19. 9. 2025

Vezměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

Oddělená evidence nákladů na výzkum a vývoj

Vedení oddělené evidence je jednou ze základních podmínek pro uplatňování odpočtu na výzkum a vývoj (VaV). Tato povinnost je zakotvena v ustanovení § 34b odst. 1 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP). Dle Nejvyššího správního soudu (NSS) je jejím smyslem vytvoření úplného soupisu všech výdajů vynaložených v souvislosti s projektem VaV. Podle něj musí být patrna návaznost evidovaných položek na konkrétní výdaj a jejich identifikace musí být natolik jednoznačná, aby bylo možno oddělit výdaje vynaložené na VaV od těch, které s nimi nesouvisí a nebylo pochyb o tom, který náklad je do evidence zahrnut. Položky uvedené v oddělené evidenci musí být možno propojit s jednotlivými účetními doklady.[1] Evidence musí být přehledná a prokazatelná. Zároveň by měla být, stejně jako ostatní poklady, připravena včas, a nikoliv až na začátku eventuální daňové kontroly.

Výše uvedené požadavky zřejmě naplňuje samostatný dokument, ve kterém jsou přehledně uvedeny pouze náklady, které daňový subjekt vynaložil v souvislosti s konkrétním projektem VaV. Pokud je projektů více, je potřeba zhotovit pro každý projekt evidenci zvlášť. Nemusí přitom jít o jeden dokument, ale o vícero souvisejících dokumentů, které spolu tvoří celek. Příprava takovýchto podkladů daňovému subjektu bez pochyby zabere značné množství času. To však NSS ospravedlňuje tím, že odpočet na VaV představuje pro aplikující daňový subjekt významnou výhodu oproti ostatním daňovým subjektům. ZDP ani pokyn Ministerstva financí MF-17 bohužel neposkytují žádný návod na to, jak by měla oddělená evidence nákladů na VaV vypadat a každý daňový subjekt tak zpracuje dokument, který bude v jistém ohledu unikátní a bude odpovídat jeho potřebám a možnostem. Z toho důvodu je také níže uvedený text pouze názorem autora a použití informací v něm uvedených nezaručuje úspěch v případě daňové kontroly.

Oddělenou evidenci lze zpravidla rozdělit na evidenci osobních nákladů, evidenci ostatních nákladů (zboží a služeb) a dále např. daňových odpisů majetku přímo použitého v rámci projektu VaV. Na tomto místě je dobré upozornit, že služby jsou však dle ZDP až na výjimky z odpočtu vyjmuty. Evidence osobních nákladů obvykle obsahuje mzdové náklady související s VaV včetně sociálního a zdravotního pojištění hrazeného zaměstnavatelem. Z judikatury vyplývá, že lze uplatnit i náhradu mzdy za související dovolenou.[2] Jak ale vypočítat osobní náklady připadající na činnosti VaV? V ideálním případě by všichni zaměstnanci, kteří se podílí na projektu VaV měli vést osobní výkazy práce, do nichž by na denní bázi zapisovali prováděné činnosti a strávený čas. Popis činností musí být dostatečně konkrétní, nikoliv obecný a opakující se4, a měl by navazovat na další podklady např. na projektovou dokumentaci a pravidelné hodnocení průběhu projektu. Je nutné upozornit na to, že v projektové dokumentaci VaV musí být uvedeni všichni zaměstnanci, kteří se na VaV podílejí a jen tyto mzdové náklady je možné uplatnit. Pokud se výzkumní pracovníci mění v průběhu projektu, je nutné tyto změny průběžně zaznamenat v seznamu změn (dodatcích) k projektové dokumentaci.[3]

Na základě pracovních výkazů zaměstnanců lze vypočítat měsíční mzdový náklad na projekt VaV. Jako příklad může posloužit následující výpočet, kde se smluvní měsíční mzda zaměstnance vydělí jeho měsíčním fondem pracovní doby a zjistí se tak hodinová sazba zaměstnance. Touto sazbou se vynásobí hodiny strávené zaměstnancem na projektu VaV v daném měsíci, čímž obdržíme jeho mzdový náklad na VaV za daný měsíc. Takto sečteme všechny měsíce připadající na zdaňovací období a připočteme odpovídající sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem, čímž

získáme roční mzdový náklad zaměstnance na VaV. K tomu se ještě připočte náhrada mzdy za dovolenou v poměru, který v daném zdaňovacím období připadá na odpracovanou dobu na VaV. Na to, zdali lze připočíst další mzdové složky jako například náhradu mzdy při prvních 14 dnech nemoci či státní svátky neexistuje v judikatuře vodítko a je na každém daňovém subjektu, zdali se rozhodne je uplatňovat či nikoliv.

Výše uvedený postup je sice relativně přesný, avšak poměrně složitý na zpracování. NSS v jednom z rozsudků mj. aproboval možnost vydělit celkový měsíční mzdový náklad zaměstnance celkovými odpracovanými hodinami a tímto poměrem vynásobit odpracované hodiny na VaV.[4] V jednom ze starších judikátů[1] dokonce akceptoval postup, kdy došlo k výpočtu mzdových nákladů procentem pracovního úvazku, který připadá na projekt VaV. Zde je to však podmíněno tím, že zaměstnanci v tomto rozsahu na projektu VaV skutečně pracovali a daňový subjekt je schopen to prokázat. Tento postup tak podle mého názoru není příliš vhodný.

Evidence zboží a služeb bude obsahovat zejména náklady na materiál a zásoby přímo použité při činnostech VaV a dále např. úplata u finančního leasingu, energie aj. Měla by minimálně obsahovat například údaje jako: číslo nákladového analytického účtu (nelze rozvahové účty), číslo zaúčtování, datum účetního případu, název účetního případu, částku, účel a způsob využití nákladu. Aby bylo docíleno požadavku na přehlednost a prokazatelnost, musí být zajištěna provázanost na účetnictví nebo daňovou evidenci subjektu. Oddělení od ostatních nákladů lze docílit zavedením příznaku v účetním softwaru, díky kterému bude na jednotlivých účtech jednoduše a přehledně poznat, že náklad patří k projektu VaV. Ještě lepší alternativou může být vytvoření speciálních analytických účtů, na které se budou účtovat pouze náklady související s VaV. Spotřeba materiálu a zásob musí být prokazatelně doložena fakturami, skladovou evidencí, příjemkami a výdejkami a musí existovat důkazy o tom, že v daném okamžiku došlo k jejich použití v rámci konkrétní činnosti VaV.[5] Náklady spojené se služebním vozem musí být doložitelné knihou jízd s uvedením účelu cesty, která souvisí s VaV.

Závěrem je potřeba říct, že údaje uvedené v jakékoliv oddělené evidenci si nesmí navzájem odporovat s ostatními dokumenty. Podklady jako celek musí průkazně dokumentovat průběh celého projektu VaV a daňový subjekt je musí být schopen předložit při daňové kontrole. Proto je důležité nic nepodcenit, a veškeré podklady připravovat průběžně.



Ing. Mgr. Tomáš Jirásek
daňový poradce / Manager

Rödl & Partner

Rödl & Partner

Platnéřská 2
110 00 Praha 1

Tel.: +420 236 163 111
E-mail: tomas.jirasek@roedl.com

---

[1] Rozsudek NSS č.j. 9 Afs 144/2016 ze dne 12.1.2017

[2] Rozsudek NSS č.j.1 Afs 429/2018 ze dne 10.12.2019

[3] Rozsudek NSS č.j. 7 Afs 54/2023 ze dne 16.7.2024

[4] Rozsudek NSS č.j. 8 Afs 168/2020 ze dne 24.10.2022

[5] Např. rozsudky č.j. 21 Afs 21/2025 ze dne 25.7.2025 nebo 4 Afs 215/2024 ze dne 29.1.2025

© EPRAVO.CZ – Sbírka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- Soudní dvůr EU upřesnil dosah pravidla proti zneužívání ve směrnici o mateřských a dceřiných společnostech (rozsudek NEO GROUP)
- Společné dohledové priority ESMA, EBA a EIOPA pro rok 2027
- Nové pojetí úvěruschopnosti spotřebitele?
- Plánované změny v oblasti merger control
- Co zkoumají úřady v případě zneužití holdingu? Aktuální judikatura
- Bez kontroly a bez sankcí? Daňové echo zaznělo už pošesté a mění přístup Finanční správy k daňovým chybám
- Manažerské služby pod přísným dohledem finanční správy
- Novinky z české a evropské regulace finančních institucí za měsíce červenec a srpen 2026
- Přijetí eura pohledem oceňování podniků: Co by se změnilo ve znalecké praxi?
- Finanční služby na dálku: co přinese nová úprava a co znamená pro investiční společnosti a obchodníky s cennými papíry?
- Pozemkové restituční náhrady a role znalce, když se hodnota majetkové křivdy přepočítává po desetiletích