnost).
c. Katere metode se uporabljajo za izvedbo projekta?	Metode, ki so uporabljene v znanstvenih in tehnoloških raziskavah, kot tudi v družboslovju, raziskavah v humanistiki in umetnosti, so sprejete, če vključujejo negotovost glede končnega izida projekta. Negotovost se lahko nanaša na čas in vire, ki so potrebni za doseg načrtovanega cilja. Izbira metode je lahko del ustvarjalnosti projekta in način za obravnavo negotovosti (kreativnost in negotovost).
d. Kako splošno so uporabne ugotovitve ali rezultati projekta?	Ugotovitve RR-projekta morajo, poleg ostalih štirih meril, izpolnjevati merilo prenosljivosti/ponovljivosti. Prenosljivost se lahko dokazuje z objavo v znanstveni literaturi in uporabo instrumentov zaščite intelektualnih pravic.
e. Kakšna vrsta osebja dela na projektu?	Predpostavlja se, da je za izvajanje RR-projekta potrebna paleta spretnosti (RR-osebje je obravnavano v 5. poglavju priročnika Frascati). Raziskovalno osebje na projektih so raziskovalci, tehniki in ostalo podporno osebje, vendar so za identifikacijo RR dejavnosti, ki izpolnjuje vseh pet meril, pomembni samo raziskovalci, ki dejansko delajo kot raziskovalci.
f. Kako razvrstiti raziskovalne projekte raziskovalnih organizacij?	Za ločevanje med RR projekti in ostalimi projekti lahko v izbranih primerih uporabimo "institucionalni pristop". Večino projektov, ki jih izvajajo raziskovalni inštituti ali raziskovalne univerze, lahko uvrstimo med RR-projekte. Projekte, ki se izvajajo drugje - v gospodarskih družbah ali institucijah, katerih dejavnost ni izključno namenjena RR - moramo preveriti glede na pet ključnih meril RR (glej institucije v 3. poglavju priročnika Frascati).

Vir: OECD, Priročnik Frascati 2015, tabela 2.1

Izraz RR po Frascati 2015 pokriva tri vrste dejavnosti, in sicer temeljne raziskave, uporabne raziskave in eksperimentalni razvoj. Po definicijah v priročniku (2015, str. 40) so temeljne raziskave eksperimentalno ali teoretično delo, katerega osnovni cilj je pridobivanje novega znanja o ozadju pojavov in opazovanih dejstev, ne da bi predvidevali kakršnokoli določeno rabo ali uporabo. Uporabne raziskave so izvirne preiskave, namenjene pridobivanju novega znanja. So pa vseeno usmerjene k določenim praktičnim namenom ali ciljem. Eksperimentalni razvoj je sistematično delo, ki izhaja iz znanja, pridobljenega z raziskavami in s praktičnimi izkušnjami, in daje dodatno znanje, ki je usmerjeno v izdelavo novih izdelkov ali postopkov oz. v izboljšanje obstoječih izdelkov ali postopkov.

Temeljne raziskave so po Frascati 2015 usmerjene v področja, ki so v splošnem interesu, z izrecnim namenom uporabe v prihodnosti. Delimo jih na usmerjene temeljne raziskave, ki imajo specifično smer, in čiste temeljne raziskave. Namen čistih temeljnih raziskav je napredek znanja, brez gospodarske in družbene koristi in brez cilja prenosa tega napredka v uporabo pri reševanju problemov. Usmerjene temeljne raziskave se izvajajo s pričakovanjem reševanja sedanjih ali prihodnjih problemov (npr. večji prihranki energije). Pravilnik te raziskave označi kot osnovne.

Uporabne raziskave po Frascati 2015 ugotavljajo, kako temeljne raziskave prenesti v uporabo, vključujejo širjenje obstoječega znanja za reševanje problemov ... Z uporabnimi raziskavami se v gospodarstvu razume raziskovalna dela na novem projektu, ki rezultirajo v uporabi na izdelkih, postopkih, metodah ali sistemih. Pravilnik te raziskave označi kot industrijske.

Eksperimentalni razvoj po Frascati 2015 ni razvoj novega izdelka ali predproizvodni razvoj, ampak samo stopnja v postopku razvoja izdelka. V eksperimentalnem razvoju se ustvarja novo znanje, vendar se ta stopnja konča, ko merila RR (novost, negotovost, ustvarjalnost, sistematičnost ter prenosljivost in/ali ponovljivost) ne veljajo več. Ko se začne predproizvodni razvoj, ta več ne sodi v RR-dejavnost eksperimentalnega dela razvoja, ampak v proizvodnjo izdelka.

Zaradi različnega poimenovanja vrst RR-dejavnosti v priročniku Frascati 2015 in Pravilniku in zaradi preobsežnosti priročnika se gospodarskim družbam razumevanje raziskovalno-razvojne dejavnosti za potrebe uveljavljanja davčne olajšave še dodatno oteži.

#### **2.8.4 Merjenje vladnih davčnih razbremenitev za RR**

OECD je kot odziv na zanimanje uporabnikov v zadnjo izdajo priročnika Frascati 2015 dodal poročanje o davčnih podporah, ki omogoča preglednost ter bolj uravnotežene mednarodne primerjave. Frascati 2015 nudi usmeritve za poročanje o vladni podpori za RR skozi davčne spodbude, z namenom pomagati pri pripravi mednarodno primerljivih kazalcev vladnih davčnih razbremenitev izdatkov za RR. Priročnik navaja, da so davčni izdatki zapleten objekt merjenja in vsi statistični sistemi ne zajemajo ločeno vseh vrst ukrepov davčnih olajšav, vendar pa je zaradi vladnih političnih ciljev davčnih olajšav za RR, dosegljivih tako s subvencijami kot z ostalimi izdatki, prisotno široko priznanje, da bi poročanje o taki davčni podpori v dodatnih poročilih omogočilo preglednost ter bolj uravnotežene mednarodne primerjave. Ta navedba dokazuje, da je bil priročnik Frascati (2015, str. 285) šele v sedmi izdaji leta 2015 dopolnjen z obravnavo merjenja vladnih davčnih razbremenitev za RR in da je obravnava tega poglavja namenjena vzpostavitvi mednarodno primerljivih kazalnikov za zbiranje podatkov v statistične namene na področju poročanja o vladni podpori RR skozi davčne spodbude in ne za namene določitve definicije in pogojev za uveljavljanje davčnih olajšav na področju RR, kot ga v svojih mnenjih opredeljujeta MGRT in FURS. Definicija raziskovalno-razvojne dejavnosti in pogoji za uveljavljanje davčnih olajšav za vlaganje v raziskave in razvoj bi morali biti opredeljeni v ZDDPO-2 in operacionalizirani v Pravilniku.

Dokaz za to je tudi navedba v poglavju 13.10 Posebni izzivi za merjenje stroškov vladnih davčnih ugodnosti za RR (2015, str. 286), ki pravi, da je cilj merjenja davčnih RR-izdatkov določiti, koliko prihodkov se vlada odreče in jih nameni za ostale dejavnosti. Merjenje tega pristopa zahteva primerjavo z zneskom, ki bi ga vlada pridobila, če te olajšave ne bi bilo. V točki 13.15 priročnik (2015, str. 287) navaja:

- »Definicije RR ali ostalih vrst izdatkov, upravičenih za davčne olajšave, se lahko razlikujejo po pristojnostih ter glede na definicije in usmeritve tega priročnika. Nacionalni davčni organi stalno spreminjajo ter razlagajo definicije RR za davčne namene, kar ima lahko vpliv na zapise, ki jih vodijo izvajalci RR. Posebno moramo biti previdni, da preverimo dejansko vsebino RR v davčnih olajšavah, ki jih zagotavljajo vlade za področja, povezana z inovacijami, posebno za tista, ki se navezujejo na ostale

inovacijske izdatke ter izdatke za pravice intelektualne lastnine ali njihovo trgovanje, kar morda ni sestavni del projektov RR.«

Navedeno dokazuje, da je davčna zakonodaja primarni dokument, ki bi moral predpisovati definicijo in okvire raziskovalno-razvojne dejavnosti za namene uveljavljanja davčne olajšave. Za zbiranje statističnih podatkov za tako podeljena finančna sredstva pa je pristojen priročnik Frascati 2015. Definicije in okvirov raziskovalno-razvojne dejavnosti za namene uveljavljanja davčne olajšave nikakor ne more predpisovati priročnik Frascati 2015, ampak jih ta le meri in postavlja smernice za zbiranje statističnih podatkov na tem področju.

### **2.8.5 Uporaba priročnika Frascati 2015 v Republiki Sloveniji**

MGRT je na svojih spletnih straneh v letu 2016 prvič objavil delovni prevod priročnika Frascati 2015, izdaja 21. 7. 2016, avtorja prevoda dr. Andreja Cvelbarja, zaradi vsakodnevnih potreb pri določanju pravil, ugotavljanju raziskav in eksperimentalnega razvoja (RR) ter želje dvigniti RR v Republiki Sloveniji na raven najboljših mednarodnih praks po vsaj dvajsetih letih subvencioniranih projektov RR ter po desetih letih davčnih olajšav za vlaganje v raziskave in razvoj (2015, str. 3). Na lektorirano slovensko delovno različico prevoda, pripravljeno v sodelovanju MGRT in FURS (1. izdaja, julij 2017), se je FURS julija 2017 prvič skliceval v Smernicah za zagotavljanje večje davčne gotovosti pri uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganje v raziskave in razvoj.

Pred izdajo Frascati 2015 se je FURS prvič skliceval na Frascati 2002 že v Splošnem mnenju o uveljavljenih dejavnostih v okviru davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj (RR), št. 0100-3081/2014 z mnenjem MGRT št. 314-6/2012/20 z dne 2. 6. 2014, čeprav šesta izdaja še ni vsebovala 13. poglavja in priročnik ni bil preveden v slovenščino (niti kot delovna verzija) niti objavljen v Uradnem listu Republike Slovenije kot predpis ali objektiven strokovni dokument, na katerega bi se FURS lahko skliceval. V mnenju leta 2014 je MGRT zapisal in FURS na svojih spletnih straneh objavil, da je RR-dejavnost temelj konkurenčnosti podjetja in je prav, da se zavezanci sami podrobneje seznanijo s priročnikom OECD Frascati 2002 in v njem najdejo osnove za utemeljitev RR-dejavnosti v projektih in programih, ki jih uveljavljajo v okviru davčnih olajšav. Priložena je spletna povezava OECD na angleško izdajo Frascati 2002. S sklicevanjem na dokument, ki ga ZDDPO-2 ne predpisuje, ki v takratni obliki ni preveden v slovenski jezik, ni objavljen v Uradnem listu Republike Slovenije, ni pisan za namene določanja omejitev, pogojev in definicij uveljavljanja davčne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj, ampak za statistične namene, je FURS kršil načelo ustavnosti in zakonitosti po 153. členu Ustave Republike Slovenije.

V letu 2016 je FURS objavil Drugo splošno mnenje o uveljavljenih dejavnostih v okviru davčnih olajšav za vlaganje v raziskave in razvoj (RR), ki ga je glede vsebinske presoje vlaganj v raziskave in razvoj izdalo pristojno MGRT z dopisom št. 314-6/2012 z dne 4. 4. 2016, v katerem se MGRT sklicuje na novo, sedmo izdajo priročnika Frascati 2015. MGRT navaja, da mora gospodarska družba FURS-u zagotoviti, FURS pa mora preveriti skladnost projekta oz. programa z definicijami zakona, pravilnika in priročnika Frascati 2015. V mnenju MGRT prvič zastavi cilj dokazovanja razreševanja mednarodne znanstvene in tehnološke nejasnosti, zato mora gospodarska družba dosegati novost na svetovni oz. mednarodni ravni, torej znanje, ki pomeni prispevek na svetovni oz. mednarodni ravni. ZDDPO-2, Pravilnik in priročnik Frascati 2015 ne zahtevajo dokazovanja novosti na svetovni oz. mednarodni ravni, ampak je MGRT z mnenjem zaostрил pogoje upravičenja do

uveljavljanja davčne olajšave gospodarskih družb in s tem kršil načelo ustavnosti in zakonitosti po 153. členu Ustave Republike Slovenije.

Na podlagi 8. člena Pravilnika lahko FURS glede presoje, ali se konkretno vlaganje kvalificira kot vlaganje v raziskave in razvoj, za mnenje zaprosi MGRT. Ker FURS na področju raziskovalno-razvojne dejavnosti nima znanja tehnične stroke, pri konkretnih razlagah, mnenjih, presojah v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora za mnenje zaprosi MGRT, ki pa raziskovalno-razvojno dejavnost gospodarskih družb presoja na podlagi priročnika Frascati 2015. Ta je za MGRT primarni dokument, saj ga uporablja pri svojem delu za statistične namene, ni pa primeren za presojo raziskovalno-razvojne dejavnosti po ZDDPO-2 in Pravilniku. Zaradi napačne uporabe predpisa, s katerim se presoja raziskovalno-razvojna dejavnost gospodarskih družb v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora, je kršeno načelo zakonitosti v davčnih zadevah, navedeno v 4. členu ZDavP-2.

## **2.9 Spoznavni pravni vir - mnenja Ministrstva za finance in Ministrstva za gospodarski razvoj in tehnologijo**

Načelo gotovosti, seznanjenosti in pomoči v 7. členu ZDavP-2 gospodarskim družbam zagotavlja pravico biti vnaprej seznanjene s svojimi pravicami in obveznostmi, ki izhajajo iz ZDavP-2 in drugih aktov, na podlagi katerih davčni organ odloča o pobiranju davkov. To načelo naj bi jim zagotovilo seznanitev z vsemi pojasnili konkretnega zakona in jim omogočilo pravilno in nespremenjeno izpolnjevanje davčnih obveznosti skozi različna davčna obdobja, ob nespremenjeni zakonodaji (Petkovič, 2016, str. 15). V sklopu istega davčnega načela ZDavP-2 navaja, da mora davčni organ obveščati zavezanca za davek in širšo javnost o svojih ukrepih, če tako zagotovi večje varstvo pravic strank in javne koristi, hkrati pa davčnemu organu ni dovoljeno na ta način širiti zakonskih določb.

FURS lahko na podlagi 8. člena Pravilnika za potrebe presoje o konkretnih vlaganjih za mnenje zaprosi MGRT. V zvezi s takšnimi konkretnimi mnenji in zaradi ponavljajoče se problematike gospodarskih družb na tem področju je FURS v letu 2014 izdelal prvo splošno mnenje z naslovom **Splošno mnenje o uveljavljenih dejavnostih v okviru davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj (RR)**, št. 0100-3081/2014 z mnenjem MGRT št. 314-6/2012/20 z dne 2. 6. 2014. V mnenju se FURS sklicuje na Prilogo 3 Pravilnika in navaja, da so v njej prikazani natančnejši primeri za razlikovanje oz. razmejitev med raziskovalno-razvojno dejavnostjo in drugimi dejavnostmi v družbi zavezanca, kar pa nikakor ne drži, saj v Prilogi 3 niso navedeni primeri, ampak vprašanja, na katera naj bi si družba zavezanca, ki uveljavlja olajšavo za raziskave in razvoj, odgovorila. MGRT v mnenju navaja, da mora biti v dejavnosti raziskav in razvoja **prisoten pomemben element novosti in razreševanja znanstvene in/ali tehnološke nejasnosti**, kar pomeni, da rešitev določenega problema ni razvidna nekomu, ki ima osnovni obseg splošnega znanja in tehnik na zadevnem področju. Niti zakonodajalec niti FURS niti MGRT pa ni definiral, ali mora biti element novosti in razreševanja znanstvene in/ali tehnološke nejasnosti izpolnjen na državni ali mednarodni ravni napredka, kako meriti pomemben element novosti in kako ga dokazati ter predvsem kdaj uveljavljati davčno olajšavo pri projektih, ki se izvajajo več let, preden gospodarska družba pride do faze možnosti dokazovanja pomembnega elementa novosti. Predvsem pa, ali mora biti ta element novosti realiziran v končni izdelek, storitev ... Zaradi takšne nejasne, nedoločne in dvoumne opredelitve raziskovalno-razvojne dejavnosti je kršeno davčno načelo sorazmernosti, uzakonjeno v 6. členu ZDavP-2, ki davčni organ zavezuje, da pri izvrševanju svojih pooblastil in izrekanju ukrepov v razmerju do zavezanca za davek in

drugih udeležencev postopka ne sme preseči tistega, kar je nujno potrebno za izpolnitev ciljev ZDavP-2 in drugih aktov, na podlagi katerih davčni organ odloča o pobiranju davkov. V dvomu mora FURS odločiti v korist gospodarske družbe kot zavezanca za davek.

MGRT se v mnenju opira na statistično opredelitev inovacijske dejavnosti in na priročnik Frascati 2002 ter iz te opredelitve pojasnjuje raziskovalno-razvojno dejavnost in gospodarskim družbam predlaga, da si same v omenjenem priročniku najdejo osnove za utemeljitev raziskovalno-razvojne dejavnosti v projektih in programih, za katere želijo uveljaviti davčno olajšavo. Priročnik Frascati 2002, na katerega FURS napotuje, obsega čez 400 strani, napisan je v angleškem jeziku in nikoli preveden v slovenski jezik, nikoli implementiran v ZDDPO-2 ali opredeljen v Pravilniku in nikoli objavljen v Uradnem listu Republike Slovenije kot predpis ali objektiven strokovni dokument. V osnovi je tehnični dokument in svetovno priznan standard za zbiranje in sporočanje mednarodno primerljivih statistik in človeških virov, namenjenih za raziskave in tehnološki razvoj. FURS je kot nosilec Splošnega mnenja o uveljavljenih dejavnostih v okviru davčnih olajšav za vlaganje v raziskave in razvoj (RR) zaradi določanja pravic in obveznosti, ki nimajo podlage v zakonu, kršil načelo ustavnosti in zakonitosti na podlagi 87., 120. in 153. člena Ustave Republike Slovenije. Mnenja in dejanja FURS-a morajo temeljiti na zakonu ali na zakonitem predpisu.

V letu 2016 je FURS na svojih spletnih straneh objavil **Drugo splošno mnenje MGRT o uveljavljanih dejavnostih v okviru davčnih olajšav za vlaganja v RR** št. 314-6/2012/45 z dne 4. 4. 2016, v katerem opozarja na bolj dosledno uporabo priročnika Frascati. V drugem mnenju je prvič omenjena uporaba priročnika Frascati 2015 in dodana spletna povezava na angleško izdajo priročnika, s katero naj bi si gospodarske družbe pomagale podrobneje določiti raziskovalno-razvojno dejavnost. Gospodarskim družbam priročnik Frascati 2015, ki ima 402 strani in je napisan v angleškem jeziku ter v osnovi namenjen za statistične namene, ne predstavlja opore pri odločanju, ampak jim presojo raziskovalno-razvojne dejavnosti le otežuje. Omenjena izdaja priročnika je bila šele leta 2017 neuradno prevedena v slovenski jezik, nikoli pa ni bila implementirana v ZDDPO-2 ali opredeljena v Pravilniku in nikoli objavljena v Uradnem listu Republike Slovenije kot predpis ali objektiven strokovni dokument.

Drugo splošno mnenje MGRT o uveljavljanih dejavnostih v okviru davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj od gospodarskih družb prav tako prvič zahteva, da na ustrezen način predstavijo mednarodno stanje raziskovalno-razvojne dejavnosti na zadevnem področju in napredek projekta oz. programa glede na mednarodno področje, česar ZDDPO-2 in Pravilnik ne predpisujeta. Pri tem MGRT prvič opozarja, da vlogam gospodarskih družb za uveljavljanje davčnih olajšav manjkajo ali pa ostajajo nejasni **ključni elementi projekta (novost, konkretnost, jasnost, preverljivost, mednarodna raven zahtevnosti, napredek skozi leta, ustreznost definicijam raziskovalno-razvojne dejavnosti** itd.). MGRT v drugem mnenju prvič zahteva, da mora raziskovalno-razvojna dejavnost vsebovati vsaj pet nujnih lastnosti, in sicer, da je dejavnost **nova, ustvarjalna, negotova, sistematična in prenosljiva in/ali ponovljiva**. Kot način dokazovanja novosti MGRT v navedenem mnenju od gospodarskih družb zahteva **javno in hkrati znanstveno oz. tehnološko recenziran postopek objave raziskovalno-razvojnih dosežkov s strani neodvisnih recenzentov**. Slednje pomeni, da mora gospodarska družba za dokazovanje novosti izvesti recenzirano objavo v znanstveni reviji ali monografiji ali recenzirano objavo v zborniku konference, pri tem pa mora neodvisni mednarodno uveljavljen strokovnjak ugotoviti dejanski in konkreten

izvirni prispevek k mednarodnemu znanju glede na predhodno stanje pri objavi raziskovalno-razvojnih dosežkov. Pri podelitvi patenta je za dokazovanje novosti zahtevan **preizkus mednarodnega stanja tehnike**, npr. evropski patent ali patenti velikih patentnih uradov. Slovenski patent za dokazovanje novosti ne ustreza. MGRT še navaja, da ima pristojni organ pravico presojeti raziskovalno-razvojno dejavnost v skladu z zakonom, pravilnikom oz. priročnikom Frascati, lahko pa o tem, ali je neka dejavnost raziskovalno-razvojna kljub dokazilu o recenzirani objavi in dokazilu novosti s strani mednarodno priznanega strokovnjaka, odloči tudi drugače.

MGRT v mnenju še na novo opredeljuje raziskovalno-razvojne kadre, ki morajo imeti ustrezno **formalno izobrazbo in/ali dejansko (izkušnje na zadevnem področju) usposobljenost** oz. morajo izkazovati uspešno dokončane raziskovalno-razvojne projekte v preteklosti na zadevnem področju. Pridobitev znanstvenega naziva, npr. doktorata, se obravnava tudi kot dokazilo novosti raziskovalno-razvojne dejavnosti. Osebe gospodarske družbe, ki nima izobrazbe in referenc na zadevnem področju, ne more samostojno izvajati raziskovalno-razvojnih projektov. Na tem mestu poudarjam, da veliko mednarodno priznanih znanstvenikov, kot npr. pokojni Ivan Kramberger, nima oz. ni imelo predpisane stopnje izobrazbe, a vendar s svojimi življenjskimi deli in patenti dokazujejo, da izobrazba ni merilo za znanstvene in tehnološke dosežke; a MGRT in FURS v takšnih primerih ne dovoljajeta uveljavljanja davčne olajšave (Petkovič, 2016, str. 15).

Odbor sekcije preizkušenih davčnikov (SIR\*IUS, januar 2018) je dokazovanje elementa novosti raziskovalno-razvojne dejavnosti na mednarodni ravni, kot ga v svojih mnenjih navajata MGRT in FURS, presojal v absolutnem smislu, kot da rešitev v okolju sploh še ne obstaja, in v relativnem smislu. Odbor sekcije je sprejel strokovno razlago, da se element novosti ne zahteva v absolutnem pomenu, tj. da znanje, vedenje in rešitve absolutno ne bi smele obstajati v svetovnem merilu ali pri konkurenci. »Pri razvijanju svoje proizvodne tehnologije, s katero zavezanec išče rešitve za proizvodnjo izdelkov z novimi ali izboljšanimi rešitvami, mora dokazati, da tehnologije kot celote ali njenih ključnih delov ne more kupiti na trgu, čeprav morda konkurenca s primerljivo tehnologijo že razpolaga in proizvode na njej že proizvaja. Če so kljub obstoju rešitev znanje in rešitve za zavezanca nedostopne, ker jih imetniki varujejo kot poslovno skrivnost in jih tudi praviloma pravno varujejo, so vlaganja v razvoj primerljive tehnologije pri zavezancu lahko opredeljena kot raziskovalno-razvojna vlaganja, za katera se pripozna olajšava po ZDDPO-2.« Navedena strokovna razlaga dokazovanja novosti je v nasprotju z zahtevami MGRT in FURS, kar dodatno otežuje presojo gospodarskim družbam pri uveljavljanju davčne olajšave.

V letu 2016 je FURS objavil še **Tretje splošno mnenje MGRT o uveljavljanih dejavnostih v okviru davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj (RR)**, ki ga je glede vsebinske presoje vlaganj v raziskave in razvoj izdal MGRT z dopisom št. 314-6/2012/46 z dne 1. 7. 2016. MGRT v mnenju poziva vodstva gospodarskih družb, naj kritično presodijo, ali je glede na znaten obseg časa, ki je potreben za raziskovalno-razvojno dejavnost, glede na jasno izkazano odličnost in predstavitev oseb, naprav, drugih upravičenih stroškov in povezav pri njihovem financiranju in delovanju oz. vseh sestavin dokumentacije, smiselno uveljavljati davčno olajšavo za te namene. Iz navedenega poziva MGRT sklepam, da je v primeru, ko državni organ, pristojen za gospodarstvo in razvoj, predlaga vodstvu gospodarske družbe v premislek, ali davčno olajšavo sploh uveljavljati, že čas, da zakonodajalec olajšavo enostavno ukine. Iz navedenega mnenja je razbrati, da Republika Slovenija ne zasleduje več cilja, ki ga je zastavila Evropska komisija z Okvirom



skupnosti za državno pomoč za raziskave in razvoj ter inovacije (2006/C/323/01), Uredbo Komisije (EU) št. 651/2014 in s strategijo Evropa 2020 z dne 3. 3. 2010.

MGRT je dne 2. 4. 2015 na Generalni sekretariat Vlade Republike Slovenije podal Predlog zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o gospodarskih družbah-II-redni postopek – predlog za obravnavo (št.: 007-223/2014/23), v katerem je predlagal spremembo 66. člena zakona, ki opredeljuje členitev izkaza poslovnega izida (Republika Slovenija, Vlada Republike Slovenije. Predlog zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o gospodarskih družbah – prva obravnava, 2015). V izkazu poslovnega izida je predlagano znižanje bilančnega dobička za znesek dolgoročno odloženih stroškov razvijanja, na bilančni presečni dan, s tem pa gospodarska družba zniža znesek, ki je namenjen za izplačilo lastniku. Na ta način gospodarska družba zadrži finančna sredstva, namenjena za razvoj. Z dnem 8. 8. 2015 je začel veljati spremenjeni ZGD-1, 66. člen zakona, ki uzakonja predlagano spremembo, pa se je začel uporabljati za poslovno leto 2016.

S spremembo ZGD-1, ki jo je predlagal MGRT, je pristojnost financiranja v dolgoročno odložene stroške razvoja, pripoznane med neopredmetenimi osnovnimi sredstvi, prenesena na lastnike gospodarske družbe, medtem ko se finančna sredstva pri uveljavljanju davčne olajšave v ZDDPO-2 zagotavljajo iz finančnih sredstev Republike Slovenije. ZDDPO-2 omogoča gospodarskim družbam, ki vlagajo v raziskave in razvoj, da po trenutno veljavni zakonodaji obračunajo 19 % davka od dohodka pravnih oseb manj od 100 % vloženega stroška v raziskave in razvoj pod pogojem, da gospodarska družba ustvari davčno osnovo. S tem je določen znesek za razvoj prispevan iz proračuna Republike Slovenije, posledično pa lastniku gospodarske družbe ostane več čistega dobička za nadaljnja vlaganja. V vsakem primeru je potrebno predhodno soglasje lastnikov, da se vlaganja v raziskave in razvoj izvajajo, vendar pa se po ZGD-1 od 1. 1. 2016 ti odrečejo dela izplačila dobička. Težava, ki se v praksi pojavlja, je v pripravljenosti lastnika, da se odreče delu dobička za znesek, vložen v razvoj. Mnoge dobičkonosne gospodarske družbe, kjer je lastnik Republika Slovenija, ta zadnja leta finančno izčrpava in ravna kot FURS, ki želi na kratek rok zapolniti proračunski primanjkljaj.

Slovenski računovodski standardi 2016, v točki 2.12. (Uradni list RS št. 95/2015, 74/2016, 23/2017, v nadaljevanju SRS) stroške razvijanja opredeljujejo kot računovodsko postavko, ki jo je moč v računovodskih izkazih pripoznati pod pogoji, da ti stroški nastanejo v družbi. V nasprotju z davčno olajšavo za vlaganje v raziskave in razvoj po ZDDPO-2 se v takšnem primeru ne priznajo stroški razvijanja zunanjih raziskovalno-razvojnih dejavnosti, kot so nakup raziskovalno-razvojnih storitev, ki jih izvajajo druge osebe in organizacije, kot jih opredeljuje 7. člen Pravilnika.

Po SRS 2.12 (2016, str. 32) se stroški razvijanja lahko priznajo kot neopredmeteno osnovno sredstvo, če gospodarska družba lahko dokaže:

- »izvedljivost strokovnega dokončanja projekta, tako da bo na voljo za uporabo ali prodajo«,
- »namen dokončati projekt in ga uporabiti ali prodati«,
- »zmožnost uporabljati ali prodati projekt«,
- »verjetnost gospodarskih koristi projekta, med drugim obstoj trga za učinke projekta ali za sam projekt, oz. če se bo projekt uporabljal v družbi, njegova koristnost«,

- »razpoložljivost tehničnih, finančnih in drugih dejavnikov za dokončanje razvijanja in za uporabo ali prodajo projekta«,
- »sposobnost zanesljivo izmeriti stroške, ki se pripisujejo neopredmetnemu sredstvu med njegovim razvijanjem.«

Stroški razvijanja po SRS so stroški prenašanja ugotovitev ali znanja v načrt ali projekt proizvodnje novih ali bistveno izboljšanih proizvodov/storitev, preden se začne njihovo proizvodnje oz. opravljanje za prodajo (SRS 2.37 c, str. 35). Gospodarska družba takšne stroške v računovodskih izkazih pripozna kot postavko dolgoročnih sredstev v bilanci stanja in ne kot strošek, ki v obračunu davka od dohodka pravnih oseb znižuje davčno osnovo v davčnem letu, ko stroški nastanejo. Dolgoročno odloženi stroški razvijanja znižujejo davčno osnovo šele, ko se takšna osnovna sredstva pričnejo uporabljati in amortizirati. V tem primeru amortizacija znižuje davčno osnovo v letih, ko nastajajo stroški amortizacije.

Dne 23. 9. 2016 je MGRT na svojih spletnih straneh objavil **Četrto splošno mnenje o uveljavljenih dejavnostih v okviru davčnih olajšav za vlaganja v RR št. 314-6/2012/54**, ki ga je podpisal državni sekretar Aleš Cantarutti, FURS pa ga nikoli ni objavil na svojih spletnih straneh. MGRT je navedeno mnenje v nekaj dneh po objavi umaknil s svojih spletnih strani, zato ga za namene magistrskega dela prilagam kot Prilogo 1 in dodatno razlagam. V tej verziji je MGRT želel dodatno pojasniti vsa tri prejšnja mnenja in podati dodatne usmeritve za njihovo pravilno uporabo. V četrtem mnenju je opredeljeno, da mnenj MGRT-ja ni dovoljeno uporabljati retroaktivno in na način, da bi se z njimi kakorkoli ožile v Pravilniku opredeljene definicije, kar FURS počne v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora gospodarskih družb. Prav tako pojasnjuje, da odsotnosti dokazovanja novosti v raziskovalno-razvojni dejavnosti z recenzirano objavo v znanstvenih revijah ali monografijah oz. v zbornikih konferenc, registracijo patenta ... nikakor ni mogoče tolmačiti kot odsotnost raziskovalno-razvojne dejavnosti, ampak da v takšnem primeru dejavnost po vsebini presojujejo angažirani strokovnjaki na posameznem področju. Zahteva po dokazovanju novosti iz prejšnjih mnenj, celo na mednarodni ravni, se s četrtem mnenjem ovrže in navede, da ugotavljanje obstoja novosti ne pomeni, da predmet, naprava, sistem ... v nobeni obliki še ne obstaja, ampak je novost že individualna prilagoditev v okviru obstoječega in znanega produkta, ki kot postopek, načrt, uporabljen material v identični obliki še ni popisan. Če več gospodarskih družb hkrati raziskuje določeno področje in razvija določeno rešitev, lahko za vse velja, da izvajajo raziskovalno-razvojno dejavnost, kar ovrže zahtevo prejšnjih mnenj po dokazovanju novosti na mednarodni ravni, saj bi bila novost na mednarodni ravni priznana le eni gospodarski družbi. Dosedanje zahtevo po dokazovanju novosti in končnih rezultatov MGRT ovrže z navedbo, da čeprav raziskovalno-razvojna dejavnost ob zaključku ne poda predvidenih rezultatov, ni mogoče šteti, da takšne dejavnosti sploh ni bilo, ampak se predvidi element novosti, tudi če v končnem stanju ni dosežen.

V navedeni verziji četrtega mnenja MGRT ovrže vse predhodne, skrajne razlage dokazovanja raziskovalno-razvojne dejavnosti, ki jih FURS v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora uporablja retroaktivno. MGRT je dne 19. 10. 2016 umaknil objavo prve verzije četrtega mnenja z dne 23. 9. 2016 in ga nadomestil s popravljenimi verzijo četrtega mnenja št. 314-6/2012/57. To je podpisal minister Zdravko Počivalšek, FURS pa jo je na svojih spletnih straneh objavil in povzel.

Popravljen verzija četrtega mnenja je spremenila/poppravila nekatere za gospodarske družbe ugodnejše določbe prve verzije mnenja. Nekaj primerjav obeh verzij in način preoblikovanja ugodnejših razlag navajam v nadaljevanju:

- **Prvo mnenje** – »Mnenj ministrstva **ni dovoljeno uporabljati na način, da bi se z njimi kadarkoli ožile** v pravilniku opredeljene definicije, niti **jih ni mogoče oz. dovoljeno uporabljati retroaktivno.**«

**Popravljen mnenje** – »Mnenja ministrstva o uveljavljanih dejavnostih v okviru davčnih olajšav za vlaganje v RR so bila pripravljena z namenom dodatnega pojasnjevanja in **ne ožijo pravnih podlag in navedenih definicij RR.**«

- **Prvo mnenje** – »Cilj splošnih mnenj **je bil FURS-u ponuditi primere pripomočkov** (baza raziskovalnih vsebin SICRIS, patenti, recenzirane objave v znanstvenih revijah ali monografijah, v zborniku konference, popoln preizkus novosti ...), ki nakazujejo na verjetnost, da presojana dejavnost ima značilnosti RR, **vendar odsotnosti le-teh, nikakor ni mogoče tolmačiti kot da RR dejavnost v podjetju ni prisotna. V takem primeru, je potrebno obstoj RR dejavnosti presojati izključno po vsebini, če je to za neposredno ugotovitev dejanskega stanja brezizhodno potrebno tudi z angažiranjem ustreznih strokovnjakov na posameznih področjih.**«

**Popravljen mnenje** – »Cilj splošnih mnenj **je ponuditi primere pripomočkov** (baza raziskovalnih vsebin SICRIS, patenti, recenzirane objave v znanstvenih revijah ali monografijah, v zborniku konference, popoln preizkus novosti ...), ki nakazujejo na verjetnost, da presojana dejavnost ima značilnosti RR, **vendar odsotnost le-teh še ne pomeni nujno, da RR dejavnost v podjetju ni prisotna. V takem primeru je potrebno obstoj RR dejavnosti presojati izključno po vsebini in v skladu z 8. členom pravilnika. Dokazno breme glede izpolnjevanja pogojev je na strani zavezanca, ki mora skrbeti za dokaze upravičenosti uveljavljanja davne olajšave za vlaganje v RR. Za presojo je nujno, da zavezanci skrbno pripravijo projekt/program, ki se nanaša le na dejavnost RR in ki je ločen od vseh drugih dejavnosti, ki niso RR. Zavezanci morajo pripraviti tudi vso dokumentacijo, ki se nanaša na načrtovanje in vodenje projekta, vključno z ločeno izkazanimi upravičenimi stroški, ki morajo biti jasno in sledljivo povezani s konkretno RR dejavnostjo. To pomeni, da se dosledno upoštevajo vsa določila pravilnika, zavezanci pa si lahko pomagajo tudi s splošnimi mnenji MGRT.**«

- **Prvo mnenje** – »Samega dejstva, da o raziskovalno razvojni dejavnosti oziroma projektu, ni nikakršnih objav, dokazil, zapisov, podeljenih patentov, nikakor ni mogoče razlagati kot da raziskovalno razvojna dejavnost pri zavezancu ne obstaja.«

**Popravljen mnenje** – Stavek je v celoti izbrisan.

- **Prvo mnenje** – »Tudi če izvedena raziskovalno razvojna dejavnost ob zaključku ne da predvidenih rezultatov, ni mogoče šteti, kot da raziskovalno razvojne dejavnosti sploh ni bilo. **V tem primeru je mogoče ugotoviti, kaj je bil predviden element novosti, tudi če v končnem stanju ni dosežen.** Za take primere je še bolj pomembno ločiti dejavnost,

ki je RR in je bila ustrezno načrtovana, izvedena in je skladna s pravili, od dejavnosti, ki niso bile uspešne, ker so pomanjkljivo načrtovane in definirane.«

**Popravljen mnenje** – »Tudi če izvedena raziskovalno razvojna dejavnost ob zaključku ne da predvidenih rezultatov, ni mogoče šteti, kot da raziskovalno razvojne dejavnosti sploh ni bilo. **RR dejavnost v osnovi vključuje tveganja. Vendar to ne pomeni, da je popolnoma naključna ali celo pretežno neuspešna. Sistematičnost pristopa, zahteve podjetja in druge dejavnosti vplivajo na to, da je neuspeh čim manj, oziroma projekt/program čim prej po neuspešnem eksperimentu ustrezno izboljšamo ter RR preišljeno prilagodimo. V tem primeru je mogoče presoјati, kaj je bil predviden element novosti, tudi če v končnem stanju ni dosežen.** Za take primere je še bolj pomembno ločiti dejavnost, ki je RR in je bila ustrezno načrtovana, izvedena in je skladna s pravili, od dejavnosti, ki niso bile uspešne, ker so pomanjkljivo načrtovane in definirane.«

- **Prvo mnenje** – »Nobene vrste dokazila ali odsotnosti le-tega ni mogoče šteti kot izključen dokaz, da novost obstoja ali ne obstoja.«

**Popravljen mnenje** – Stavak je v celoti izbrisan.

Pri prebiranju zgornjih razlik med obema mnenjema se mi zastavlja vprašanje, ali MGRT piše mnenja, kot jih narekuje FURS, kar dokazuje dejstvo, da se je druga verzija mnenja spremenila v škodo gospodarskih družb, brez kakršnegakoli uradnega pojasnila. MGRT je po navedbah 8. člena Pravilnika v oporo le FURS-u in ne gospodarskim družbam, saj MGRT mnenj neposredno gospodarskim družbam ne izdaja. MGRT, kot organ zadolžen za podporo in krepitev mednarodne konkurenčnosti slovenskega gospodarstva, bi moral poznati poslovanje gospodarskih družb na tem področju in se zavzemati za individualen pristop pri razreševanju nejasnosti ter se zavzeti za nedvoumno davčno zakonodajo s ciljem zasledovanja *ratio legis* zakonodajalca.

Sklepam, da je MGRT v prvi verziji mnenja navedel prepoved retroaktivne uporabe prvih treh mnenj zato, ker se zaveda dejanj davčnega organa v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora. Praksa davčnega organa je presoja upravičenosti uveljavljanja davčne olajšave na podlagi mnenj FURS-a in MGRT-ja ter priročnika Frascati v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora davčnih obdobj, ko mnenja še niso bila izdana in sklicevanje na Frascati še ni bilo zahtevano. Z retroaktivno uporabo mnenj v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora FURS krši ustavno pravico enakosti pred zakoni na podlagi 14. člena Ustave Republike Slovenije. Gospodarskim družbam, v katerih je bil davčni inšpekcijski nadzor izveden pred objavo teh mnenj, je bila pravica do davčne olajšave priznana, gospodarskim družbam, v katerih se je davčni inšpekcijski nadzor opravljal po objavi mnenj, pa se je pravica presoјala na podlagi mnenj in priročnika Frascati 2002 in Frascati 2015, torej po strožjih kriterijih kljub nespremenjeni zakonodaji (Drobež Tomšič, 2016a, str.78).

Z zahtevami FURS-a glede dokazovanja raziskovalno-razvojne dejavnosti po kriterijih, ki nimajo podlage v zakonu, in z navedbo, da lahko FURS presoja raziskovalno-razvojno dejavnost po priročniku Frascati 2002 in Frascati 2015, FURS pri svojih dejanjih izdajanja mnenj, ki ne temeljijo na zakonskem predpisu, krši načelo ustavnosti in zakonitosti, opredeljeno v 153. členu Ustave Republike Slovenije, ter hkrati krši 87. in 120. člen Ustave

Republike Slovenije, saj predpisuje pravice in obveznosti gospodarskim družbam, to pa lahko počne le državni zbor z zakonom.

Kljub vsemu, kar je v mnenjih napisano, gospodarskim družbam še vedno ni znano, kdaj lahko uveljavljajo davčno olajšavo oz. v kateri fazi raziskav in razvoja. Če, po navedbah MGRT, šele takrat, ko lahko gospodarska družba raziskovalno-razvojno dejavnost dokaže s strokovnimi članki in dosežki, se sklepa, da je projekt že v končni fazi. Kaj pa je s stroški predhodnih let, če se je raziskovalno-razvojna dejavnost izvajala več kot pet let? Ravno tako ni opredeljeno, kako gospodarska družba popravi stroške za uveljavljano davčno olajšavo za prodan prototip, če tekočih raziskav ne izvaja več in ni stroškov iz tega naslova (Drobež Tomšič, 2016b, str. 69)?

### **3 OBRAVNAVA GOSPODARSKE DRUŽBE V POSTOPKU DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA UVELJAVLJANJA OLAJŠAVE ZA VLAGANJE V RAZISKAVE IN RAZVOJ**

V magistrskem delu obravnavam pravico gospodarskih družb do uveljavljanja davčne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj, ki zmanjšuje davčno osnovo obračuna davka od dohodka pravnih oseb in posledično višino plačanega davka od dohodka pravnih oseb. FURS izvaja davčni nadzor upravičenosti uveljavljanja davčne olajšave v zvezi z izvajanjem raziskovalno-razvojne dejavnosti gospodarskih družb in upoštevanja zakonov o obdavčenju na podlagi ZDavP-2. Davčni nadzor po ZDavP-2 obsega davčni nadzor obračunov, davčni nadzor posameznega področja poslovanja in davčni inšpekcijski nadzor (127. člen ZDavP-2). FURS pri davčnem nadzoru obračunov davka izvaja nadzor nad izpolnjevanjem obveznosti predlaganja obračunov davka in nadzor predloženih obračunov davka. Pri nadzoru predloženih obračunov davka (129. člen ZDavP-2):

- preverja popolnost, pravočasnost, formalne, logične in računske pravilnosti obračunov davka ter zahtevkov za vračilo davka na podlagi obračunov davka,
- primerja podatke iz obračuna s podatki, ki so FURS-u znani iz drugih virov,
- primerja podatke v obračunih davka z listinami in podatki v poslovnih knjigah in drugih evidencah gospodarskih družb.

V primeru, da FURS pri nadzoru obračuna ugotovi, da ta ni bil predložen pravilno, gospodarsko družbo povabi, lahko tudi po telefonu, da v osmih dneh od seznanitve z nepravilnostmi predloži popravljen obračun ali pojasnila v zvezi z zadevo. Kot navaja Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, je FURS v letu 2016 na tem področju izvajal prakso, da so davčni kontrolorji telefonsko pozvali gospodarsko družbo ali računovodski servis, da iz pravočasno oddanega davčnega obračuna davka od dohodka pravnih oseb izloči olajšavo za vlaganje v raziskave in razvoj in predloži popravek (Obvestilnik, 19. september 2016). Če FURS v tej fazi davčnega nadzora ugotovi, da je potrebno dejansko stanje dodatno raziskati, lahko razširi davčni nadzor v davčni inšpekcijski nadzor (129. člen ZDavP-2). Leta 2015 in 2016 je FURS v postopkih davčnega nadzora prvič presojal upravičenost davčnih olajšav gospodarskih družb, ki so jih v preteklih letih uveljavljale, na podlagi mnenj FURS-a in MGRT ter priročnika Frascati 2002 in Frascati 2015. Dokazno breme pri dokazovanju upravičenosti uveljavljanja davčne olajšave je na podlagi 76. člena ZDavP-2 na strani gospodarske družbe, ki mora predložiti dokaze o upravičenosti olajšave. ZDavP-2 v 77. členu določa, da če ta zakon ali zakon o obdavčenju ne določa drugače, dokazuje gospodarska družba svoje trditve v davčnem postopku

praviloma s pisno dokumentacijo ter poslovnimi knjigami in evidencami, ki jih vodi v skladu s tem zakonom ali zakonom o obdavčenju, lahko pa predlaga tudi izvedbo dokazov z drugimi dokaznimi sredstvi. Gospodarska družba mora imeti vso dokumentacijo v zvezi z uveljavljano davčno olajšavo na razpolago že ob oddaji davčnega obračuna in jo mora na zahtevo FURS-a nemudoma predložiti. Osmi člen Pravilnika opredeljuje vsebino in obliko dokumentacije, ki mora vsebovati poslovni načrt ali poseben razvojni projekt oz. program: naslov raziskovalno-razvojnega projekta oz. programa, opis vsebine, seznam predvidenih aktivnosti z oceno stroškov po posameznih aktivnostih in obdobjih, načrtovane mejnike med izvajanjem projekta oz. programa in rezultate.

Gospodarska družba mora FURS-u na podlagi 10. člena ZDavP-2 dati resnične, pravilne in popolne podatke in navesti dejstva, na katera opira svoje zahteve, ter predlagati dokaze, s katerimi dejstva dokazuje. FURS mora te podatke skladno s 15. členom ZDavP-2 varovati kot zaupne, ravno tako pa to na podlagi 16. člena ZDavP-2 velja za uradne in druge osebe davčnega organa, izvedence, tolmače, zapisnikarje in druge osebe, ki sodelujejo ali so sodelovale pri pobiranju davkov, in vse druge osebe, ki so zaradi narave svojega dela prišle v stik s podatki, ki so davčna tajnost. Poleg navedenih oseb so v skladu s 30. členom ZDavP-2 dolžni varovati podatke kot davčno tajnost tudi drugi organi, ki jim FURS podatke posreduje. Na podlagi 8. člena Pravilnika lahko FURS glede presoje, ali se konkretno vlaganje kvalificira kot vlaganje v raziskave in razvoj, za mnenje zaprosi MGRT, ta pa mora posredovane podatke varovati kot davčno tajnost.

FURS zaradi nepoznavanja področja raziskovalno-razvojnega dejavnosti v postopek davčnega inšpekcijskega nadzora vključi MGRT, kar nakazuje na to, da veljavni zakonski in podzakonski predpisi na področju uveljavljanja olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj ne predpisujejo jasnih meril in natančnih primerov, ki bi FURS-u in gospodarskim družbam zagotavljali jasno in nedvoumno klasifikacijo oz. presojo raziskovalno-razvojnega dejavnosti za namene uveljavljanja davčne olajšave. MGRT se pri presoji izvajanja raziskovalno-razvojnega dejavnosti gospodarskih družb, ki jih zaradi varovanja tajnosti podatkov po 8. členu ZDavP-2 poimensko ne navajam, opira na priročnik Frascati 2002 in 2015 in izda mnenje, da je v raziskovalno-razvojnih projektih zaznati opazen delež raziskovalno-razvojnega dejavnosti, vendar ne v celoti. Pridobljeno mnenje ima v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora dokazno vrednost, vendar uradna oseba FURS-a v skladu z 10. členom ZUP o tem, katera dejstva bo štela za dokazana, presodi po svojem prepričanju. V odločbi konkretnega inšpekcijskega postopka FURS povzame mnenje MGRT, a hkrati zapiše, da je priročnik Frascati le priporočilo in v pomoč gospodarskim družbam, a ne odloči v korist gospodarske družbe, in s tem krši načelo materialne resnice, na podlagi katerega bi moral ugotoviti dejansko stanje (1. odstavek 5. člena ZDavP-2 in 1. odstavek 8. člena ZUP). Načelo materialne resnice zahteva najmanj ugotovitev vseh dejstev, ki so pomembna za sprejem zakonite in pravilne odločitve, ter ugotovitev resničnega in dejanskega stanja in pravilno uporabo materialnega prava. Ker FURS zavzame stališče, da pregledani projekti niso v celoti raziskovalno-razvojnega dejavnosti, davčne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj ne prizna. V obrazložitvi odločbe FURS ni navedel razloge, ki so odločilni za presojo posameznih dokazov (Jerovšek & Kovač, 2010, str. 52). Z navedenim želim prikazati, da FURS ni ugotovil vseh dejstev s stopnjo gotovosti, v korist in v breme gospodarske družbe, ki so pomembna za sprejetje zakonite in pravilne odločitve. Stopnja gotovosti je najvišja stopnja prepričanja davčnega organa oz. uradne osebe o ugotovljenem dejanskem stanju in je v davčnih postopkih na ustavnih temeljih vzpostavljen standard, od katerega je mogoče

odstopiti le izjemoma, če tako določa ZDavP-2 ali zakon o obdavčenju (Korže, 2015, str. 564).

Zveza Računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije je opozorila na prakso, da FURS pri nadzoru davčnega zavezanca za pisarniško opremo in pohištvo, ki sta bila izključno in stalno namenjena za raziskovalno-razvojno dejavnost, ni priznal davčne olajšave, ker za to opremo ni mogoče uveljavljati investicijske olajšave (Drobež Tomšič, 2017, str. 95). Zaradi nepravilne uporabe materialnega prava je FURS kršil načelo materialne resnice, na podlagi katerega bi moral ugotoviti dejansko stanje (1. odstavek 5. člena ZDavP-2 in 1. odstavek 8. člena ZUP).

FURS v Smernicah za zagotavljanje večje davčne gotovosti pri uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganje v raziskave in razvoj, pripravljenih v sodelovanju z MGRT (1. izdaja, julij 2017), gospodarskim družbam predlaga, da uspešnost uveljavljanja davčne olajšave občutno poveča upoštevanje pravil in postopkov pri pripravi projektne dokumentacije, ki obstajajo na področju javnih razpisov, katerih glavni cilj je podpora raziskovalno-razvojnemu projektom. MGRT, na podlagi kriterijev priročnika Frascati, v magistrskem delu obravnavani konkretni gospodarski družbi podeli subvencijo za raziskovalno-razvojni projekt v višini 50 % vloženih sredstev. Za preostalih 50 % vloženih sredstev pa MGRT in FURS v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora projekt opredelita kot neupravičen za uveljavljanje davčne olajšave. Torej isti organ, na podlagi istih kriterijev, isti raziskovalno-razvojni projekt obravnava različno. Iz vsega navedenega izhaja, da je FURS kršil tudi načelo sorazmernosti, saj v dvomu ni odločil v korist gospodarske družbe in ni izbral pooblastila in ukrepa, ki sta za konkretne gospodarske družbe ugodnejša, če bi bil hkrati dosežen namen zakona (6. člen ZDavP-2).

FURS je v letu 2015 in 2016 v davčnih inšpekcijskih nadzorih presojal na podlagi davčnih mnenj, ki so bila na spletnih straneh FURS-a objavljena po oddaji obračuna davka od dohodka pravnih oseb. Prav tako je v navedenih letih izvajal davčni inšpekcijski nadzor za davčna obdobja, ko mnenja še niso bila objavljena (Drobež Tomšič, 2016a, str. 81). Prvo splošno mnenje je bilo objavljeno leta 2014 in ostala v letu 2016, torej gospodarske družbe v času uveljavljanja davčne olajšave z njimi niso bile seznanjene. S takšnim ravnanjem FURS krši načelo enakosti davčnih zavezancev pred zakoni (14. člen Ustave Republike Slovenije). Hkrati 155. člen Ustave Republike Slovenije predpisuje, da zakoni, drugi predpisi in splošni akti ne smejo učinkovati za nazaj. Izjemoma lahko le zakon predpisuje, da imajo lahko njegove posamezne določbe učinek za nazaj, če to zahteva javna korist in če se s tem ne posega v pridobljene pravice. Nikakor pa se v pridobljene pravice gospodarskih družb ne sme retroaktivno posegati z mnenji FURS-a in MGRT-ja (Ulčar, 2014, str. 4). Načelo zakonitosti zavezuje FURS, da v davčnih zadevah odloča na podlagi mednarodnih pogodb, ki obvezujejo Republiko Slovenijo, na podlagi zakonov in splošnih aktov teh zakonov, zakona, ki ureja finančno upravo, ali na podlagi zakona o obdavčenju in ne na podlagi davčnih mnenj in priročnika Frascati (4. člen ZDavP-2). Dejanja državnih organov in nosilcev javnih pooblastil morajo temeljiti na zakonu ali na zakonitem predpisu (153. člen Ustave Republike Slovenije). Delovanje FURS-a ne sme biti samovoljno, gospodarske družbe, ki opravljajo enake ali enakovredne gospodarske transakcije, ne smejo biti obravnavane različno, veljati mora vladavina prava.

FURS in MGRT v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora zahtevata od gospodarskih družb dodatno dokazovanje raziskovalno-razvojne dejavnosti na podlagi priročnika Frascati

2015 in davčnih mnenj, z objavami znanstvenih člankov, objavami raziskovalnih odkritij v znanstvenih revijah in s sodelovanjem gospodarskih družb pri organizaciji znanstvenih konferenc. Gospodarske družbe v času davčnega inšpekcijskega nadzora kljub dodatnim stroškom in dodatnim časovnim obremenitvam dokazila predložijo, vendar jih FURS ne upošteva in v odločbi navede, da je priročnik Frascati le priporočilo. Zaradi zahteve po dokazovanju, ki jih kasneje po predložitvi dokazov ni upošteval, je FURS kršil načelo ekonomičnosti postopka. Postopek je potrebno voditi hitro, s čim manjšimi stroški in čim manjšo zamudo za stranke (14. člen ZUP).

Gospodarske družbe, ki so po presoji FURS-a neupravičeno uveljavljale olajšavo za vlaganje v raziskave in razvoj, lahko utrpijo še druge finančne učinke. Gospodarska družba oz. odgovorna oseba gospodarske družbe je podvržena sankcijam davčnega prekrška, po 8. točki 1. odstavka 397. člena ZDavP-2, in globi v skladu z 398. členom ZDavP-2; ti prekrški se zaradi višine zneska obravnavajo kot izredno hudi.

Kot odgovor na vprašanja gospodarskih družb, naslovljena na FURS in Vlado Republike Slovenije, vezano za postopke davčnih nadzorov, sta FURS in Vlada Republike Slovenije na spletnih straneh objavila pojasnilo z naslovom Davčne olajšave za raziskave in razvoj – Inšpiciranje s strani FURS, številka 00104-118/2016/5 z dne 13. 10. 2016, v katerem poudarjata pravilnost izvedb davčnega inšpekcijskega nadzora in odgovornosti davčnih zavezancev. Hkrati povzemata, da je bilo v letu 2016, in sicer do 6. 9. 2016, na podlagi določb 130. in 132. člena ZDavP-2, ki opredeljujeta davčni nadzor posameznega področja poslovanja in davčni inšpekcijski nadzor, zaključenih 15 postopkov nadzora. Znesek ugotovljenih nepravilnosti je bil 526.978,28 EUR, obresti 3.054,85 EUR, skupaj 530.033,13 EUR. V postopku nadzora sta bili prejeti tudi dve samoprijavi, v katerih sta gospodarski družbi dodatno obračunali in plačali 21.187,90 EUR davka od dohodka pravnih oseb. V davčnih nadzorih obračunov davka od dohodka pravnih oseb, po določbah 129. člena ZDavP-2, je bilo dodatno prejetih 21 samoprijav oz. popravkov obračunov tega davka, v katerih so gospodarske družbe v celoti ali delno znižale znesek uveljavljenih davčnih olajšav in tako zvišale obračunsko davčno obveznost za skupno 228.305,30 EUR.

Družba Deloitte Slovenija je za leto 2015 izvedla Anketo o vlaganjih v raziskave in razvoj 2016 (Deloitte, 2016) in ugotovila, da je 44 % slovenskih gospodarskih družb, ki so sodelovale v anketi in vlagale v raziskave in razvoj, za to namenile med 5 % in 10 % prihodkov, kar je glede na ostale srednjeevropske države pod povprečjem. Eden izmed najpomembnejših dejavnikov, ki bi po mnenju anketiranih spodbujal k večjemu vlaganju v raziskave in razvoj, je razpoložljivost davčne olajšave. Največjo težavo pri vlaganju sredstev v raziskovalno-razvojno dejavnost slovenskim družbam predstavlja identifikacija dejavnosti raziskav in razvoja, za namene uveljavljanja davčne olajšave. Hkrati so anketirane družbe omenile tudi visoke administrativne obremenitve in birokracijo v povezavi z uveljavljanjem davčne olajšave.

FURS je s svojimi dejanji dosegel, da se gospodarske družbe, kljub izvajanju raziskovalno-razvojne dejavnosti, ne odločajo več za uveljavljanje davčne olajšave, v izogib izgubi časa in denarja z davčnimi in pritožbenimi postopki. Je pa vprašanje, koliko gospodarskih družb, ki izvajajo takšno dejavnost, nikoli ne uveljavlja davčne olajšave ravno zaradi nejasne, nedoločne, dvoumne zakonodaje in samovoljnosti FURS-a. Iz vsega navedenega je razbrati, da bi Ministrstvo za finance in Vlada Republike Slovenije, če bi dejansko želela izvajati *ratio legis* zakonodajalca in spodbujati gospodarstvo z davčnimi spodbudami, to lahko



uredila bolj jasno in transparentno ter z davčnimi mnenji konkretna vprašanja pojasnila časovno prej in ne šele po desetih letih obstoja davčne olajšave.

#### **4 PRAVNA KVALIFIKACIJA DAVČNE OLAJŠAVE ZA VLAGANJE V RAZISKAVE IN RAZVOJ REPUBLIKE SLOVENIJE, VELIKE BRITANIJE IN REPUBLIKE HRVAŠKE**

Slovensko pravno ureditev na področju davčne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj sem želela primerjati z ureditvijo drugih držav. Za potrebe magistrskega dela sem izbrala pravno ureditev Velike Britanije, ki je na podlagi študije *A study on R&D tax incentives* leta 2014 prikazana kot ena izmed boljših praks na področju davčnih spodbud, in pravno ureditev Republike Hrvaške, ki je imela v času veljave davčne olajšave dodeljevanje pravic postopkovno urejeno malce drugače. Iz primerjave izhaja, da je davčna praksa drugih dveh držav na nekaterih področjih boljša, navajam pa tudi primere, kaj bi bilo mogoče izboljšati v slovenski pravni ureditvi na tem področju.

Tako kot Republika Slovenija sta tudi Velika Britanija in Republika Hrvaška zaradi zavedanja, da je potrebno spodbuditi gospodarski in tehnološki razvoj, že pred leti pričeli s posebnimi spodbujevalnimi ukrepi, med katere spada tudi davčna olajšava za vlaganje v raziskave in razvoj.

V Veliki Britaniji je *Secretary of State for the Department of Trade and Industry* (v nadaljevanju DTI) na podlagi zakona o davku na dohodek fizičnih in pravnih oseb, imenovanem *Income and Corporation Taxes Act 1988* (v nadaljevanju ICTA), sprejel smernice davčne obravnave raziskav in razvoja. Danes ima Velika Britanija dve vrsti davčnih olajšav, ki sta pogojeni z velikostjo družbe, in sicer ali je družba SME oz. mala ali srednja družba ali je velika družba (*Bird&Bird. UK:R&D Tax relief, 2014*). V obdobju od 1. 4. 2013 pa do 1. 4. 2016 sta se za velike družbe vzporedno uporabljali dve shemi, in sicer shema *R&D Relief For Large Companies* in shema *Above the line R&D tax credit* ali tudi ATL. ATL je postal obvezen s 1. 4. 2016, s tem pa se je ukinila prejšnja davčna olajšava za velike družbe *R&D Relief For Large Companies* (HM Revenue & Customs, Research and development tax credits reform: Above the line, 2017). Takratni DTI je že od samega začetka uporabe davčnih olajšav objavil veliko obsežnih smernic in razlag s primeri, v skladu s katerimi se gospodarske družbe lahko ravnajo. Hkrati ima *Department for Business, Innovation & Skills* (v nadaljevanju BIS) na 12 straneh smernic *Guidelines on the Meaning of Research and Development for Tax Purposes* obširno obrazloženo definicijo, pomen, vprašanja in odgovore na temo, kaj je raziskovalno-razvojna dejavnost za namene davčne olajšave (*HM Revenue & Customs-gov.uk, Corporate Intangibles Research and Development Manual*).

SME zakonodaja za mala in srednja podjetja od 1. 4. 2015 omogoča 130-odstotno olajšavo za izdatke na področju raziskav in razvoja; v primeru, da družba ustvari izgubo, lahko od davčne uprave (*HM Revenue & Customs*, v nadaljevanju HMRC) za vsakih 100 funtov priznanih stroškov porabljenih za raziskave in razvoj zahteva do 23,35 funta vračila denarja. V primeru, da ima družba SME izgubo, se lahko odloči za uveljavljanje davčne olajšave v višini 130 % na način, da jo prenese v naslednja leta, ko bo poslovala pozitivno. Predpisana pa je zneskovna omejitev uporabe olajšave v višini 7,5 milijona EUR za raziskovalno-razvojni projekt v njegovi celotni življenjski dobi (*EY, UK Research and Development Incentives, Small and Medium Enterprises Regime, January 2016*). Družba SME mora

izpolnjevati kriterije glede velikosti, ki so predpisani v normativih *Treasury regulations v Commission Recommendation 2003/361/EC* in veljajo od 1. 8. 2008, navajajo pa, da je SME vsaka družba, ki ima manj kot 500 in več kot 250 zaposlenih ter hkrati izpolnjuje enega od naslednjih dveh pogojev, in sicer letni promet enak ali manj od 100 milijonov EUR in enak ali več kot 50 milijonov EUR ter bilančna vsota enaka ali manjša od 86 milijonov EUR in enaka ali večja kot 43 milijonov EUR. SME mora izpolnjevati kriterije velikosti dve zaporedni leti in ne sme biti lastniško odvisna od ene ali več velikih družb (25 % ali več skupnega lastništva). Kadar SME deluje kot podizvajalec velike družbe, lahko zahteva davčno olajšavo pod pogoji sheme za velike družbe (*Bird&Bird. UK: R&D Tax Reliefs*).

Družbe, ki presegajo kriterije velikosti za SME, se obravnavajo kot velike družbe. Te so zavezane k izpolnjevanju pogojev za davčno olajšavo po *Corporate Tax Act 2009 Part 13 Chapter 5*, in sicer morajo izpolnjevati pogoj velike družbe skozi vse leto in morajo poslovati vse leto. Shema ATL (*Above the line credit*) ali v nekaterih navedbah *ATL credit* ali tudi *RDEC-R&D expenditure credit*, ki se uporablja po 1. 4. 2016, v pretežni meri opredeljuje pogoje za velike družbe, v primerih delovanja SME kot podizvajalca pa se nanaša tudi na takšne družbe. Shema ATL je povečala davčne ugodnosti velikih družb, saj je predpisani davčni kredit povečala s prejšnjih 10 na 11 %, ki se odšteje od končnega izračunanega davka od dohodka, davčna olajšava pa je še vedno ostala v višini 30 %. Če družba posluje z izgubo, lahko zahteva vračilo finančnih sredstev od davčne uprave (*ACCA, UK's Technical Advisory Service, January 2015, A guide to Research and Development (R&D) Tax Relief for Large Enterprises*).

Zakonodaja Velike Britanije je na področju zahtev po dokazovanju upravičenosti uveljavljanja davčne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj manj stroga kot slovenska. Družbam v Veliki Britaniji ni treba voditi dodatnih računovodskih in administrativnih evidenc za dokazovanje raziskovalno-razvojne dejavnosti, ampak v postopku kontrole davčnega organa črpajo podatke iz administrativnih in računovodskih evidenc, ki že obstajajo na podlagi računovodskih standardov (*GOV.UK. Research and development (R&D) tax relief – Find out if you can claim corporation tax relief on your Research and Development (R&D) project*, 2017).

V Republiki Hrvaški je bila davčna olajšava, ki se je upoštevala pri obračunu davka na dobiček, opredeljena v členih 111c, 111d in 111e *Zakona o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju*, *Narodne novine br. 60/2015*, v višini 150 % upravičenih stroškov projekta za temeljne raziskave, 125 % upravičenih stroškov projekta za uporabne raziskave in 100 % upravičenih stroškov projekta za razvojne raziskave. Na podlagi člena 111d tega zakona je bil sprejet *Pravilnik o državnoj potpori za istraživačko-razvojne projekte*, *Narodne novine br. 116/07*, z začetkom veljave 20. 11. 2007, ki predpisuje postopek izpolnjevanja pogojev za pridobitev pravice do davčne olajšave. Davčni zavezanec za davek od dobička pridobi pravico do davčne olajšave le v primeru, če za zmanjšanje davčne osnove pridobi potrdilo od ministrstva, pristojnega za znanost, da je nosilec davčne podpore. Kot je navedeno v 3. členu *Pravilnika o državnoj potpori za istraživačko-razvojne projekte*, pristojno ministrstvo izda potrdilo na podlagi oddaje vloge za prijavo zahtevka za državno podporo za raziskovalno-razvojni projekt, *Obrazec 1*, ki je sestavni del pravilnika. V obrazcu mora družba oceniti stroške posameznega projekta in ga oddati na začetku projekta ali pa najkasneje do izteka davčnega obdobja, za katerega želi uveljaviti davčno olajšavo. Pristojno ministrstvo izda potrdilo v roku 30 dni od popolno in pravilno prejete vloge (*Obrazec 1*). Prejeto potrdilo se skupaj z obračunom davka od dobička predloži na davčno upravo

(Porezna uprava), s čimer družba dokazuje odstotek davčne olajšave, ki je odvisen od razvrstitve projekta v temeljno, uporabno ali razvojno raziskovanje. Četrti člen *Pravilnika o državni potpori za istraživačko-razvojne projekte* določa, da je višina davčne olajšave odobrena na podlagi izpolnitve obrazca za prijavo stroškov raziskovanja po projektih (Obrazec 2), ki je sestavni del navedenega pravilnika. Če davčna uprava pisno pozove družbo k dodatnemu dokazovanju upravičenosti stroškov, mora družba zahtevati preverbo in potrditev upravičenosti stroškov pri Ministrstvu za znanost, izobraževanje in šport (*Ministarstvo za znanost, obrazovanje i sport*). To ministrstvo v roku 30 dni od prejema pisnega zahtevka o oceni upravičenosti dodatnih stroškov izda potrdilo o znesku povečanih upravičenih stroškov. Če se višina upravičenih stroškov v tem postopku spremeni, davčna uprava spremeni višino davčne olajšave, navedeno v obračunu davka od dobička družbe. Na ministrstvu evalvacijo projektov in stroškov (Obrazec 1 in Obrazec 2) opravlja strokovno osebje oz. evalvatorji, ki jih koordinira Komisija za državno podporo (*Povjerenstvo za državnu potporu*), to pa imenuje minister, pristojen za znanost.

Dne 4. 2. 2016 je ministrstvo na spletni strani (*Ministarstvo znanosti, obrazovanja i sporta Republike Hrvatske. Obavijest korisnicima državne potpore za istraživačko-razvojne projekte*, 2016) objavilo obvestilo vsem uporabnikom državne podpore oz. davčne olajšave za vlaganje v raziskovalno-razvojne projekte, da je s 1. 1. 2015 na podlagi *Ugovora o pristupanju Republike Hrvatske Evropskoj uniji* prenehal učinkovati člen *Zakona o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju*, ki opredeljuje podpore oz. olajšave za raziskovalno-razvojne projekte. Trenutno Republika Hrvaška nima davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj, ampak nudi spodbude prek strukturnih skladov.

Če primerjam pravno ureditev Republike Slovenije, Velike Britanije in Republike Hrvaške na področju davčne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj, lahko povzamem sledeče:

- V nasprotju s slovenskim FURS-om je v Veliki Britaniji DTI že od samega začetka uporabe davčne olajšave objavil veliko obsežnih smernic in razlag. Hkrati ima BIS na 12 straneh smernic (*Guidelines on the Meaning of Research and Development for Tax Purposes*) obširno obrazloženo definicijo, pomen, vprašanja in odgovore na temo pojasnjevanja raziskovalno-razvojne dejavnosti za namene davčne olajšave. Republika Slovenija je do sedaj izdala le štiri mnenja FURS-a, od katerih je eno izdano v letu 2014 in tri v letu 2016, ta pa se sklicujejo na priročnik Frascati 2002 in Frascati 2015. Vsa ostala kasnejša pojasnila FURS-a le povzemajo navedena mnenja.
- Pri pregledu v Veliki Britaniji objavljenih predpisov, zakonodaje, razlag in člankov na temo davčne olajšave nisem nikjer zasledila, da bi se davčna zakonodaja ali smernice za potrebe davčne olajšave kakorkoli sklicevale na priročnik Frascati 2002 in Frascati 2015 kot slovenska mnenja FURS-a in MGRT-ja.
- Shema SME v Veliki Britaniji po trenutno veljavni zakonodaji za male in srednje velike družbe predpisuje olajšavo v višini 130 %. Družbe, ki so v Veliki Britaniji po kriterijih za opredelitev velikosti družb *Treasury regulations v Commission Recommendation, 2003/361/EC*, opredeljene kot male in srednje, so po kriterijih slovenskega ZGD-1 velike. To pomeni, da davčna zakonodaja Velike Britanije v primerjavi s slovensko pravno ureditvijo družbam, ki so po kriterijih slovenskega ZGD-1 velike družbe, omogoča davčno olajšavo za vlaganje v raziskave in razvoj v višini 130 %. V Republiki Hrvaški pa se je do 1. 1. 2015, dokler je bila davčna olajšava v veljavi, priznala olajšava v višini 150 % upravičenih stroškov projekta za temeljne raziskave, 125 % upravičenih stroškov projekta za uporabne raziskave in 100 % upravičenih stroškov projekta za

razvojne raziskave. ZDDPO-2 v Republiki Sloveniji omogoča vsem družbam davčno olajšavo le v višini 100 odstotkov.

- Opazna razlika pri davčni olajšavi v Veliki Britaniji in Republiki Sloveniji je na področju administrativnega dokazovanja upravičenosti uveljavljanja davčne olajšave. V Republiki Sloveniji so dodatne zahteve po administriranju predpisane v 8. členu Pravilnika. Gospodarska družba mora voditi dodatno dokumentacijo, s katero dokazuje raziskovalno-razvojne projekte, od planiranja te dejavnosti v poslovnem načrtu ali posebnem razvojnem projektu oz. programu gospodarske družbe, in to tako, da je mogoče pozneje spremljati in preverjati skladnost s projektom oz. razvojnim programom. Poslovni načrt oz. posebni razvojni projekt/program mora vsebovati vsaj naslov raziskovalno-razvojnega projekta oz. programa, opis vsebine, seznam predvidenih aktivnosti, načrtovane mejnike med izvajanjem ter rezultate. Dokazovanje poteka v postopku davčnega nadzora in se ne prilaga k obračunu davka od dohodka pravnih oseb. Družbe v Veliki Britaniji niso zavezane k vodenju dodatnih evidenc za dokazovanje raziskovalno-razvojne dejavnosti, ampak v postopku davčnega nadzora davčni organ črpa podatke za dokazovanje upravičenosti uveljavljanja davčne olajšave iz administrativnih in računovodskih evidenc, ki že obstajajo na podlagi računovodskih standardov.
- S stališča gospodarske družbe je pomembna razlika tudi pri uveljavljanju neizkoriščene davčne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj v naslednjih letih. Gospodarska družba v Republiki Sloveniji lahko za neizkoriščeni del davčne olajšave, v skladu s 55. členom ZDDPO-2, zmanjša pozitivno davčno osnovo v naslednjih petih davčnih obdobjih. Davčna zakonodaja Velike Britanije pa takšne omejitve ne pozna; družba lahko neizkoriščeni del davčne olajšave prenaša neomejeno v naslednja davčna obdobja (European Commission (2014), Taxation papers, working paper n.52-2014, A Study on R&D Tax Incentives, Final report, str. 63). Še več, v Veliki Britaniji lahko družbe, ki poslujejo z izgubo, zahtevajo vračilo finančnih sredstev, ki jih porabijo za svojo raziskovalno-razvojno dejavnost, kar slovenski gospodarski družbi, ki ustvari davčno izgubo, ni omogočeno.
- V Republiki Hrvaški so družbe do 1. 1. 2015, ko so lahko uveljavljale davčno olajšavo, že pred oddajo obračuna davka od dobička pravnih oseb od pristojnega ministrstva za znanost pridobile pisno potrdilo, v kateri višini lahko uveljavljajo davčno olajšavo in za katere projekte. Prejeto potrdilo je priloga napovedi davka od dobička družbe in se skupaj z njo pošlje na davčno upravo. S tem je hrvaškim družbam zagotovljena večja stabilnost pri davčnem in finančnem planiranju, česar slovenska davčna zakonodaja v takšni obliki, torej kot predhodno obvezno evalvacijo raziskovalno-razvojnega projekta, ne pozna.
- V Republiki Hrvaški predhodno evalvacijo projektov in stroškov vsake družbe, ki uveljavlja davčno olajšavo, opravlja strokovno osebje oz. evalvatorji, ki jih koordinira komisija za državno podporo, to pa imenuje ministrstvo za znanost. V Republiki Sloveniji raziskovalno-razvojne projekte strokovno osebje na MGRT evalvira le na prošnji FURS-a v postopku davčnega nadzora ali izdaje davčnega mnenja.

## **5 PRIMERJAVA PRAVNIH UREDITEV DAVČNIH OLAJŠAV ZA VLAGANJE V RAZISKAVE IN RAZVOJ V POSAMEZNIH DRŽAVAH EU**

Države članice EU so se leta 2010 zaradi nastale finančne krize zavezale k izpolnjevanju strategije Evropa 2020, kjer so si zastavile pet ambicioznih ciljev, in sicer na področju

zaposlovanja, inovacij, izobraževanja, socialne varnosti in podnebja/energije, ki naj bi jih dosegle do leta 2020. Vsaka država članica je za vsako posamezno področje določila svoje cilje. Strategija temelji na ukrepih EU kot celote in posamezne države članice posebej (Evropska komisija. Strategija Evropa 2020, 2017).

Področje inovacij je v omenjeni strategiji zastavljeno kot povečanje vlaganj v raziskave in razvoj, v višini vsaj 3 % BDP do leta 2020, v vsaki posamezni državi članici in v povprečju vseh držav EU skupaj. Odstotek je postavljen zelo ambiciozno, saj je bil leta 2012 navedeni odstotek vlaganj le 2,1 % BDP, v polovici držav članic EU pa je bil leta 2012 nižji kot leta 2007. S povečanjem vlaganj v raziskave in razvoj bi se ponovno spodbudila gospodarska rast in hkrati odkrile nove smeri tehnologije. K izvajanju strategije na področju raziskav in razvoja nista pristopili Nemčija in Estonija. Ostale države članice pa so sprejele različne davčne spodbude na področju vlaganj v raziskave in razvoj, kot so npr. davčne olajšave, pospešena amortizacija in nepovratna denarna sredstva v okviru subvencij. Večina držav izvaja več kot en ukrep spodbud. Davčne spodbude v državah članicah EU so namenjene malim, novoustanovljenim in velikim družbam. Različne študije so pokazale, da imajo navedene davčne spodbude največji vpliv na *start-up* družbe, saj te finančno še niso stabilne. Žal pa različne študije še niso dovolj preučile vpliva davčnih spodbud na inovacije in produktivnost v družbah, ki takšne davčne spodbude uporabljajo. Ravno tako še ni študij, ki bi dokazovale pozitivne vplive tako proizvedenih inovacij v produkciji in realizaciji, v proizvodnji ali prodaji patenta, pri začetku proizvodnje novonastale tehnologije, postopka ... v okviru druge družbe.

Študija Evropske komisije *A study on R&D tax incentives* iz leta 2014 je želela državam pristopnicam strategije Evropa 2020 podati pregled davčnih spodbud v raziskave in razvoj, ki jih izvajajo, predstaviti ugotovitve in učinke teh davčnih spodbud ter predstaviti smernice dobre prakse na temo izvajanja teh davčnih spodbud. Analiza je bila narejena na osnovi podatkov 33 držav (Avstrija, Belgija, Bolgarija, Ciper, Češka, Danska, Estonija, Finska, Francija, Grčija, Hrvaška, Irska, Italija, Izrael, Japonska, Kanada, Latvija, Litva, Luksemburg, Madžarska, Malta, Nemčija, Nizozemska, Norveška, Poljska, Portugalska, Romunija, Slovaška, Slovenija, Španija, Švedska, Velika Britanija in ZDA), Nemčija in Estonija sta bili vključeni v analizo, vendar ti državi članici EU ne izvajata nobenih spodbud v raziskave in razvoj. Že tradicionalno so po podatkih Evropske komisije Švedska, Danska, Nemčija in Finska trikrat boljše kot tiste članice EU, ki so pri izvajanju inovacij najmanj uspešne. Estonija je po podatkih študije leta 2012 v primerjavi z letom 2007 povečala vlaganja v raziskave in razvoj kljub temu, da ne nudi državnih spodbud. To je verjetno tudi razlog, zakaj se Nemčija in Estonija nista pridružili izvajanju strategije na tem področju.

## 5.1 Ugotovitve raziskave

MGRT v Splošnem mnenju o uveljavljenih dejavnostih v okviru davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj (RR) leta 2014 omenja mednarodne dobre prakse na področju spodbujanja državne blaginje in gospodarskega razvoja skozi državne spodbude, kot je davčna olajšava za vlaganje v raziskave in razvoj. Zato sem se v magistrskem delu odločila preučiti glavne ugotovitve dobre prakse, kot jo podaja Evropska komisija v analizi *A study on R&D tax incentives* iz leta 2014.

Glavne ugotovitve študije so pokazale, da je v obdobju opazovanja 26 od 30 opazovanih držav imelo vsaj eno vrsto državne spodbude na področju raziskav in razvoja, večina držav

jih je imela celo več hkrati. Vrste spodbud so v posameznih državah različne, ponekod so različne celo v okviru ene same države. Najpogosteje se uporabljajo spodbude na področju obdavčitve davčnih prihodkov družb, v 11 državah pa dodatno izvajajo spodbude na področju obdavčitev plač zaposlenih, vse v povezavi z raziskovalno-razvojno dejavnostjo. Najpogostejša davčna spodbuda je zmanjšanje dolgovanega obdavčljivega davka državi, ki se izvaja v 21 opazovanih državah, sledi dodatno priznan izdatek za raziskave in razvoj, ki se izvaja v 16 opazovanih državah in pospešena amortizacija v 13 državah.

RR-spodbude so v različnih državah namenjene različnim skupinam družb, najpogosteje malim in srednje velikim. Trenutno ima takšno prakso deset držav. V šestih državah pa so ugodnosti večje za novoustanovljene družbe. Večina držav zaradi zamejevanja proračunskih izdatkov omeji višino zneska, ki ga lahko družbe prejmejo v ta namen. Za namene boljšega davčnega planiranja, sprotnega razreševanja nejasnosti in takojšnje pomoči pristojnih inštitucij večina držav nudi družbam *online* urejanje administrativnih postopkov ter *one-stop agency* oz. inštitucijo, kjer je na enem mestu mogoče urediti vse potrebno v zvezi z določeno temo. Študija Evropske komisije *A study on R&D tax incentives* na strani 70, tabela 5.7, Republiko Slovenijo navede med državami, ki imajo *one-stop agency*, vendar gospodarske družbe v slovenskem pravnem redu lahko za mnenje glede presoje konkretnega vprašanja zaprosijo FURS. Zaradi pomanjkanja kompetenc s področja znanosti, tehnologije, inovativnosti se FURS na podlagi 8. člena Pravilnika glede presoje, ali se konkretno investiranje kvalificira kot vlaganje v raziskave in razvoj, za mnenje obrne na MGRT. Iz tega sledi, da ima Republika Slovenija na tem področju dva organa, ki presojata o upravičenosti uveljavljanja davčne olajšave, in sicer FURS in MGRT, ki pa sta pri odločanju v konkretnih zadevah medsebojno neusklajena. Gospodarska družba v povezavi z raziskovalno-razvojno dejavnostjo oz. raziskovalno-razvojnimi projekti nima možnosti konkretnega vprašanja nasloviti na MGRT. MGRT je v Republiki Sloveniji edini organ s predznanjem na področju znanosti in tehnologije, ki pojasnjuje raziskovalno-razvojno dejavnost. Na tem mestu opozarjam na organizacijsko neskladje slovenske javne uprave, saj bi morala biti presoja upravičenosti uveljavljanja davčne olajšave izključno v pristojnosti MGRT-ja. Gospodarske družbe bi s tem pridobile enakopravnega sogovornika na temo izvajanja raziskovalno-razvojne dejavnosti.

Omenjena študija tudi navaja, da je bila evalvacija izvajanja davčnih instrumentov izdelana le v 14 državah, od katerih jih je le šest zahtevo po evalvaciji zapisalo v svoj pravni red. Med državami, ki evalvacije nimajo zapisane v pravni red, je tudi Republika Slovenija, kar odpira vprašanje, kako zakonodajalec ocenjuje učinke uvedbe davčne olajšave na gospodarsko rast, na razvoj tehnologije in znanosti ter kako preverja, ali je davčno zakonodajo na tem področju potrebno izboljšati oz. dopolniti ali pa davčno olajšavo, če ta ne izpolnjuje *ratio legis* zakonodajalca, celo odpraviti. Zakonodajalec bi iz rezultatov evalvacij lahko razbral, kaj gospodarske družbe potrebujejo za uspešno delovanje na področju raziskovalno-razvojne dejavnosti in bi z gospodarsko družbo sodeloval kot enakovreden poslovni partner, ki zaradi dobrobiti obeh želi ekonomsko, pozitivno medsebojno sodelovanje.

## 5.2 Ugotovitve drugih raziskav

Velika večina študij, na katere se sklicuje študija Evropske komisije *A study on R&D tax incentives*, navaja ugotovitev, da gospodarske družbe zaradi zmanjšanja davčne obveznosti več investirajo na področje raziskav in razvoja. Ocene in izmero učinkov večjega investiranja v raziskave in razvoj pa je zaradi različne metodologije izračunov, različne

obravnave, zakonodaje in vrste spodbud v različnih državah nemogoče primerjati in ugotoviti učinke. Nadaljnje vprašanje pa je, ali gospodarske družbe, ki zaradi investiranja v raziskave in razvoj plačujejo manj davka in so posledično finančno manj obremenjene, dejansko postanejo bolj inovativne in produktivne? To področje je ravno tako premalo preučeno, pa vendar Evropska komisija v svojem poročilu ugotavlja, da davčne spodbude v raziskave in razvoj imajo vpliv na inovacije in produktivnost v gospodarskih družbah, predvsem v mladih *start-up* družbah.

FURS je na svojih spletnih straneh objavil Drugo splošno mnenje MGRT o uveljavljanih dejavnostih v okviru davčnih olajšav za vlaganja v RR, št. 314-6/2012 z dne 4. 4. 2016, v katerem je zapisal, da se je obseg davčnih olajšav za vlaganje v raziskave in razvoj v Republiki Sloveniji med letoma 2012 in 2014 povečal za kar 24 odstotnih točk, v enakem obdobju pa ni zaznati enako izrazitega povečanja gospodarske učinkovitosti. V mnenju se sklicuje na študijo *Ocene učinkov nekaterih strukturnih ukrepov v Sloveniji*, Urada RS za makroekonomske analize in razvoj (2016, str.7–8), ki pravi, da učinka povečanja davčnih olajšav na takšna vlaganja v gospodarskih družbah ni zaznati. Takšna navedba FURS-a in Urada RS za makroekonomske analize in razvoj je pravo nasprotje ugotovitvam študije, ki jo je izvedla Evropska komisija.

Družba Deloitte Slovenija je v sporočilu za medije predstavila ugotovitve Ankete o vlaganjih v raziskave in razvoj 2016 (Deloitte, 2016) in povzela mikroekonomske podatke Statističnega urada Republike Slovenije, ki kažejo, da so največ finančnih sredstev za izvajanje raziskovalno-razvojnih dejavnosti v letu 2014 prispevale gospodarske družbe (68 %), sledila so finančna sredstva iz državnih virov (22 %) ter finančnih sredstev iz tujine (9%). V letu 2014 so se izdatki za raziskovalno-razvojno dejavnost zmanjšali za 5 % in tako so sredstva za raziskovalno-razvojno dejavnost znašala 2,39 % BDP. Glede na navedeno se Republika Slovenija oddaljuje od cilja strategije Evropa 2020, po kateri bi morala za raziskave in razvoj nameniti vsaj 3 % BDP.

### 5.3 Ugotovitve dobre prakse

Analiza dobre prakse oz. *benchmark* analiza je bila v študiji Evropske komisije *A study on R&D tax incentives* leta 2014 izvedena na več kot 80 vrstah davčnih spodbud v 21 državah. V analizo je bilo vključenih 33 držav, vendar Estonija in Nemčija, kot sem že omenila, davčnih spodbud na tem področju ne izvajata.

Podatki 31 držav so bili ocenjeni na podlagi treh kategorij, in sicer:

- zastavljen okvir politike davčnih spodbud v raziskave in razvoj, vključno z vrsto davčnih spodbud in pokrivanjem stroškov za te namene,
- namenskost davčnih spodbud za raziskave in razvoj specifičnim skupinam družb, glede na velikost družb, starost, regijo ...
- organizacija izvajanja davčnih spodbud za raziskave in razvoj, vključno z administracijsko prakso in evalvacijo doseženih učinkov.

Analiza je pokazala dobre in slabe prakse izvajanja davčnih spodbud. V nadaljevanju navajam samo tiste, ki so pomembne za ponazoritev zastavljenih trditev magistrskega dela.

Na podlagi zastavljenega okvira politik je analiza kot dobro prakso in prakso, ki ni priporočljiva, predstavila:

- Novost za svet ali novost za državo je označena kot dobra praksa, saj družbe, ki dosegajo to raven inovativnosti, širšemu okolju prispevajo več kot pa imitacija že poznanega. Novost za svet je označena kot dobra praksa na prvem mestu, novost za državo pa kot dobra praksa na drugem mestu. Davčne spodbude za raziskave in razvoj, ki spodbujajo imitacijo, se obravnava kot nepriporočljivo prakso. Takšna striktna opredelitev dobre prakse lahko predstavlja omejitev državam, ki so v velikem zaostanku za tehnološko razvitimi državami. Ravno tako zahteva po novosti prinaša družbam velike stroške zaradi administrativnih zahtev.

V okviru politik izvajanja raziskovalno-razvojne dejavnosti, ki morajo predstavljati novost za svet ali državo, je v Republiki Sloveniji MGRT izdal Drugo splošno mnenje o uveljavljanju dejavnosti v okviru davčnih olajšav za vlaganje v raziskave in razvoj (RR), z dne 4. 4. 2016, in zapisal zahtevo po zagotavljanju novosti na mednarodni ravni, čeprav tega ZDDPO-2 ne zahteva in tega tudi ne priporoča analiza dobre prakse. S tem sta FURS in MGRT nezakonito omejila pravice uveljavljanja davčne olajšave gospodarskih družb, ki izpolnjujejo pogoj novosti za državo in izvajajo dobro prakso, navedeno na drugem mestu. Čeprav obravnavana študija Evropske komisije leta 2014 novost za državo obravnava kot dobro prakso na drugem mestu, zahteve po novosti na mednarodni ravni niti MGRT niti FURS nista spremenila.

Na podlagi namenskosti je analiza kot dobro prakso in prakso, ki ni priporočljiva, predstavila:

- Kot dobra praksa se je izkazala davčna spodbuda, ki ni geografsko pogojena, kot nepriporočljiva praksa pa tista, ki je vezana na specifične dejavnosti in točno določene regije. Pri ciljnih spodbudah se je izkazalo, da so družbe zaradi pozitivnih davčnih učinkov prestavile sedež družbe ali raziskovalno-razvojne dejavnosti v davčno ugodnejše regije. Pri ciljnim usmerjanju spodbud v specifične dejavnosti se destimulirajo inovacije v ostale dejavnosti.
- Novoustanovljene družbe in družbe, ki se ukvarjajo z inovacijsko dejavnostjo, običajno v prvih letih delovanja nimajo zadostnih prihodkov, da bi lahko imele davčno osnovo, to pa jim onemogoča uveljavljanje davčnih spodbud. Kot dobra praksa se je iz tega razloga pokazal tako imenovani negativni davek, ki takšnim družbam omogoča uveljavitev spodbude in vračilo denarja. Neizvajanje te prakse se obravnava kot nepriporočljiva praksa.
- Prenos davčnih spodbud in ugodnosti se obravnava kot dobra praksa. Dejavnost raziskav in razvoja je postopek, ki se izvaja več let. Stroški nastajajo več let, medtem ko se prijava patenta ali ustvarjanje prihodkov inovacijske dejavnosti pojavijo mnogo kasneje. Možnost prenosa davčnih spodbud, vezana na izdatke raziskav in razvoja, delno ali v celoti na naslednja leta, predstavlja za družbe pomemben vir raziskovalno-razvojne dejavnosti in iz tega sledi, da prepoved prenosa davčnih spodbud ni priporočljiva.

Leta 2012 je v Republiki Sloveniji prenehala veljati Uredba, s čimer je zakonodajalec odpravil spodbudo na področju uveljavljanja olajšav, vezanih na geografsko območje, ki je gospodarskim družbam v določenih geografskih regijah Republike Slovenije omogočala uveljavljanje povišanega odstotka davčne olajšave. S prenehanjem veljavnosti Uredbe je



zakonodajalec v ZDDPO-2 povišal odstotek olajšave s prejšnjih 40 na 100 % davčne olajšave, s čimer je vrednostno izboljšal spodbude.

Člen 55 ZDDPO-2 daje pravico do uveljavljanja davčne olajšave le gospodarskim družbam, ki imajo davčno osnovo, kar pomeni, da novoustanovljene gospodarske družbe in tiste, ki se ukvarjajo z inovacijsko dejavnostjo in v prvih letih delovanja nimajo zadostnih prihodkov, ne morajo izkoristiti davčne olajšave, hkrati pa ZDDPO-2 za te namene ne predpisuje negativnega davka, s katerim bi bilo zagotovljeno vračilo denarja. Takšna praksa Republike Slovenije se v študiji obravnava kot nepriporočljiva.

Prenos davčne olajšave v kasnejša davčna obdobja se obravnava kot dobra praksa. ZDDPO-2 predpisuje prenos neizkoriščene olajšave le za naslednjih pet davčnih obdobj, kar je v primerjavi z neomejeno pravico izkoriščanja nepokrite davčne izgube v skladu s 36. členom ZDDPO-2 nesmiselno in v nasprotju z namenom vlaganja v nove tehnologije in postopke za spodbujanje gospodarske rasti. Gospodarska družba, ki izvaja raziskovalno-razvojno dejavnost oz. raziskovalno-razvojne projekte v daljšem obdobju kot pet let od nastanka stroška, in v času oddaje obračuna davka od dohodka pravnih oseb še ne razpolaga z dokazili, kakršna zahteva FURS, ne more uveljavljati davčne olajšave, čeprav npr. čez sedem let raziskovalno-razvojni projekt doseže nov, tehnološko dodelan produkt. V nasprotju s tem pa gospodarska družba, ki leta akumulira davčno izgubo, lahko to neomejeno uporablja in si s tem znižuje davčno osnovo.

Na podlagi obravnave organizacije je analiza kot dobro prakso in prakso, ki ni priporočljiva, predstavila:

- Na področju stabilnosti se priporoča stabilna zakonodaja in stabilna višina spodbud vsaj za obdobje petih let, kar se obravnava kot dobra praksa. Kot nepriporočljiva praksa se obravnava obsežno spreminjanje zakonodaje in s tem finančnih sredstev na tem področju. Pogosto in obsežno spreminjanje politike davčnih spodbud na področju raziskav in razvoja vodi k znižanju učinkovitosti politike takšnih spodbud. Predvidljivost in stabilnost politike spodbud je ključna za gospodarske družbe pri oblikovanju finančnih in projektnih planov raziskovalno-razvojne dejavnosti.
- Pri odločanju davčnega organa in vračanju finančnih sredstev je priporočljiv najkrajši možni čas za sprejem odločitve o vračilu spodbude in njenem izplačilu. Ni priporočljivo prekoračiti enega leta po investiranju gospodarske družbe v raziskovalno-razvojno dejavnost. Za novoustanovljene družbe, ki imajo likvidnostne omejitve, je pomemben čimprejšnji dostop do tujih likvidnostnih virov, zato jim dostop do finančnih sredstev pomeni dodatno stimulacijo.
- Evalvacija oz. primerjava planskega z realiziranim, z zastavljenimi cilji v primerljivih obdobjih ter sprejem izboljšav v prihodnje je sistem dobre prakse davčnih spodbud za raziskovalno-razvojne dejavnosti. Neizvajanje slednjega se obravnava kot nepriporočljiva praksa. Brez redne striktno evalvacije se zastavljeni cilji spodbud ne bodo realizirali, ne bodo znani učinki, ne bodo zastavljene izboljšave in ne bo moč primerjati realiziranih spodbud med državami članicami za doseg cilja Evropa 2020.

V segmentu obravnave organizacije Republika Slovenija ne izpolnjuje zahteve po stabilni zakonodaji in s tem ne izvaja dobre prakse, saj jo je skozi leta prepogosto spreminjala. Zakon o davku od dohodka pravnih oseb je na področju davčne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj doživel pet bistvenih sprememb, in sicer leta 2005, 2006, 2007, 2010 in 2012. Ravno

tako je Uredba, ki je obravnavala regijsko olajšavo, imela do svoje ukinitve leta 2012 dve bistveni spremembi, in sicer 2006 in 2010, Pravilnik pa v letih 2006 in 2012. Zaradi nejasne, dvoumne in nedoločne zakonodaje FURS in MGRT pojasnjujeta pravice in obveznosti gospodarskih družb z mnenji, ki so med seboj kontradiktorna. Zato gospodarskim družbam ni omogočeno stabilno, dolgoročno planiranje finančne politike raziskovalno-razvojne dejavnosti.

Gospodarske družbe v slovenskem pravnem redu konkretno vprašanje lahko naslovijo le na FURS, in torej informacijo dobijo le na enem mestu. Davčnih mnenj, ki po 14. členu ZdavP-2 niso zavezujoča, FURS v postopku davčnega nadzora ni obvezan upoštevati. Vendar se zaradi pomanjkanja kompetenc s področja znanosti, tehnologije, inovativnosti FURS na podlagi 8. člena Pravilnika glede presoje, ali se konkretno investiranje kvalificira kot vlaganje v raziskave in razvoj, za mnenje obrne na MGRT. Tako v praksi konkretno vprašanje upravičenosti uveljavljanja davčne olajšave gospodarske družbe presojata dva organa, in sicer FURS in MGRT, ki pa sta pri odločanju v konkretnih zadevah pogosto medsebojno neusklajena. Slednje dokazujejo spremenjeno četrto mnenje MGRT in presoje MGRT v konkretnih davčnih inšpekcijskih nadzorih gospodarskih družb, ki sem jih v magistrskem delu že predstavila.

Evalvacijo oz. primerjavo zakonodajalčevih planskih ciljev z realiziranimi sem v magistrskem delu že omenila, a je na tem mestu ponovno potrebno poudariti, da zakonodajalec nima uzakonjene evalvacije in ne ocenjuje učinkov uvedbe davčnih olajšav za vlaganje v raziskave in razvoj na gospodarsko rast, razvoj tehnologije in znanosti, ter ne preverja, ali je davčno zakonodajo na tem področju potrebno izboljšati, dopolniti ali celo odpraviti, če olajšava na gospodarsko rast nima vpliva. Zakonodajalec bi iz rezultatov evalvacij lahko razbral, kaj gospodarske družbe potrebujejo za uspešno delovanje na področju raziskovalno-razvojne dejavnosti, oba pa bi lahko postala enakovredna partnerja, ki bi usklajeno delovala v dobro obeh.

## **6 UGOTOVITVE IN PRIPOROČILA ZAKONODAJALCU V PRAVNEM REDU REPUBLIKE SLOVENIJE**

Kot sem navedla že v prejšnjih poglavjih, je bil *ratio legis* zakonodajalca z uvedbo davčne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj spodbuditi gospodarsko rast in omogočiti gospodarskim družbam finančno spodbudo pri vlaganju v nove tehnologije in postopke. V praksi pa se gospodarske družbe soočajo s problemom identifikacije raziskovalno-razvojne dejavnosti za namene uveljavljanja davčne olajšave in dokazovanjem raziskovalno-razvojne dejavnosti v postopku davčnega nadzora.

V izogib izkrivljanju *ratio legis* zakonodajalca in težavam, s katerimi se gospodarske družbe soočajo pri uveljavljanju davčne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj, v nadaljevanju predstavljam ugotovitve in priporočila zakonodajalcu v pravnem redu Republike Slovenije:

- **Zakonodajalec mora že v zakonu poskrbeti za jasno identifikacijo raziskovalno-razvojne dejavnosti za namene uveljavljanja davčne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj.** Davčno olajšavo je zakonodajalec uredil v 55. členu ZDDPO-2, v katerem pa ni jasno identificiral raziskovalno-razvojne dejavnosti za namene uveljavljanja davčne olajšave, ampak je razlago zakonske določbe prepustil Ministrstvu za finance. Ministrstvo je definicijo raziskovalno-razvojne dejavnosti nejasno,

nedoločno in dvoumno operacionaliziralo v Pravilniku. V Prilogi 3 Pravilnika Ministrstvo za finance v 5. členu zapiše »natančnejše primere za razlikovanje oz. razmejitve med RR in drugimi dejavnostmi v podjetju«, čeprav dejansko ne gre za primere, ampak le vprašanja, s katerimi ni mogoče jasno ločiti raziskovalno-razvojne dejavnosti za namene uveljavljanja davčne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj od drugih raziskovalno-razvojnih dejavnosti.

- **Ministrstvo za finance in FURS kot izvršilna veja oblasti bi morala zasledovati *ratio legis* zakonodajalca.** Ministrstvo za finance in FURS kot izvršilna veja oblasti bi morala slediti *ratio legis* zakonodajalca, zato bi morala podzakonske akte in mnenja za namen pojasnjevanja zakona napisati jasno in nedvoumno. Temeljiti bi morali na vnaprej opredeljenih zakonskih pravicah. V primeru nejasne, dvoumne in nedoločne zakonodaje bi moral FURS med več možnimi razlagami zakona izbrati tisto, ki bo v korist gospodarske družbe. Izmed več možnih pooblastil in ukrepov pa tiste, ki so za gospodarsko družbo ugodnejši, če se s tem doseže *ratio legis* zakona. Ker temu ni tako, FURS kot izvršilni organ izvaja manj ugodno razlago pogojev upravičenosti davčne olajšave, kot si jo razlaga gospodarska družba.
- **Analiza dobre prakse Evropske komisije je pokazala, da se priporoča stabilna zakonodaja in stabilna višina spodbud vsaj za obdobje petih let.** Od začetka uporabe davčne olajšave so se zakonski in podzakonski akti prepogosto spreminjali. Pri preučevanih gospodarskih družbah sem ugotovila, da jim nestabilna davčna zakonodaja otežuje davčno planiranje, stabilno finančno poslovanje in dolgoročno načrtovanje politike raziskovalno-razvojne dejavnosti. Obsežno spreminjanje zakonodaje in s tem finančnih sredstev na tem področju vodi k znižanju učinkovitosti politike takšnih spodbud. V praksi vse več gospodarskih družb ne uveljavlja davčne olajšave, da bi se izognile dolgotrajnim postopkom dokazovanja raziskovalno-razvojne dejavnosti zaradi nejasne zakonodaje.
- **Zmanjšanje administrativnih obremenitev v zvezi z uveljavljanjem davčne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj.** Gospodarske družbe se soočajo z visokimi administrativnimi obremenitvami in birokracijo v povezavi z uveljavljanjem davčne olajšave, predpisane v 8. členu Pravilnika. Gospodarska družba mora voditi dodatno dokumentacijo, s katero dokazuje raziskovalno-razvojne projekte, od planiranja te dejavnosti v poslovnem načrtu ali posebnem razvojnem projektu oz. programu gospodarske družbe, in to tako, da je mogoče pozneje spremljati in preverjati skladnost s projektom oz. razvojnim programom. Poslovni načrt oz. posebni razvojni projekt/program mora vsebovati vsaj naslov projekta oz. programa, opis vsebine, seznam predvidenih aktivnosti, načrtovane mejnike med izvajanjem in rezultate. Dokazovanje poteka v postopku davčnega nadzora in se ne prilaga k obračunu davka od dohodka pravnih oseb. Družbe v Veliki Britaniji niso zavezane k vodenju dodatnih evidenc za dokazovanje raziskovalno-razvojne dejavnosti, ampak v postopku davčnega nadzora davčni organ črpa podatke za dokazovanje upravičenosti uveljavljanja davčne olajšave iz administrativnih in računovodskih evidenc, ki že obstajajo na podlagi računovodskih standardov (GOV.UK. *Research and development /R&D/ tax relief – Find out if you can claim corporation tax relief on your Research and Development /R&D/ project*, 2017).
- **Zakonsko pristojnost presoje raziskovalno-razvojne dejavnosti za namene uveljavljanja davčne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj bi moral imeti MGRT in ne FURS.** Zaradi nejasne davčne zakonodaje se gospodarske družbe v praksi soočajo s problemi pri razumevanju in dokazovanju raziskovalno-razvojne dejavnosti. Za razjasnitev konkretnih vprašanj lahko gospodarske družbe naslovijo konkretno vprašanje le na FURS, ki pa nima znanja na področju tehnične stroke, zato FURS na

podlagi 8. člena Pravilnika za mnenje zaprosi MGRT. Iz navedenega izhaja, da FURS ni organ, ki bi po zakonu moral biti pristojen za presojo upravičenosti uveljavljanja davčne olajšave, ampak bi to moral biti MGRT kot organ tehnične stroke. Na podlagi predstavljene davčne prakse Republike Hrvaške bi bilo v Republiki Sloveniji ravno tako smiselno zakonsko opredeliti, da mora gospodarska družba od MGRT že pred oddajo obračuna davka od dohodka pravnih oseb pridobiti potrdilo, s katerim dokazuje, da je upravičenec davčne olajšave. Ob izdaji potrdila bi MGRT presodil, ali posamezni projekti izpolnjujejo pogoje raziskovalno-razvojne dejavnosti, ter hkrati tudi potrdil vrsto in okvirno višino stroškov za uveljavitev davčne olajšave. Gospodarskim družbam bi bilo s tem omogočeno stabilno, dolgoročno planiranje finančne politike, manjše računovodsko administriranje, vodenje evidenc za dokazovanje raziskovalno-razvojne dejavnosti ter predvsem zasledovanje *ratio legis* zakonodajalca. MGRT-ju pa bi bilo omogočeno nepristransko, samostojno in strokovno presojanje raziskovalno-razvojne dejavnosti.

- **Neizkoriščeni del davčne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj bi se moral neomejeno prenašati v naslednja davčna obdobja.** ZDDPO-2 v 55. členu predpisuje prenos neizkoriščene davčne olajšave le v naslednjih pet davčnih obdobjih, kar je v primerjavi z neomejeno pravico uveljavljanja nepokrite davčne izgube v skladu s 36. členom ZDDPO-2 nesmiselno in v nasprotju z namenom vlaganja v nove tehnologije in postopke za spodbujanje gospodarske rasti. Gospodarske družbe, ki izvajajo raziskovalno-razvojno dejavnost oz. raziskovalno-razvojne projekte v daljšem obdobju kot pet let od nastanka stroška in v času oddaje obračuna davka od dohodka pravnih oseb še ne razpolagajo z dokazili, kakršna zahteva FURS, ne morejo uveljavljati davčne olajšave, čeprav npr. čez sedem let raziskovalno-razvojni projekt izdelava nov, tehnološko dodelan produkt. V nasprotju s tem pa gospodarske družbe, ki leta akumulirajo davčno izgubo, lahko to neomejeno uporabljajo in si s tem znižujejo davčno osnovo. Davčna zakonodaja Velike Britanije takšne omejitve ne pozna; družbe lahko neizkoriščeni del davčne olajšave neomejeno prenašajo v naslednja davčna obdobja (*European Commission /2014/, Taxation papers, working paper n.52-2014, A Study on R&D Tax Incentives, Final report, str. 63*). Še več, v Veliki Britaniji lahko družbe, ki poslujejo z izgubo, zahtevajo vračilo finančnih sredstev, ki jih porabijo za svojo raziskovalno-razvojno dejavnost, kar slovenskim gospodarskim družbam, ki ustvarijo davčno izgubo, ni omogočeno.
- **Potrebna je uzakonitev evalvacije učinkov davčne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj na gospodarsko rast.** Analiza dobre prakse Evropske komisije kot dobro prakso omenja evalvacijo oz. primerjavo zakonodajalčevih planskih ciljev z realiziranimi. V pravnem redu Republike Slovenije zakonodajalec nima uzakonjene evalvacije in ne ocenjuje učinkov uvedbe davčnih olajšav za vlaganje v raziskave in razvoj na gospodarsko rast, razvoj tehnologije in znanosti ter ne preverja, ali je davčno zakonodajo na tem področju potrebno izboljšati, dopolniti ali celo odpraviti, če olajšava na gospodarsko rast nima vpliva. Zakonodajalec bi iz rezultatov evalvacij lahko razbral, kaj gospodarske družbe potrebujejo za uspešno delovanje na področju raziskovalno-razvojne dejavnosti, tako bi družba in zakonodajalec postala enakovredna partnerja, ki bi usklajeno delovala v dobro obeh.

## SKLEP

Republika Slovenija je kot država članica EU leta 2010 pristopila k izvajanju strategije Evropa 2020, v kateri so se države pristopnice zavezale k izpolnjevanju nekaj ambicioznih ciljev, med katere spadajo tudi spodbude na področju inovacij. Člen 63 Lizbonske pogodbe oz. 179. člen Prečiščene pogodbe listine o temeljnih pravicah EU opredeljuje, da je cilj EU okrepiti znanstvene in tehnološke temelje z oblikovanjem evropskega raziskovalnega območja, v katerem raziskovalci, znanost in tehnologija prosto krožijo, cilj pa je spodbuditi večjo konkurenčnost, vključno z industrijo, in pospeševanje vseh raziskovalnih dejavnosti.

Navedeni *ratio legis* je zakonodajalec uredil v 55. členu ZDDPO-2, z uvedbo davčne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj, razlago zakonske določbe pa je Ministrstvo za finance nejasno, nedoločno in dvoumno operacionaliziralo v Pravilniku. V Prilogi 3 Pravilnika Ministrstvo za finance v 5. členu zapiše »natančnejše primere za razlikovanje oz. razmejitve med RR in drugimi dejavnostmi v podjetju«, ki pa niso natančnejši primeri, ampak le vprašanja. Na zastavljena vprašanja za ločevanje dejavnosti raziskav in razvoja od drugih dejavnosti so si preučevane gospodarske družbe pritrdilno odgovorile in posledično uveljavljale davčno olajšavo, vendar je FURS v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora odločil, da je bilo uveljavljanje davčne olajšave neupravičeno.

Nejasno opredeljene določbe davčne olajšave in zaradi potrebe po razjasnitvi raziskovalno-razvojne dejavnosti, sta FURS in MGRT želela urediti z davčnimi mnenji, v katerih se sklicujeta na priročnik Frascati 2002 in kasneje Frascati 2015. V mnenjih FURS gospodarskim družbam predlaga, da si v omenjenem priročniku same najdejo osnove za utemeljitev raziskovalno-razvojne dejavnosti. Vendar priročnika Frascati 2002 in kasneje Frascati 2015, na katera se FURS in MGRT sklicujeta, nista pisana za uporabo v davčni zakonodaji, ampak za namene usposabljanja statistikov in uporabnikov podatkov na akademskih predavanjih ter v raziskavah politike znanosti in tehnologije. Frascati 2015 daje nekatere usmeritve za poročanje o vladni podpori za raziskave in razvoj skozi davčne spodbude, s čimer želi pomagati pri pripravi mednarodno primerljivih kazalcev vladnih davčnih razbremenitev za raziskave in razvoj. V priročniku je navedeno, da je njegov namen usmeritev praktičnih naporov zbiranja in poročanja skozi skupen slovar, usklajena načela in praktične odgovore. Vse navedeno dokazuje, da priročnik Frascati v nobeni izdaji ni namenjen za določanje kriterijev uveljavljanja davčne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj, kot to zahteva in kasneje priporoča FURS.

Na podlagi preučitve davčnih inšpekcijskih postopkov gospodarskih družb ugotavljam, da je FURS zaradi nejasno, nedoločno in dvoumno opredeljenih zakonskih in podzakonskih določb kršil načelo sorazmernosti, uzakonjeno v 6. členu ZDavP-2, ki davčni organ zavezuje, da pri izvrševanju svojih pooblastil in izrekanju ukrepov v razmerju do zavezanca za davek in drugih udeležencev postopka ne sme preseči tistega, kar je nujno potrebno za izpolnitev ciljev ZDavP-2 in drugih aktov, na podlagi katerih davčni organ odloča o pobiranju davkov. V dvomu bi moral FURS odločiti v korist gospodarske družbe kot zavezanca za davek, česar pa v konkretnih postopkih davčnega inšpekcijskega nadzora gospodarskih družb ni storil. Z izvajanjem dejavnosti raziskav in razvoja preučevane gospodarske družbe skrbijo za tehnološki razvoj, nove zaposlitve, prednost pred konkurenčnimi gospodarskimi družbami in vplivajo na širšo družbo ter ekonomijo in s tem izpolnjujejo *ratio legis* davčne olajšave, zato FURS neupravičeno ne priznava davčne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj.

Kljub temu, da je MGRT v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora pri konkretni gospodarski družbi zaznal opazen del raziskovalno-razvojne dejavnosti, FURS ni odločil v korist gospodarske družbe. V konkretnem primeru FURS krši načelo materialne resnice, opredeljeno v 5. členu ZDavP-2, saj ni ugotovil vseh dejstev s stopnjo gotovosti v korist in ne le v breme gospodarske družbe. Hkrati uradna oseba v odločbi ni navedla razloge, odločilne za presojo posameznih dokazov.

Praksa FURS-a v preučevanih postopkih inšpekcijskega nadzora je presoja upravičenosti uveljavljanja davčne olajšave na podlagi mnenj FURS-a in MGRT-ja in priročnika Frascati v davčnih obdobjih, ko mnenja še niso bila izdana in sklicevanje na Frascati še ni bilo znano. S sklicevanjem na mnenja, FURS krši načelo ustavnosti in zakonitosti 87., 120. in 153. člena Ustave Republike Slovenije, saj določa pravice in obveznosti gospodarskih družb, ki nimajo podlage v zakonu. Z retroaktivno uporabo mnenj pa krši ustavno pravico enakosti pred zakoni, opredeljeno v 14. členu Ustave Republike Slovenije. Gospodarskim družbam, v katerih je bil davčni inšpekcijski nadzor izveden pred objavo mnenj FURS-a in MGRT-ja, je bila pravica do davčne olajšave priznana, gospodarskim družbam, v katerih je bil davčni inšpekcijski nadzor izveden po objavi mnenj, pa se je pravica presojala na podlagi mnenj in priročnika Frascati 2002 in Frascati 2015, torej po strožjih kriterijih kljub nespremenjeni zakonodaji.

Zaradi problematičnosti uveljavljanja davčne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj je MGRT v letu 2016 pozval vodstva davčnih zavezancev, naj kritično presodijo, ali je glede na znaten obseg časa, ki je potreben za raziskovalno-razvojno dejavnost, glede na jasno izkazano odličnost in predstavitev oseb, naprav, drugih upravičenih stroškov in povezav pri njihovem financiranju in delovanju oz. vseh sestavin dokumentacije, smiselno uveljavljati davčno olajšavo. Istega leta je MGRT podal predlog spremembe ZGD-1, ki je začel veljati 1. 1. 2016, s katerim je omogočeno dodatno financiranje dolgoročnih stroškov razvoja iz kapitala lastnikov gospodarskih družb, na način zmanjšanja bilančnega dobička, za znesek vložen v dolgoročne stroške razvijanja. Iz navedenega poziva in predloga MGRT sklepam, da Republika Slovenija v praksi ne zasleduje več *ratio legis* davčne olajšave, zato bi zakonodajalec moral ponovno pretehtati smisel davčne olajšave po 55. členu ZDDPO-2.

## LITERATURA IN VIRI

1. Association of Chartered Certified Accountants. (brez datuma). *A guide to Research and Development (R&D) Tax Relief for Large Enterprises*. Pridobljeno 21. avgusta 2017 iz <http://www.accaglobal.com/gb/en/technical-activities/technical-resources-search/2015/march/guide-to-research-and-development-tax-relief-for-large-enterprises.html>
2. Bird&Bird. (2014, 24. julij). *UK: R&D Tax Reliefs*. Pridobljeno 3. septembra 2017 iz <https://www.twobirds.com/en/news/articles/2014/global/tax-july-2014/rd-tax-reliefs-uk>
3. Deloitte Slovenija. (brez datuma). *Anketa o vlaganjih v raziskave in razvoj 2016*. Pridobljeno 15. februarja 2018 iz <https://www2.deloitte.com/si/sl/pages/tax/articles/ce-corporate-rnd-survey-2016.html>
4. Department for Business, Innovation & Skills. (2010, 6. december). *Guidelines on the Meaning of Research and Development for Tax Purposes*. Pridobljeno 21. avgusta 2017 iz [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/71260/bis-10-1393-rd-tax-purposes.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/71260/bis-10-1393-rd-tax-purposes.pdf)
5. Drobnič, N., Šircelj, A., Tomc Lampič, R., & Wakounig, M. (2004). *Zakon o davku od dohodka pravnih oseb*. Ljubljana: GV Založba.
6. Drobež Tomšič, M. (2016a). *Davčni nadzor olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj*. IKS 12 (str. 77–82). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
7. Drobež Tomšič, M. (2016b). *Olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj*. IKS 12 (str. 66–76). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
8. Drobež Tomšič, M. (2017). *Davčne olajšave in novosti pri njihovi obravnavi*. IKS 12 (str. 95–99). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
9. Ernst & Young LLP. (2016). *UK Research and Development Incentives, Small and Medium Enterprises Regime*. London: Ernst & Young LLP.
10. EUR-Lex. (brez datuma). *Pogodba o ustanovitvi Evropske skupnosti*. Pridobljeno 21. avgusta 2017 iz [http://eur-lex.europa.eu/summary/chapter/taxation.html?root\\_default=SUM\\_1\\_CODED%3D21&locale=sl](http://eur-lex.europa.eu/summary/chapter/taxation.html?root_default=SUM_1_CODED%3D21&locale=sl)
11. European Commission. (2014). Taxation papers, working paper n.52-2014. *A Study on R&D Tax Incentives, Final report*. Pridobljeno 26. septembra 2017 iz [https://ec.europa.eu/futurium/en/system/files/ged/28-taxud-study\\_on\\_rnd\\_tax\\_incentives\\_-\\_2014.pdf](https://ec.europa.eu/futurium/en/system/files/ged/28-taxud-study_on_rnd_tax_incentives_-_2014.pdf)
12. European Commission. (2014, 28. november). *A Study on R&D Tax Incentives, Annex: Good practice cases, Final report*. Pridobljeno 26. septembra 2017 iz [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_papers/good\\_practice\\_cases.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/good_practice_cases.pdf)
13. Evropska komisija. (brez datuma). *Europe 2020 targets: Statistic and indicators for Slovenija*. Pridobljeno 22. avgusta 2017 iz [https://ec.europa.eu/info/strategy/european-semester/european-semester-your-country/slovenia/europe-2020-targets-statistics-and-indicators-slovenia\\_en](https://ec.europa.eu/info/strategy/european-semester/european-semester-your-country/slovenia/europe-2020-targets-statistics-and-indicators-slovenia_en)
14. Evropska komisija. (2007, 16. avgust). *N 177/2007 Davčna olajšava za raziskave in razvoj v Sloveniji*. Pridobljeno 21. avgusta 2017 iz [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases/219566/219566\\_721059\\_29\\_2.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/219566/219566_721059_29_2.pdf)
15. Evropska komisija. (brez datuma). *Obdavčitev*. Pridobljeno 21. avgusta 2017 iz [https://ec.europa.eu/info/strategy/taxation\\_sl](https://ec.europa.eu/info/strategy/taxation_sl)

16. Evropska komisija. (2010, 3. marec). *Sporočilo komisije, Evropa 2020, Strategija za pametno, trajnostno in vključujočo rast*. Pridobljeno 24. avgusta 2017 iz [http://ec.europa.eu/eu2020/pdf/1\\_SL\\_ACT\\_part1\\_v1.pdf](http://ec.europa.eu/eu2020/pdf/1_SL_ACT_part1_v1.pdf)
17. Evropska komisija. (brez datuma). *Strategija Evropa 2020*. Pridobljeno 24. avgusta 2017 iz [https://ec.europa.eu/info/strategy/european-semester/framework/europe-2020-strategy\\_sl](https://ec.europa.eu/info/strategy/european-semester/framework/europe-2020-strategy_sl)
18. Evropska komisija. (brez datuma). *Uporaba prava EU*. Pridobljeno 21. avgusta 2017 iz [https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/overview-law-making-process/applying-eu-law\\_sl](https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/overview-law-making-process/applying-eu-law_sl)
19. Evropska komisija. (brez datuma). *Vrste predpisov EU*. Pridobljeno 21. avgusta 2017 iz [https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/types-eu-law\\_sl](https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/types-eu-law_sl)
20. Evropska unija. (brez datuma). *Obdavčenje*. Pridobljeno 22. avgusta 2017 iz [https://europa.eu/european-union/topics/taxation\\_sl](https://europa.eu/european-union/topics/taxation_sl)
21. Evropski parlament. (brez datuma). Pridobljeno 21. avgusta 2017 iz [http://www.europarl.europa.eu/aboutparliament/sl/displayFtu.html?ftuId=FTU\\_2.4.6.html](http://www.europarl.europa.eu/aboutparliament/sl/displayFtu.html?ftuId=FTU_2.4.6.html)
22. Friganović, M. (2014). Državne potpore i način ostvarivanja poreznih olakšica – potpora male vrijednosti. *Računovodstvo i porezi u praksi 2/2014* (str. 150–172).
23. GOV.UK. (brez datuma). *Research and development (R&D) tax relief – Find out if you can claim corporation tax relief on your Research and Development (R&D) project*. Pridobljeno 3. septembra 2017 iz <https://www.gov.uk/guidance/corporation-tax-research-and-development-rd-relief>
24. Hodžić, S. (2012). Stimulacija poreznih olakšica za istraživanje i razvoj. *Institut za javne financije*. Pridobljeno 23. maja 2017 iz [http://www.ijf.hr/upload/files/file/skrivena\\_javna\\_potrosnja/hodzic.pdf](http://www.ijf.hr/upload/files/file/skrivena_javna_potrosnja/hodzic.pdf)
25. HM Revenue&Customs-gov.uk. (brez datuma). *Research and development tax credits reform: Above the line*. Pridobljeno 3. septembra 2017 iz [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/179234/research\\_and\\_development\\_credit.pdf.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/179234/research_and_development_credit.pdf.pdf)
26. HM Revenue&Customs-gov.uk. (brez datuma). *Corporate Intangibles Research and Development Manual, R&D tax relief: BIS Guidelines (formerly DTI Guidelines)*. Pridobljeno 3. septembra 2017 iz <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/corporate-intangibles-research-and-development-manual/updates>
27. HM Revenue&Customs-gov.uk. (2004). *Corporate Intangibles Research and Development Manual, R&D tax relief: conditions to be satisfied: BIS Guidelines (formerly DTI Guidelines) – application to pharmaceuticals*, posodobljeno 2. avgusta 2016.
28. HM Revenue&Customs-gov.uk. (2004). *Corporate Intangibles Research and Development Manual, R&D tax relief: conditions to be satisfied: BIS Guidelines (formerly DTI Guidelines) – text*, posodobljeno 2. avgusta 2016.
29. HM Revenue&Customs-gov.uk. (2016). *Corporate Intangibles Research and Development Manual, R&D tax relief: conditions to be satisfied: claims and time limits*, posodobljeno 8. junij 2017.
30. HM Revenue&Customs-gov.uk. (brez datuma). *Business tax-guidance. Corporation tax: Research and Development tax relief*. Pridobljeno 3. september 2017 iz <https://www.gov.uk/guidance/corporation-tax-research-and-development-rd-relief>
31. Jerovšek, T., & Kovač, P. (2010). *Upravni postopek in upravni spor*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
32. Jerovšek Verbič, V. (2013). *Uveljavljanje materialne resnice v davčnem postopku*. Davčno-finančna praksa. Davčni inštitut.



33. Korže, B. (2010). *Pravo družb in poslovno pravo*. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.
34. Korže, B. (2015). Varstvo ustavnih pravic v postopkih cenitve davčne osnove. *Podjetje in delo*, (str. 558-572).
35. Klun, M., & Jovanović, T. (2016). *Davčni sistem*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
36. Ministarstvo znanosti, obrazovanja i sporta Republike Hrvatske. (2013). *Državna potpora za istraživačko-razvojne projekte, Uputa za prijavitelje*. Pridobljeno 25. septembra 2017 iz <https://mzo.hr/sites/default/files/migrated/uputa-za-prijavitelje.pdf>
37. Ministarstvo znanosti, obrazovanja i sporta Republike Hrvatske. (brez datuma). *Obavijest korisnicima državne potpore za istraživačko-razvojne projekte*. Pridobljeno 21. maja 2017 iz <https://mzo.hr/hr/obavijest-korisnicima-drzavne-potpore-za-istrazivacko-razvojne-projekte-0?cat=26>
38. Urad Republike Slovenije za mikroekonomske analize in razvoj. (2016). *Ocene učinkov nekaterih strukturnih ukrepov v Sloveniji* (str. 7-8). Ljubljana: Urad RS za mikroekonomske analize in razvoj.
39. Republika Slovenija, Ministrstvo za finance. Obvestilo o uveljavitvi in začetku uporabe davčne regijske olajšave za raziskave in razvoj. *Uradni list RS* št. 90/2007.
40. Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj. (2002). *Frascati Manual 2002*. Paris: OECD publications.
41. Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj, Ministrstvo za gospodarski razvoj in tehnologijo. (2016). *Priročnik Frascati 2015 – Delovni prevod ver. 2016-07-21*, Ljubljana: Ministrstvo za gospodarski razvoj in tehnologijo.
42. Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj, Ministrstvo za gospodarski razvoj in tehnologijo. (2017). *Priročnik Frascati 2015 – Lektorirana delovna različica prevoda*, Ljubljana: Ministrstvo za gospodarski razvoj in tehnologijo.
43. Pernek, F., Kostanjevec, B., & Čampa, M. (2009). *Davčno pravo in javne finance*. Novo mesto: Fakulteta za poslovne in upravne vede.
44. Petkovič, D. (2016). *Razvoj stališč MGRT o davčnih olajšavah za raziskave in razvoj*. Davčno-finančna praksa. Davčni inštitut.
45. Republika Slovenija, Ministrstvo za finance. (brez datuma). *Predlog EVA 2016-1611-00668, Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodka pravnih oseb*. Pridobljeno 28. aprila 2017 iz [http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/Davki\\_in\\_carine/Predlogi\\_predpisov/2016-07-13\\_ZDDPO\\_2N\\_jav.pdf](http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/Davki_in_carine/Predlogi_predpisov/2016-07-13_ZDDPO_2N_jav.pdf)
46. Republika Slovenija, Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije. (2014). *Splošno mnenje o uveljavljenih dejavnostih v okviru davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj (RR)*, Pojasnilo DURS št. 0100-3081/2014 z mnenjem MGRT št. 314-6/2012/20.
47. Republika Slovenija, Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije. (2016a). *Drugo splošno mnenje MGRT o uveljavljenih dejavnostih v okviru davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj (RR)* št. 314-6/2012.
48. Republika Slovenija, Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije. (2016b). *Tretje splošno mnenje MGRT o uveljavljenih dejavnostih v okviru davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj (RR)* št. 314-6/2012/46.
49. Republika Slovenija, Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije. (2017, julij). *Davčne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj, Smernice za zagotavljanje večje davčne gotovosti pri uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj, pripravljene v sodelovanju MGRT in FURS*, 1. izdaja.

50. Republika Slovenija, Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije. (brez datuma). *Plačevanje davkov in drugih dajatev*. Pridobljeno 17. februarja 2018 iz [http://www.fu.gov.si/placevanje\\_in\\_izvrsba/podrocja/placevanje\\_davkov\\_in\\_drugih\\_dajatev/](http://www.fu.gov.si/placevanje_in_izvrsba/podrocja/placevanje_davkov_in_drugih_dajatev/)
51. Republika Slovenija, Ministrstvo za finance. (brez datuma). *Sprejeti predpisi*. Pridobljeno 28. aprila 2017 iz [http://www.mf.gov.si/si/delovna\\_podrocja/davki\\_in\\_carine/sprejeti\\_predpisi/](http://www.mf.gov.si/si/delovna_podrocja/davki_in_carine/sprejeti_predpisi/)
52. Republika Slovenija, Ministrstvo za gospodarski razvoj in tehnologijo. (2016a). *Četrto splošno mnenje MGRT o uveljavljanih dejavnostih v okviru davčnih olajšav za vlaganja v R&R* št. 314-6/2012/54.
53. Republika Slovenija, Ministrstvo za gospodarski razvoj in tehnologijo. (2016b). *Četrto splošno mnenje MGRT o uveljavljanih dejavnostih v okviru davčnih olajšav za vlaganja v R&R – popravek* št. 314-6/2012/57.
54. Republika Slovenija, Vlada Republike Slovenije. (2016). *Davčne olajšave za raziskav in razvoj – Inšpiciranje s strani FURS* št. 00104-118/2016/5.
55. Republika Slovenija, Vlada Republike Slovenije. (brez datuma). *Politični sistem*. Pridobljeno 30. septembra 2017 iz [http://www.vlada.si/o\\_sloveniji/politichni\\_sistem/](http://www.vlada.si/o_sloveniji/politichni_sistem/)
56. Republika Slovenija, Vlada Republike Slovenije. (brez datuma). *Predlog zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o gospodarskih družbah – prva obravnava*. Pridobljeno 2. junija 2017 iz [http://www.vlada.si/delo\\_vlade/gradiva\\_v\\_obravnavi/gradivo\\_v\\_obravnavi/?tx\\_govpapers\\_pi1%5Bsingle%5D=%2FMANDAT14%2FVLADNAGRADIVA.NSF%2F18a6b9887c33a0bdc12570e50034eb54%2F3fe585a39d4e9547c1257e1c002af5a3%3FOpenDocument&cHash=e0ccdea98506a7e2a07f058654923c55](http://www.vlada.si/delo_vlade/gradiva_v_obravnavi/gradivo_v_obravnavi/?tx_govpapers_pi1%5Bsingle%5D=%2FMANDAT14%2FVLADNAGRADIVA.NSF%2F18a6b9887c33a0bdc12570e50034eb54%2F3fe585a39d4e9547c1257e1c002af5a3%3FOpenDocument&cHash=e0ccdea98506a7e2a07f058654923c55)
57. SIR\*IUS. (2018). *Uveljavljanje olajšav za raziskave in razvoj, Iz prakse za prakso (PR-DAV 1-1/18)*. Slovenski inštitut za revizijo.
58. Slovenski računovodski standardi 2016. *Uradni list RS* št. 95/2015, št. 74/2016, št. 23/2017.
59. Šircelj, M. (2017). Kako se v davčnem nadzoru pravilno pritožimo. *IKS 10* (str. 78–85). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
60. Ulčar, T. (2014). *Retroaktivnost davčnih predpisov*. Davčno-finančna praksa. Davčni inštitut.
61. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. (2016). *Obvestilnik 19. september 2016*.

## **PRILOGA**



## Priloga 1: Četrto splošno mnenje o uveljavljanih dejavnostih v okviru davčne olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj (RR)



REPUBLIKA SLOVENIJA  
MINISTRSTVO ZA GOSPODARSKI RAZVOJ IN TEHNOLOGIJO

Kotnikova 5, 1000 Ljubljana

T: 01 400 36 00, 01 400 33 11

F: 01 433 10 31

E: [gp.mgrt@gov.si](mailto:gp.mgrt@gov.si)

[www.mgrt.gov.si](http://www.mgrt.gov.si)

Ministrstvo za finance  
Finančna uprava Republike Slovenije  
Generalni finančni urad  
Šmartinska cesta 55  
1001 LJUBLJANA

Številka: 314-6/2012/54

Datum: 23.9.2016

**Zadeva: Četrto splošno mnenje o uveljavljanih dejavnostih v okviru davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj (RR)**

V zvezi z dosedanjimi mnenji Ministrstva za gospodarski razvoj in tehnologijo na osnovi 8. člena Pravilnika o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj (RR) (Ur.l.RS št. 75/12, v nadaljevanju: pravilnik) v primerih posameznih davčnih zavezancev ter Splošnimi mnenji o uveljavljanih dejavnostih v okviru davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj (RR), št. 314-6/2012/20 z dne 2. 6. 2014, št. 314-6/2012/45 z dne 4. 4. 2016 in št. 314-6/2012/46 z dne 1. 7. 2016 ki jih je izdalo MGRT ter s pridobljenimi izkušnjami MGRT in FURS v primeru posameznih davčnih zavezancev ter z namenom, da najširši krog zavezancev davčnih olajšav za RR uporablja ta instrument učinkovito, vam v nadaljevanju posredujemo naše četrto mnenje, s katerim dodatno pojasnjujemo vsa tri zgoraj navedena mnenja in podajamo dodatne usmeritve za njihovo pravilno uporabo.

Mnenj ministrstva ni dovoljeno uporabljati na način, da bi se z njimi kakorkoli ožile v pravilniku opredeljene definicije, niti jih ni mogoče oziroma dovoljeno uporabljati retroaktivno.

Cilj splošnih mnenj je bil FURSu ponuditi primere pripomočkov (baza raziskovalnih skupin SICRIS, patenti, recenzirane objave v znanstvenih revijah ali monografiji, v zborniku konference, popoln preizkus novosti...), ki nakazujejo na verjetnost, da presojana dejavnost ima značilnosti RR, vendar odsotnosti le-teh, nikakor ni mogoče tolmačiti kot da RR dejavnost v podjetju ni prisotna. V takem primeru, je potrebno obstoj RR dejavnosti presojati izključno po vsebini, če je to za nesporno ugotovitev dejanskega stanja brezizhodno potrebno tudi z angažiranjem ustreznih strokovnjakov na posameznih področjih.

Prva lastnosti RR dejavnosti je **novost**. Tej lastnosti RR dejavnosti sledijo še negotovost, ustvarjalnost, sistematičnost in ponovljivost. Vse navedene lastnosti RR dejavnosti se lahko presojajo vsebinsko pri preverjanju dejavnosti ali posameznega projekta.

Predpogoj, da je na konkretnem primeru mogoče ugotoviti obstoj novosti, ni to, da bi predmet, naprava, sistem itn. v nobeni obliki še ne obstajal. Na primer, dejstvo da okno kot produkt že obstaja, ne pomeni, da vsaka sprememba na elementih, ki jih okno vsebuje, ne bi predstavljala novosti. Če se navedeno ponazori na primeru, je mogoče reči, da bi sistem za zapiranje oken, ki v identični obliki še ni popisani (postopek izdelave, načrt, uporabljen material itn.) in javno objavljen predstavljala novost, ne glede na to, da okno kot produkt že obstaja. Kot novost je sicer mogoče šteti le sistem zapiranja oziroma vse tisto, kar je bilo temu potrebno individualno prilagoditi v okviru že obstoječega in znanega produkta.

Novosti tudi ni mogoče izključiti zgolj na podlagi dejstva, da več subjektov hkrati raziskuje določeno področje ali razvija določeno rešitev. Če nobeden od teh subjektov ni le povzel ali prevzel že popisane in javno objavljene rešitve, lahko za vse te subjekte velja, da izvajajo raziskovalno razvojno dejavnost, oziroma vsebuje njihova dejavnost element novosti.

Samega dejstva, da o raziskovalno razvojni dejavnosti oziroma projektu, ni nikakršnih javnih objav, dokazil, zapisov, podeljenih patentov, nikakor ni mogoče razlagati kot da raziskovalno razvojna dejavnost pri zavezancu ne obstaja. Podjetju, ki rezultate svoje raziskovalno razvojne dejavnosti varuje z institutom poslovne skrivnosti, je pravica do olajšave lahko priznana, vendar za potrebe uveljavljanja davčne olajšave za vlaganje v RR institut poslovne skrivnosti ne sme veljati v razmerju do nadzornega organa.

Tudi če izvedena raziskovalno razvojna dejavnost ob zaključku ne da predvidenih rezultatov, ni mogoče šteti, kot da raziskovalno razvojne dejavnosti sploh ni bilo. V tem primeru je mogoče ugotoviti kaj je bil predviden element novosti, tudi če v končnem stanju ni dosežen. Za take primere je še bolj pomembno ločiti dejavnost, ki je RR in je bila ustrezno načrtovana, izvedena in je skladna s pravili, od dejavnosti ki niso bile uspešne, ker so pomanjkljivo načrtovane in definirane.

Nobene vrste dokazila ali odsotnosti le-tega, ni mogoče šteti kot izključen dokaz, da novost obstaja ali ne obstaja.

Ne glede na obliko ali vrsto dokazila s katero se izkazuje element novosti, kot je opredeljen s tem in prejšnjimi mnenji MGRT je za presojo obstoja novosti nujno potrebna tudi vsebinska opredelitev.

Iz vsega navedenega izhaja, da v drugem mnenju MGRT kot »pomembna opora« navedena dokazila ne morejo izključno potrjevati obstoja novosti, niti ni mogoče v primeru njihove odsotnosti avtomatično obstoja novosti oziroma RR dejavnosti izključiti.

Aleš Cantarutti  
državni sekretar

