

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ

Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

**Zápis z jednání Koordinačního výboru
s Komorou daňových poradců ČR ze dne 23.1.2013****UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY ke dni 23.1.2013****- seznam -****Daň z příjmů**

389/01.01.13 Účtování prominutí úhrady platebních povinností na dani z příjmů z
důvodu mimořádných událostí2
Předkládá: Ing. Otakar Machala

390/01.01.13 Účtování o nevyčerpané dovolené ve vazbě na novelu zákoníku
práce.....6
Předkládají: Ing. Otakar Machala,
Mgr. Edita Ševcovicová,
Ing. Jana Skálová

ODLOŽENÉ PŘÍSPĚVKY**- seznam -****Daň z příjmů**

386/19.12.12 Cestovní náhrady při dočasném přidělení zaměstnance k jinému
zaměstnavateli do zahraničí
Předkládají: Ing. Věra Jankovcová,
JUDr. Jana Kopáčková

391/01.01.13 Povinnost zahraniční osoby vést účetnictví
Předkládají: Ing. Jan Soška, LL.M.,
Mgr. Magdaléna Vyškovská

PŘEDKLADATELEM STAŽENÝ PŘÍSPĚVEK**- seznam -****DPH**

388/19.12.12 Aplikace DPH v případě snížení základu daně po dni uskutečnění
zdanitelného plnění
Předkládají: Ing. Mgr. Petr Toman,
Ing. MBA Lubomír Moučka

UZAVŘENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

389/01.01.13 Účtování prominutí úhrady platebních povinností na dani z příjmů z důvodu mimořádných událostí

Předkládá: Ing. Otakar Machala, daňový poradce č.osv. 2252

1. Úvod a vymezení problémů

Cílem tohoto příspěvku je sjednocení názorů na postup účtování o prominutí úhrady platebních povinností z důvodu mimořádných událostí na základě rozhodnutí ministra financí Č. j.: MF-93346/2012/904.

2. Popis problému

Ministr financí rozhodl podle ustanovení § 260 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), o prominutí úhrady daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob včetně jejich příslušenství, které nebyly uhrazeny do dne účinnosti uvedeného rozhodnutí a jejichž původní den splatnosti nastane do 31. prosince 2017, ve výši spotřební daně z lihu uvedené v protokolu z místního šetření o ověření zdanění a asistované likvidaci lihu z důvodu mimořádných událostí poplatníkům, kteří jsou provozovateli potravinářských podniků podle zákona č. 110/1997 Sb., o potravinách a tabákových výrobcích a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů.

V případě poplatníků daně z příjmů, kteří nebyli od 1. ledna 2012 do dne účinnosti tohoto rozhodnutí plátcí daně z přidané hodnoty nebo členy skupiny podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, bude výše spotřební daně z lihu uvedená v protokolu z místního šetření o ověření zdanění a asistované likvidaci lihu vynásobena koeficientem 1,2.

Předmětné rozhodnutí se vztahuje na poplatníky daně z příjmů fyzických osob ve smyslu ustanovení § 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) a na poplatníky daně z příjmů právnických osob ve smyslu ustanovení § 17 ZDP a naopak nedopadá na plátce daně podle ustanovení § 38c ZDP.

V praxi se lze setkat s různými názory na způsob účtování uplatnění prominutí úhrady daní a jejich příslušenství dle uvedeného rozhodnutí. Cílem tohoto příspěvku je dohodnout a odsouhlasit správný způsob účtování nároku na uplatnění a vlastního uplatnění prominutí úhrady uvedených závazků vůči správci daně.

3. Rozbor problému

V daném případě je poplatníkům daně z příjmů promíjena úhrada daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob včetně jejich příslušenství. Uvedená úleva se tedy netýká účetní hodnoty likvidovaných zásob ani spotřební daně či u neplátců rovněž DPH, ale daně z příjmů. Prokázaná výše uhrazené spotřební daně, případně násobená koeficientem 1,2 a tedy zvýšená o DPH u neplátců této daně, je pouze podkladem pro výpočet výše prominuté daně z příjmů. Jedná se tedy ve své podstatě o prominutí daně z příjmů nebo prominutí příslušenství daně z příjmů, což se musí promítnout rovněž v konkrétním postupu účtování.

4. Návrh řešení

4.1. Zachycení nároku na uplatnění prominutí závazku z titulu daně z příjmů nebo jejího příslušenství

Nárok na prominutí úhrady daně z příjmů nebo jejího příslušenství z důvodu likvidace předmětného lihu vznikne poplatníkovi této daně v okamžiku vyhotovení protokolu Celní správou a předání protokolu správci daně. Vlastní uplatnění tohoto nároku je však podmíněno existencí splatné daně (nebo příslušenství daně) poplatníka nejpozději do 31. prosince 2017. Ve své podstatě se tak jedná o podmíněný nárok (pohledávku) vůči správci daně.

V případě, že tento podmíněný nárok nebude moci být uplatněn ve stejném účetním období, ve kterém vznikl z důvodu, že v daném období neexistuje závazek z titulu daně z příjmů nebo jejího příslušenství, případně je hodnota existujícího závazku nižší, než výše nároku na uplatnění prominutí, měl by být (zbylý) nárok v daném období vzniklý, zachycen v podrozvaze poplatníka (účetní jednotky) a popsán v příloze k účetní závěrce.

4.2. Uplatnění prominutí v období vzniku závazku z titulu daně z příjmů nebo jejího příslušenství

V případě, kdy poplatník uplatní nárok na prominutí úhrady daně z příjmů nebo jejího příslušenství v účetním období, ve kterém původní závazek z titulu daně z příjmů nebo jejího příslušenství vznikl, bude účtovat o snížení nákladu z titulu daně z příjmů nebo příslušenství a snížení závazku vůči správci daně – v případě daně z příjmů např. účetním zápisem:

MD	D
341	591

a v případě příslušenství např. účetním zápisem:

MD	D
----	---

závazky	545
---------	-----

Ve výši uplatněného prominutí daně z příjmů nebo jejího příslušenství v daném účetním období bude snížen podmíněný nárok z tohoto titulu vůči správci daně v podrozvaze.

4.3. Uplatnění prominutí v následujících obdobích

Pokud by poplatník uplatnil nárok na prominutí úhrady daně z příjmů nebo jejího příslušenství v některém z účetních období následujících po období, ve kterém původní závazek z titulu daně nebo příslušenství vznikl, bude účtovat o snížení závazku vůči správci daně a v případě daně z příjmů (s přihlédnutím k odstavci 3.11.3. ČÚS č. 019) ve prospěch účtů účtové skupiny 59 – daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů např. účetním zápisem:

MD	D
341	595

a v případě příslušenství ve prospěch provozních výnosů např. účetním zápisem:

MD	D
závazky	648

Z pohledu daní z příjmu se bude v případě účtování ve prospěch výnosů jednat o výnosy nezahrnované do základu daně z příjmů podle § 23 odst. 4 písm. e) ZDP, tj. o výnosy, které souvisejí s náklady neuznanými v předchozích zdaňovacích obdobích jako náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

5. Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

Stanovisko GFŘ:

Rozhodnutím ministra financí č.j. MF-93346/2012/904, které bylo publikováno ve Finančním zpravodaji 6/2012 dne 10.10.2012 o prominutí úhrady platebních povinností na dani z příjmů z důvodu mimořádných událostí, byla poplatníkům, kteří jsou provozovateli potravinářských podniků podle zákona č. 110/1997 Sb., o

potravinách a tabákových výrobcích a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, z důvodu mimořádných událostí prominuta úhrada daně z příjmů fyzických osob včetně jejich příslušenství a daně z příjmů právnických osob včetně jejich příslušenství, které nebyly uhrazeny do dne účinnosti tohoto rozhodnutí, tj. do dne 10.10.2012, ve výši spotřební daně z lihu uvedené v protokolu z místního šetření zdanění a asistované likvidace lihu, a to za podmínek dále stanovených citovaným rozhodnutím.

Vždy se jedná o úhradu daně ve výši vyčíslené částky (celní správou) spotřební daně, případně upravené u neplátců DPH o koeficient 1,2.

Nelze akceptovat závěr uvedený v prvním odstavci bodu 4.2., neboť v účetnictví musí být zachycena celá částka daně z příjmů, případně příslušenství daně, a nikoliv pouze částka závazku snížená o výši spotřební daně. Na úhradu platební povinnosti, nikoliv na prominutí úhrady, bude použita částka vyčíslené spotřební daně.

Nelze akceptovat závěr uvedený v posledním odstavci bodu 4.3. Podle názoru GFŘ se bude jednat o částky zaúčtované ve prospěch výnosů, které vstoupí do základu daně z příjmů. Ustanovení § 23 odst. 4 písm. e) ZDP uvádí, že do základu daně se nezahrnují částky zaúčtované do příjmů (výnosů), pokud souvisejí s výdaji (náklady) neuznanými v předchozích zdaňovacích obdobích jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to maximálně těchto neuznaných výdajů (nákladů) v předchozích zdaňovacích obdobích.

Citované ustanovení ZDP nemůže dopadat na skutečnost, že rozhodnutím ministra financí byla prominuta „úhrada“ daně z příjmů, neboť se nejedná o prominutí daně, ale jedná se o prominutí „úhrady platebních povinností“ na dani z příjmů fyzických nebo právnických osob, případně příslušenství. Vzhledem k tomu, že se v tomto případě jedná o prominutí úhrady daně (daňové povinnosti, případně příslušenství) ve výši „spotřební daně“, která je vždy součástí ceny, za kterou je zboží pořízeno, potom do nákladů byla zahrnuta jednak cena zboží při pořízení, příp. vyskladnění při spotřebě, včetně spotřební daně dále náklady spojené s likvidací. Bude-li částka „spotřební daně“ použita na úhradu příslušenství daně, potom opět není důvod k nezahrnutí příslušné částky do základu daně, neboť opět nesouvisí s naplněním ustanovení § 23 odst. 4 písm. e) ZDP.

K navrhovanému způsobu účtování uvádíme, že pokud je právní stav takový, že se jedná o prominutí závazku (části závazku) z titulu úhrady daně z příjmů fyzických nebo právnických osob (a to ve výši spotřební daně), pak by mělo být prominutí účtováno v souladu s platnou účetní legislativou do výnosů. Vzhledem ke skutečnosti, že tímto úkonem nedochází ke snížení vypočtené daně, ale k prominutí její úhrady, přikláníme k postupu účtování na vrub příslušného účtu v účtové skupině 34 a ve prospěch příslušného účtu v účtové třídě 6.

Pokud se jedná o prominutí v následujících obdobích, je opět rozhodující právní stav. Pokud je právní stav takový, že se nejedná o vrácení daně, ale prominutí úhrady závazku, přikláníme se k postupu účtování uvedenému v předchozím odstavci. Uvedený odkaz na ČÚS č. 019 bod 3.11.4. se týká „doměrku a vratek daně za minulá léta“, což v tomto případě není, neboť, jak je uvedeno výše, se jedná o prominutí povinnosti úhrady daně z příjmů, a nikoliv o doměřenou nebo vrácenou daň.

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 popsána 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.