

PŘÍSPĚVEK UZAVŘENÝ S ROZPOREM

Daň z příjmů

390/01.01.13 Účtování o nevyčerpané dovolené ve vazbě na novelu zákoníku práce

Předkládají: Ing. Otakar Machala, daňový poradce č.osv. 2252
Mgr. Edita Ševcovicová, daňový poradce č.osv.1840
Ing. Jana Skálová, daňový poradce č. osv. 332

1. Úvod a vymezení problémů

Cílem tohoto příspěvku je sjednocení názorů na postup účtování o náhradě mzdy nebo platu za nevyčerpanou dovolenou po novele zákoníku práce účinné od 1. ledna 2012.

2. Právní úprava v zákoníku práce

Problematiku dovolené zaměstnanců za kalendářní rok věcně upravuje Část devátá, konkrétně §§ 211 - 223 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce ve znění p.p. (dále jen ZP). Pro účely tohoto příspěvku je důležitá především úprava čerpání dovolené řešená v §§ 217 – 219 ZP.

Z uvedených ustanovení vyplývá, že primárním úkolem zaměstnavatele je určit zaměstnanci čerpání dovolené tak, aby dovolenou vyčerpal v kalendářním roce, ve kterém zaměstnanci právo na dovolenou vzniklo. Obecně by tedy nemělo být předpokládáno, že dojde k čerpání dovolené v jiném kalendářním roce, než ve kterém nárok na dovolenou vznikl. ZP připouští pouze dva důvody, pro které může k převodu čerpání dovolené do jiného kalendářního roku dojít:

- překážky v práci na straně zaměstnance (např. nemoc) nebo
- naléhavé provozní důvody.

Průlomem oproti situaci do konce roku 2011 je nová právní úprava v § 218 odst. 3 ZP, která konstatuje, že pokud není čerpání dovolené převedené z výše uvedených důvodů do následujícího období zaměstnavatelem určeno nejpozději do 30. června následujícího kalendářního roku, má právo určit čerpání za dále stanovených podmínek sám zaměstnanec. Z nového znění § 218 rovněž vyplývá, že s účinností od 1. ledna 2012 dochází ke zrušení zániku práva na dovolenou jejím nevyčerpaním do konce následujícího kalendářního roku.

Nárok na dovolenou vzniká dle ZP v daném kalendářním roce a představuje především osobní (nepřevoditelný) nárok na pracovní volno a s tím spojenou

náhradu mzdy, jejíž splatnost je odložena na dobu skutečného čerpání pracovního volna.

Zákonná úprava přitom zdůrazňuje (viz výše) striktní požadavek na zajištění faktického čerpání dovolené. Účelem dovolené je totiž především zajištění náležitého odpočinku zaměstnance.

Tato úprava nově vychází z koncepce, podle níž právo na dovolenou nesmí zaniknout uplynutím určitého referenčního období. Tato koncepce primárně vychází z evropské směrnice č. 2003/88/ES, o určitých aspektech stanovení pracovní doby, a na ni navazující judikatury Evropského soudního dvora, resp. Soudního dvora EU¹ a je také výslovně vyjádřena v důvodové zprávě k zákonu č. 365/2001 Sb., který novelizoval ZP s účinností od 1. ledna 2012.²

Tuto koncepci podporuje i právní úprava institutu prekluze, jak je vyjádřena v ustanovení § 330 ZP. V tomto ustanovení jsou vyčerpávajícím způsobem uvedeny všechny situace upravené v ZP, kdy marným uplynutím lhůty dochází k zániku práva; tento taxativní výčet nicméně nezahrnuje zánik práva zaměstnance na dovolenou.

Podle § 222 odst. 1 ZP zaměstnancům přísluší za dobu čerpání dovolené náhrada mzdy nebo platu ve výši průměrného výdělku a tento závazek nezpochybnitelně vzniká nejpozději k poslednímu dni daného kalendářního roku. Pokud nebude dovolená za příslušný kalendářní rok vyčerpána, závazek vzniká, ale není známa jeho přesná výše a to s ohledem na to, že bude náhrada spočtena z průměrného výdělku před skutečným vybráním dovolené.

Lze tedy shrnout, že ZP zánik práva na dovolenou po dobu trvání pracovního poměru neupravuje a principiálně s ním nepočítá. Současná koncepce úpravy dovolené je naopak (oproti předchozí právní úpravě) založena na principu, že práva zaměstnance související s jeho nevyčerpanou dovolenou přetrvávají bez časového omezení, neboli **závazek poskytnout pracovní volno a uhradit související náhradu mzdy vznikl v daném kalendářním roce a nemůže na rozdíl od předchozích období zaniknout.**

3. Právní úprava v účetních předpisech

Konkrétní právní úprava účtování z titulu náhrady mzdy za nevyčerpanou dovolenou v českých právních předpisech je na rozdíl od některých zahraničních úprav velmi sporá. Jediným ustanovením, které se v oblasti účetnictví podnikatelských subjektů výslovně k této věci vyslovuje, je Český účetní standard č. 017 Zúčtovací vztahy odstavec 3.11.7.

Zdůrazňujeme, že toto ustanovení nepředstavuje dle názoru předkladatelů zásadní východisko pro hledání odpovědi na řešený problém, a to ze dvou důvodů. Jednak je nejprve třeba testovat, zda není v rozporu s právními předpisy vyšší právní síly, tzn. především se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění p.p. (dále jen ZÚ) a

¹ Viz rozsudek Evropského soudního dvora z 20. ledna 2009 ve spojených věcech C-350/06 a C-520/06.

² Viz bod 3.4.4. důvodové zprávy k zák. č. 365/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

v něm obsaženými požadavky na věrný a poctivý obraz účetnictví, příp. s vyhláškou č. 500/2002 Sb. pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen PVZÚ) a jednak je třeba si uvědomit, že znění uvedeného standardu vychází ze zvláštního právního předpisu, kterým je zákoník práce ve zcela jiném znění, než je současná úprava popsaná výše.

Podívejme se nicméně na uvedený text blíže:

„...Účtuje se zde i o náhradě mzdy nebo platu za nevyčerpanou dovolenou, pokud na ni vznikne zaměstnanci nárok podle zvláštních právních předpisů, bude-li proplacena v příštím účetním období.“

Toto ustanovení se nepochybně týká období, ve kterém se dohadná položka vytváří. Vytváří se tedy na náhradu mzdy za dovolenou, která nebyla vyčerpána v tomto období (nikoliv nikdy!) a bude proplacena v období příštím. Podíváme-li se na aktuální znění zákoníku práce, ten dovolenou tzv. vyčerpanou a proplacenou nerozlišuje. Ukládá pouze zaměstnavateli hradit zaměstnanci náhradu mzdy ve stanovených případech. Těmito případy je čerpání dovolené z minulých let nebo ukončení pracovního poměru s ještě nevyčerpanou dovolenou z minulých let. Náhrada mzdy je tak v příštím účetním období proplacena v obou případech!

4. Rozbor problému

V zájmu nalezení správného účetního zachycení a vykázání řešeného problému je nejdříve třeba se vypořádat s otázkou, zda má být vzniklá povinnost (závazek) zaměstnavatele zachycena, resp. vykázána v období vzniku nároku na dovolenou a s ní související náhradu mzdy.

Řešení je třeba dle názoru předkladatelů hledat primárně v právním předpisu nejvyšší právní síly, kterým je ZÚ, s použitím základních předpokladů a tradičně uznávaných účetních zásad v ZÚ obsažených.

4.1. Věcná a časová souvislost

Akruální princip účetnictví znamená, že výsledek hospodaření není založen na peněžní bázi, ale o aktivech, pasivech, výnosech a nákladech se účtuje již v době, kdy se operace s nimi uskutečnily, nikoli až v době (či jen v době), kdy jsou přijaty či vydány peněžní prostředky, jež s uskutečněnými operacemi souvisejí. Zároveň platí princip přiřazování nákladů výnosům neboli princip uznání nákladů, který požaduje, aby veškeré náklady, které byly vynaloženy za účelem dosažení výnosů, byly vykázány ve stejném období jako tyto výnosy³.

Postupem nevykázání významného závazku a neúčtování významného nákladu by docházelo ke zkreslení věrného a poctivého obrazu účetnictví a kromě porušení zásady věcné a časové souvislosti i k porušení zásady opatrnosti, neboť by se nesprávně vylepšoval výsledek hospodaření a tím i vlastní zdroje za období, kdy nárok na dovolenou vznikl. To lze demonstrovat na zjednodušeném příkladu, který předpokládá dvě shodné společnosti s kontinuální činností (např. pásová výroba),

³ Viz např. Kovanicová D.: Několik poznámek (nejen) k článku Jany Razimové, Účetnictví 11/2012 str. 5-6.

kdy jedné hodině práce zaměstnance s osobními náklady např. 1 Kč odpovídá tržba např. 2 Kč.

Příklad

Společnosti A a B s kontinuální činností za výše uvedených podmínek mají každá jediného zaměstnance. Při práci celý měsíc činí osobní náklady na zaměstnance 100 a tržba 200. Zaměstnanec společnosti A v roce 201X pracuje 11 měsíců a 1 měsíc čerpá dovolenou, stejně postupuje i v roce 201X+1. Zaměstnanec společnosti B v roce 201X pracoval celých 12 měsíců a v roce 201X+1 vyčerpal řádnou dovolenou i dovolenou z předchozího roku a pracoval tedy 10 měsíců.

Pokud společnosti nebudou účtovat v roce 201X o nákladech za nevyčerpanou dovolenou, tak výsledek hospodaření společnosti A bude v obou letech + 1 000 (2 200 – 1 200), ale výsledek hospodaření společnosti B bude v roce 201X + 1 200 (2 400 – 1 200), ale v roce 201X+1 jen + 800 (2 000- 1 200). V roce 201X tak u společnosti B dojde k nesprávnému navýšení zisku se všemi z toho plynoucími důsledky.

V praxi se do účinnosti novely ZP postupovalo v dané věci v účetnictví podnikatelů při sestavování účetní závěrky různě:

- a) dohadná položka pasivní se vykazovala pouze v případech, kdy k rozvahovému dni existoval nárok na nevyčerpanou dovolenou a k okamžiku sestavení účetní závěrky bylo jisté, že v následujícím období dojde k náhradě mzdy za nevyčerpanou dovolenou z důvodu skončení pracovního poměru daného zaměstnance tzn. dovolená nebude vyčerpána. Nárok na náhradu mzdy za ostatní nevyčerpanou dovolenou nebyl vykázán vůbec
- b) dohadná položka pasivní se vykazovala pouze v případech, kdy k rozvahovému dni existoval nárok na nevyčerpanou dovolenou a k okamžiku sestavení účetní závěrky bylo jisté, že v následujícím období dojde k náhradě mzdy za nevyčerpanou dovolenou z důvodu skončení pracovního poměru daného zaměstnance tzn. dovolená nebude vyčerpána. Nárok na náhradu mzdy za ostatní nevyčerpanou dovolenou byl vykazován jako rezerva
- c) dohadná položka pasivní se nevykazovala, veškerý nárok na náhradu mzdy za nevyčerpanou dovolenou byl vykázán jako rezerva
- d) dohadná položka pasivní se vykazovala z titulu veškerého nároku na náhradu mzdy za nevyčerpanou dovolenou
- e) nárok na náhradu mzdy za nevyčerpanou dovolenou nebyl vykazován vůbec

Nevykázání nároku na náhradu mzdy v rozvaze a tedy i nezahrnutí nároku do nákladů daného účetního období, popř. vykázání pomocí rezervy na nevyčerpanou dovolenou, mohlo být zdůvodňováno skutečností, že ke vzniku nákladu nemuselo v následujících obdobích vůbec dojít, neboť nárok na náhradu mzdy mohl zaniknout nebo se jednalo o nevýznamné položky.

V současné době, tj. od roku 2012, je dle názoru předkladatelů nutné tento nárok (závazek) vykázat v souladu s jedním ze základních principů ZÚ, kterým je princip

věcné a časové souvislosti v tom období, ve kterém vznikl, byť může být jeho splatnost v souladu se ZP posunuta do dalšího období.

Dílčí závěr:

Nárok na náhradu mzdy za dovolenou vzniklou, avšak nevyčerpanou v daném účetním období je třeba vykázat v rámci cizích zdrojů daného období a účtovat jako náklad tohoto období.

4.2. Rezervy a dohadné položky

Další otázkou, kterou je třeba v této souvislosti zodpovědět je, zda uvedený nárok vykazovat jako rezervu nebo jako přechodné pasivum – v daném případě dohadnou položku pasivní.

Významným vodítkem pro řešení tohoto problému je skutečnost, že rezervy v rámci českých účetních předpisů jsou vymezeny přímo v předpisu nejvyšší právní síly, kterým je ZÚ. Konkrétně ustanovení § 26 odst. 3 ZÚ uvádí:

„Rezervami podle tohoto zákona se rozumí rezerva na rizika a ztráty, rezerva na daň z příjmů, rezerva na důchody a podobné závazky, rezerva na restrukturalizaci. Rezervami se dále rozumí technické rezervy nebo jiné rezervy podle zvláštních právních předpisů.“

Je zřejmé, že nárok z titulu nevybrané dovolené není rizikem či ztrátou a už vůbec ne dalšími položkami uvedenými v tomto ustanovení. Z toho vyplývá, že rezervu pro toto vykázání nelze použít a jako jediné vhodné řešení zbývá dohadná položka pasivní.

Tento závěr podporují i účetní předpisy, které na rozdíl od těch tuzemských, daný problém řeší výslovně. Např. v rámci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, resp. Mezinárodních účetních standardů, řeší tuto otázku konkrétně IAS 37 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva, který v odstavci 11 rozlišuje rezervy od obchodních závazků a přechodných aktiv. Jako příklad závazků, které nemají charakter rezerv, ale přechodných (dohadných) účtů v písmenu b) výslovně uvádí částky vztahující se k nevybraným dovoleným:

„(b) accruals are liabilities to pay for goods or services that have been received or supplied but have not been paid, invoiced or formally agreed with the supplier, including amounts due to employees (for example, amounts relating to accrued vacation pay).“

„(b) přechodná pasiva jsou závazky zaplatit zboží nebo služby, které byly dodány nebo přijaty a nebyly zaplacené, fakturovány nebo jinak formálně odsouhlaseny s konkrétním dodavatelem, včetně částek splatných zaměstnancům (například částky vztahující se k nevybraným dovoleným).“

Dohadné položky pasivní jsou v §§ 17 a 18 PVZÚ vymezeny jako částky závazků, které nejsou doloženy veškerými potřebnými doklady, a tedy není známa jejich přesná výše – to je přesně situace u náhrady mzdy za nevyčerpanou dovolenou.

V rámci účtování o dohadné položce pasivní pak bude nárok na náhradu mzdy zároveň zaúčtován v rámci osobních nákladů, což přesně odpovídá typu těchto nákladů.

Protiargumentem nemůže dle názoru předkladatelů být ani případný poukaz na účtování nároků na odstupné v případech, kdy dojde k výpovědi např. v prosinci roku X, zatímco odstupné bude hrazeno až ke konci února roku X+1. Zde není důvod vykazovat nárok v roce X, neboť na rozdíl od nároku na náhradu mzdy za nevybranou dovolenou nejenže odstupné nemohlo být za žádných okolností hrazeno v roce X (na rozdíl náhrady mzdy za nevybranou dovolenou), ale navíc může dojít k zániku nároku na odstupné např. v případě stažení výpovědi v lednu roku X+1.

Argumentem pro nevykazování dohadné položky by v žádném případě neměly být důvody daňové. V případě, že by zákonodárce považoval za vhodné vázat z pohledu daní z příjmů zaměstnavatele daňovou účinnost nákladů spojených s nárokem na náhradu mzdy za nevybranou dovolenou až na období jejího proplacení, má samozřejmě možnost tuto věc ošetřit v zákoně o daních z příjmů, podobně jako je tomu např. u daně z nemovitostí či sociálního a zdravotního pojištění, které jsou daňovým výdajem až po zaplacení, resp. za podmínky úhrady v určeném termínu.

Dílčí závěr:

Nárok na náhradu mzdy za dovolenou vzniklou, avšak nevyčerpanou v daném účetním období je třeba vykázat jako dohadnou položku pasivní a účtovat v rámci osobních nákladů tohoto období.

5. Závěr

5.1. Od 1. 1. 2012 se nárok zaměstnanců na náhradu mzdy či platu za nevyčerpanou dovolenou vyazuje v položkách B.II.8. Dohadné účty pasivní nebo B.III.10. Dohadné účty pasivní při respektování principu významnosti s tím, že se účtuje jako osobní náklad období, ve kterém nárok na dovolenou vznikl. Z daňového pohledu se v současné době jedná o náklady daňově uznatelné podle § 24 odst. 1 ZDP v období, kdy o nich bude účtováno.

5.2. Před 1. 1. 2012 bylo možné nárok zaměstnanců na náhradu mzdy či platu za nevyčerpanou dovolenou vykazovat buď v položkách B.II.8. Dohadné účty pasivní nebo B.III.10. Dohadné účty pasivní s tím, že se účtoval jako osobní náklad období, ve kterém nárok na dovolenou vznikl.

Postup, kdy nárok zaměstnanců na náhradu mzdy či platu za nevyčerpanou dovolenou byl účtován v položce B.I. Ostatní rezervy s tím, že se účtoval jako náklad na tvorbu rezervy v období, ve kterém nárok na dovolenou vznikl nebo nebyl vykazován vůbec, případně byl vykazován pouze nárok na náhradu mzdy vyplacené v následujících obdobích při nevyčerpání dovolené, nebude vzhledem k dřívější nejednoznačné úpravě v zákoníku práce pozastavován.

6. Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

Stanovisko GFŘ:

Ze stanovisek k čerpání dovolené v roce 2012 zveřejněných po novele zákoníku práce od 1.1.2012 na webových stránkách MPSV je zřejmé, že podle nové úpravy § 218 zákoníku práce již právo na dovolenou nezanikne v případě, že dovolená, na kterou vzniklo právo v jednom kalendářním roce, nebude vyčerpána do konce následujícího kalendářního roku. Pokud zaměstnavatel poruší svou povinnost a neurčí zaměstnanci dovolenou v souladu s § 217 a § 218 zákoníku práce, stále má právo si ji určit zaměstnanec, takže může dojít ke kumulaci dovolené za více let.

K bodu 3.:

Nesouhlas s předkladatelem.

ČÚS č. 017 bod. 3.11.7. stanoví, že dohadná položka je tvořena výhradně v situaci, kdy vzniklo právo na náhradu mzdy v daném roce, ale k čerpání dovolené nedojde z důvodů vymezených zákoníkem práce ani v roce následujícím.

GFŘ s odkazem na ustanovení textu ČÚS č. 017 bod 3.11.7.: „...Účtuje se zde i o náhradě mzdy nebo platu za nevyčerpanou dovolenou, pokud na ni vznikne zaměstnanci nárok podle zvláštních právních předpisů, bude-li proplacena v příštím účetním období.“ souhlasí s tvorbou dohadné položky v případech, na které dopadá uplatnění ustanovení zákoníku práce, které se týká práva na náhradu mzdy za nevyčerpanou dovolenou v situacích, kdy jsou naplněny podmínky stanovené zákoníkem práce.

K bodu 4.1.:

Souhlas s názorem předkladatele o nutnosti dodržení zásady věcné a časové souvislosti s tím, že tuto zásadu je nutno posuzovat v kontextu s ostatními účetními zásadami, např. se zásadou významnosti. Z tohoto důvodu pak uvádíme, že by tato zásada měla být naplněna prostřednictvím institutu rezervy.

Po novele zákoníku práce došlo k úpravě, kdy může dojít k tomu, že dovolená, na kterou vznikl nárok v jednom roce, bude čerpána například až v třetím nebo čtvrtém roce. Právo na náhradu mzdy má však zaměstnanec až v době, kdy dovolenou čerpá.

Náklady vzniklé v souvislosti s nevyčerpanou dovolenou v běžném roce nebudou účtovány jako náklad v roce, kdy nárok na dovolenou vzniknul, ale dovolená čerpána nebyla, ale jako náklad až v roce, ve kterém vzniká zaměstnanci právo na náhradu mzdy za čerpanou dovolenou, tedy jak dovolenou čerpanou za běžné období, tak i čerpanou zbývající dovolenou z období předcházejícího.

K různému způsobu účtování a sestavování účetní závěrky a k uplatňování ekonomických dopadů z důvodů účtování nebo neúčtování dohadné položky nebo rezervy na nevyčerpanou dovolenou se GFŘ nebude vyjadřovat.

K bodu 4.2.:

Nárok na náhradu mzdy za dovolenou vzniklou v daném roce, avšak nevyčerpanou,

nelze účtovat jako dohadnou položku pasivní v rámci osobních nákladů běžného období. Zde je možné využít institutu rezervy. Pokud se týká uplatnění IAS/IFRS uvádíme, že není možné jejich přímé použití v českých účetních předpisech.

K bodu 5.:

5.1. Nesouhlas s návrhem předkladatele (viz výše).

5.2. Viz výše.

Závěrem lze konstatovat, že provedenou novelou zákoníku práce nedošlo v dané problematice ke změnám ani v účetním pohledu ani v dopadu na ZDP.