

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

FAKULTA FINANCÍ A ÚČETNICTVÍ

katedra finančního účetnictví a auditingu

hlavní specializace: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Bc. Andrea Mervartová

SLEVY V ÚČETNICTVÍ

Vedoucí diplomové práce: Ing. Jiří Pelák, Ph.D.

2014

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci zpracovala samostatně a veškerá použitá literatura a další prameny jsou uvedeny v příloženém seznamu zdrojů.

V Podbřezí, dne 15. 1. 2014

.....

Andrea Mervartová

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala panu Ing. Jiřímu Pelákovi, Ph.D., vedoucímu diplomové práce, za jeho cenné rady a připomínky, které mi při zpracování diplomové práce poskytl a své rodině za podporu.

Obsah

Úvod.....	6
1. Bonusy, skonta.....	8
1.1 Vymezení	8
1.2 Okamžitě poskytnuté bonusy a skonta.....	9
1.2.1 Účetní pohled.....	9
1.2.1.1 Účtování bonusů	11
1.2.1.2 Účtování skont	12
1.2.1.3 Závěrečné shrnutí	13
1.2.2 Daňový pohled.....	13
1.2.2.1 Daň z přidané hodnoty.....	13
1.2.2.2 Daň z příjmů	14
1.3 Dodatečně poskytnuté bonusy a skonta	15
1.3.1 Účetní pohled.....	15
1.3.1.1 Bonusy a skonta v rámci jednoho účetního období.....	16
1.3.1.1.1 Účtování bonusů.....	16
1.3.1.1.2 Účtování skont	20
1.3.1.1.3 Závěrečné shrnutí	24
1.3.1.2 Bonusy a skonta na přelomu dvou účetních období	25
1.3.1.2.1 Podmínky pro poskytnutí splněny do konce účetního období	26
1.3.1.2.2 Podmínky pro poskytnutí splněny po skončení účetního období	30
1.3.1.2.3 Závěrečné shrnutí	37
1.3.2 Daňový pohled.....	38
1.3.2.1 Daň z přidané hodnoty.....	38
1.3.2.2 Daň z příjmů	43
2. Dárky k nákupu, věrnostní programy	46
2.1 Dárky k nákupu	46
2.1.1 Účetní pohled.....	48
2.1.2 Daňový pohled.....	51
2.2 Věrnostní programy	54
2.2.1 Účetní pohled.....	55
2.2.2 Daňový pohled.....	58
3. Pobídky v nájemních vztazích	59
3.1 Vymezení	59

3.2	Účetní pohled	61
3.3	Daňový pohled.....	64
Závěr		66
Seznam použitých zdrojů		69
Seznam příkladů		73
Příloha		74

Úvod

Se slevami na zboží a služby se každý z nás setkává běžně v každodenním životě. Ať už nakupujeme produkty v kamenných obchodech, nebo činíme naše nákupy statků a služeb prostřednictvím internetu, kde se zejména v poslední době rozšiřuje počet slevových portálů nabízejících cenová zvýhodnění téměř na cokoli, jsme slevami neustále obklopeni. Důvody pro poskytování slev jsou různorodé, může jít například o snížení ceny neprodejného zboží, prodej sezonního nebo vadného zboží se slevou, konkurenční boj, udržení stávajících nebo nalákání potencionálních zákazníků apod.

Podnikatelské subjekty však neposkytují slevy jen konečným spotřebitelům, ale i v případě dodavatelsko-odběratelských vztahů nebo pouze uvnitř podniku ve formě benefitů, které jsou poskytovány zaměstnancům. Součástí práce budou slevy využívané v rámci obchodních vztahů. Zaměstnaneckými benefity se v práci zabývat nebudu.

Ačkoliv by se mohlo zdát, že proces poskytování slev je snadnou záležitostí, z účetního hlediska tomu tak ale zajisté není. Řešení slev v účetnictví není nikterak jednoduché a ani jednoznačné. Existují alternativní možnosti, jak slevy v účetnictví zachytit, a proto se v praxi setkáme s nejednotností při jejich účtování a vykazování. Pádným důvodem takového počínání je i nedostatečná úprava této problematiky v českých legislativních účetních předpisech. Zásadní problémy způsobu zaúčtování slev pak přicházejí především v souvislosti s jejich dodatečným poskytováním, a to zejména na přelomu dvou účetních období.

Předmětem práce proto tedy bude ukázat na modelových příkladech možná řešení slev v účetnictví a provést jejich následnou analýzu. Cílem práce pak bude dle mého vlastního uvážení podloženého přijatelnými argumenty uvést nejvhodnější řešení, které bych účetním jednotkám doporučila používat.

Jelikož je účetnictví velmi úzce spojeno s daněmi, budou zde slevy probrány i z hlediska daní, a to jak daně z příjmů, tak i daně z přidané hodnoty. Je důležité mít na paměti, že právě zvolený způsob účtování bude mít i navazující daňové dopady.

Nutno ještě dodat, že pojem „sleva“ je v této úvodní části použit obecně pro všechna cenová zvýhodnění. Existuje totiž mnoho druhů obchodních slev a většina z nich bude v práci také probrána. Obsahem první kapitoly budou bonusy a skonta, jež představují jednu z možných forem podpory prodeje a motivace pro odběratele. V další, druhé kapitole se pak budu zabývat dárky, tj. poskytnutím zboží nebo služby k nákupu navíc zdarma, což ve své podstatě znamená udělení 100% slevy. Dále budou do této kapitoly zahrnuty také hojně využívané věrnostní programy. Následovat potom bude poslední, třetí kapitola věnující se problematice pobídek v nájemních vztazích.

Na začátku každé kapitoly bude uveden stručný popis, případně definice příslušného zvýhodnění. Tam, kde to bude příhodné, bude daná problematika rozebrána jak z hlediska českých účetních předpisů, tak i z hlediska Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Postup při řešení modelových příkladů bude naznačen ze strany poskytovatele i příjemce výhody. Poněvadž se už některými vybranými otázkami z této problematiky věnovala i Národní účetní rada ve svých interpretacích, bude práce doplněna také o shrnutí řešených problémů a závěrů, ke kterým tato nezávislá odborná instituce došla. V práci nebudou opomenuty ani případné spory související s touto oblastí, které byly řešeny v národní judikatuře.

Toto téma jsem si vybrala zejména z důvodu jeho zajímavosti jak z účetní, tak i daňové stránky. Dále byl důvodem výběru i fakt, že ačkoliv k této problematice oblasti cenových zvýhodnění v účetnictví a daních již byla vždy po určitých částech vydána řada odborných článků, neexistuje jeho ucelené a komplexní zpracování. Důležitost daného tématu spočívá především v tom, že poskytování slev v obchodních vztazích je v dnešní době velmi atraktivní, a proto je znalost jejich vhodného zaúčtování a navazujících daňových důsledků nezbytná.

1. Bonusy, skonta

Je jen na rozhodnutí účetní jednotky, zda bude prostřednictvím bonusů a skont zvýhodňovat pouze vybranou skupinu svých zákazníků nebo poskytne danou výhodu plošně všem odběratelům. Zásadní pak pro jejich zaúčtování a zdanění ale je, v jakém okamžiku ve vztahu k uskutečněné transakci ke snížení ceny nebo úhrady došlo. Bonusy a skonta mohou být poskytovány buď ihned při nákupu zboží či služeb nebo, což je častější, až dodatečně po uskutečnění jedné transakce (u skont) nebo více transakcí obvykle ve stanoveném časovém horizontu (u bonusů). Obě tyto varianty budou uvedeny v jednotlivých podkapitolách týkajících se oblasti účtování a navazujících daňových souvislostí, ale nejprve se podíváme na samotné vymezení bonusů a skont.

1.1 Vymezení

Aby bylo možné posuzovat bonusy a skonta z účetního a daňového hlediska, bude v prvé řadě nezbytné stanovit, co se pod těmito pojmy skrývá. Paradoxem však je, že ačkoli jsou praxí tyto pojmy hojně využívány, žádná závazná a obecně platná definice neexistuje a ani v legislativních předpisech bližší specifikaci nenajdeme. Pro účely této diplomové práce budou proto příslušná zvýhodnění vymezena následujícím způsobem:

- **bonusem** se rozumí následné snížení ceny nebo vrácení určité části uhrazené částky nákupu¹ příslibené dodavatelem při odběru předem určeného minimálního množství nebo hodnoty daného nákupu (např. pokud odběratel odebere v kalendářním čtvrtletí zboží v hodnotě vyšší než 1 mil. Kč, bude mu poskytnuta sleva ve výši 2 % z celkové nakoupené hodnoty zboží);
- **skonto** představuje následné snížení ceny, resp. částky k úhradě nebo vrácení určité části uhrazené částky nákupu v případě, že dojde k zaplacení hodnoty příslušného nákupu v kratší stanovené lhůtě dříve než je nezbytně nutné (např. pokud odběratel uhradí fakturu za nakoupené zboží v hodnotě

¹ Není zde záměrně uvedeno, co je předmětem nákupu, jelikož sleva může být obecně poskytnuta nejen na již zmiňované zboží a služby, ale i na materiál, výrobky nebo dlouhodobý majetek. Pro úplnost budou dále daná zvýhodnění uváděna celkově na zásoby (materiál, výrobky, zboží) a služby. U dlouhodobého majetku bude postup stejný jako u zásob nebo bude uveden zvlášť.

1 mil. Kč do 10 dnů od jejího přijetí, získá slevu ve výši 2 % z uhrazené částky za dané zboží, přičemž lhůta splatnosti je 30 dnů).

Společným rysem bonusů a skont je poskytnout odběrateli finanční výhodu z uskutečněné transakce či více transakcí dodatečně při splnění předem stanovených podmínek (u bonusů podmínka odebraného množství v hodnotovém nebo naturálním vyjádření, u skont podmínka včasné platby). Dodavatel a odběratel se na poskytnutí těchto obchodních pobídek a stanovení podmínek jejich poskytnutí dohodnou dopředu na základě uzavřené obchodní smlouvy.

Samotná neexistence definic bonusů a skont v českých právních předpisech svým způsobem komplikuje posouzení jejich celkového zařazení v účetnictví a daních.

1.2 Okamžitě poskytnuté bonusy a skonta

Na úvod do celé účetní a daňové problematiky příslušných zvýhodnění bude nejdříve pojednáno o poskytování bonusů a skont ihned při nákupu zásob a služeb. Důležité v těchto případech je, že zákazník splnil podmínky pro získání dané výhody okamžitě při odběru zásob nebo přijetí služeb. Nejedná se však o nikterak složitou záležitost, která by účetním jednotkám působila potíže, a proto je pouze jakýmsi vstupem do následně řešených zapeklitějších situací s bonusy a skonty spojenými.

1.2.1 Účetní pohled

Budeme-li hledat postup řešení v českých účetních předpisech, upřímně řečeno nic světoborného zde nenajdeme. Slevám je věnován pouze jeden odstaveček v rámci Českého účetního standardu č. 019 – NÁKLADY A VÝNOSY (dále jen „ČÚS č. 019“), kde je konkrétně v bodě 4.1.1. stanoveno, že: *„slevy a srážky jsou u dodavatele součástí tržeb..., přičemž nezáleží na tom, zda měl zákazník nárok na slevu předem nebo jde o dodatečně uznanou slevu, například pro špatnou jakost“*. Dále je zde upozorněno, což bude patrně i vhodné, že pro ně však mohou být zřízeny samostatné analytické účty.

Je zřejmé, že jde o velmi všeobecné ustanovení, které celou problematiku dosti zjednodušuje, a proto je pro naše potřeby poněkud nedostačující. Navíc upravuje pouze stranu dodavatele.

Pro začátek nezbyvá tedy nic jiného než vyřešit otázku, zda lze bonusy a skonta považovat za slevy a srážky. Není pochyb o tom, že dochází-li k poskytnutí bonusu nebo skonta okamžitě při nákupu a přímo na faktuře je uvedena částka k úhradě již snížená o danou výhodu, budou se bonusy a skonta považovat a účtovat u obou obchodních stran jako **sleva z ceny** [Louša, 2012b, s. 21]. U dodavatele je tedy dle výše zmíněné právní úpravy řešení jasné. Poskytnutou slevu zaúčtuje jako snížení výnosu, a to na stejný účet, na kterém byl výnos účtován a ke kterému se poskytnutá sleva věcně vztahuje. Co se týče odběratele, jakožto příjemce slevy, je důležité si uvědomit, že příslušné zvýhodnění získal právě u jedné konkrétní dodávky a měl by proto poskytnutou celkovou výši slevy rovnoměrně rozložit a zahrnout do ocenění jednotlivých nakoupených položek uvedených na faktuře [Louša, 2012a, s. 45]. Do účetnictví odběratele tak vstupují zásoby ve snížené pořizovací ceně² upravené o náležející slevu. Pokud budou předmětem nákupu služby, které se při pořízení účtují výsledkově, projde i přijatá sleva výkazem zisku a ztrát. Odběratel na vykonané službě ušetřil, tudíž je pro něj výnosem, který se v účetnictví projeví jako snížení příslušného nákladového účtu, do něž byla služba zaúčtována a s nímž tedy sleva souvisí.

Následovat bude jednoduchý příklad, na kterém si ukážeme účtování slev poskytovaných ihned při nákupu zboží či služeb, zatím však čistě jen z účetního hlediska. Směrná účtová osnova s názvy všech účtů použitých v příkladech bude součástí přílohy této práce. Jelikož musí ale účetní jednotky povinně dodržovat pouze účtové skupiny uvedené v příloze č. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení ZoÚ, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“), samozřejmě mohou použít jiné účty v rámci příslušné účtové skupiny než zde mnou zvolené.

V celé práci se též předpokládá, že se o zásobách účtuje průběžně způsobem A.

Ačkoli bonusy a skonta mají na základě svých vlastností mnoho společného a jejich postup v účetnictví tak může být shodný, mohou se objevit případy nebo alternativní možnosti typické pouze pro jedno z těchto zvýhodnění. To je důvod, proč je následně účtování rozděleno zvlášť na bonusy a skonta.

² Dle § 25 odst. 5 zákona o účetnictví se pořizovací cenou rozumí **cena**, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související.

1.2.1.1 Účtování bonusů

Příklad č. 1 – okamžitý bonus

Společnost A nabízí na základě smluvního ujednání svému stálému obchodnímu partnerovi - společnosti B okamžitou slevu ve výši 2 %³ z celkové ceny při odebrání zboží v rámci jedné objednávky v hodnotě vyšší než 200 000 Kč. Společnost B od společnosti A prostřednictvím jedné objednávky odebrala zboží ve výši 400 000 Kč. Společnost A zboží vyskladnila v hodnotě 350 000 Kč.

Účtování u dodavatele (společnost A)

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Faktura za prodané zboží (po slevě)	392 000	311	604
Nebo:	Faktura za prodané zboží			
	- prodejní cena zboží	400 000	311	604
	- sleva z prodejní ceny zboží	8 000	604.A*	311
2.	Náklady na prodané zboží	350 000	504	132
3.	Příjem z prodeje zboží	392 000	221	311

* Výhodou zřízení analytického účtu je, že má dodavatel o poskytnutých slevách lepší přehled a možnost vyhodnotit důsledky jejich poskytnutí.

Zaučtovat poskytnutou slevu lze také na původních stranách příslušných účtů se záporným znaménkem, třeba takto:

	- sleva z prodejní ceny zboží	-8 000	311	604
--	-------------------------------	--------	-----	-----

Jakou techniku účtování dodavatel pro slevu použije, není až tak podstatné.

Účtování u odběratele (společnost B)

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Faktura za nakoupené zboží	392 000	131	321
2.	Příjemka zboží na sklad	392 000	132	131
3.	Úhrada závazku dodavateli	392 000	321	221

I když šlo v příkladu o zvýhodnění v podobě okamžitého bonusu, obdobně by se postupovalo obyčejně u všech slev, které jsou poskytovány ještě dříve než zásoby či služby zákazník nakoupí, a to nezávisle na jeho nákupu. V podstatě daná sleva již existuje, když zásoby či služby odběratel odebírá. Jako příklad lze

³ Nezáleží na tom, zda je výše poskytnutého zvýhodnění vyjádřena v procentech nebo rovnou v konkrétní částce.

uvést snížení ceny při výprodeji zásob, prodeji zásob se sníženou kvalitou nebo při zavádění nového produktu či služby.

1.2.1.2 Účtování skont

I skonta poskytovaná v případě, kdy dojde k úhradě faktury ihned v hotovosti, se řeší stejně jako ve výše uvedeném příkladu okamžité bonusy. Ovšem naskýtá se ještě jedna možná cesta, jak skonta zaúčtovat. U bonusů je vazba na pořizovanou věc bezesporu zřejmá, ale u skont může být namítáno, že jde o odměnu za hotovostní platbu a ne o slevu z ceny. Tím pádem by neměly být skonta u odběratele součástí pořizovací ceny zásob, ale promítnuty v jeho účetnictví jako výnos. Nejjednodušší bude tuto možnost opět znázornit na příkladu.

Příklad č. 2 – okamžité skonto jako odměna za hotovostní platbu

Společnost A nabízí na základě smluvního ujednání svému stálému obchodnímu partnerovi – společnosti B skonto ve výši 2 % z fakturované ceny zboží, pokud fakturu za nákup zboží uhradí okamžitě v hotovosti. Společnost B si od společnosti A koupila zboží v hodnotě 100 000 Kč⁴. Platbu za zboží provedla hotově, a tudíž splnila podmínky pro poskytnutí skonta. Jak bude vypadat účtování u odběratele?

Účtování u odběratele (společnost B)

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Faktura za nakoupené zboží			
	- pořízení zboží	100 000	131	321
	- skonto za úhradu v hotovosti	2 000	321	6xx
2.	Příjemka zboží na sklad	100 000	132	131
3.	Úhrada závazku dodavateli	98 000	321	221

Zajisté i tuto alternativu je třeba vzít v potaz, ale jak už bylo konstatováno výše, okamžitá zvýhodnění jsou slevou z ceny. Dle mého názoru by tedy měly být skonta při hotovostní úhradě posuzována stejně jako bonusy, jelikož je přednější, že dané zvýhodnění se váže právě k té konkrétní dané nakoupené komoditě a nesejde na tom, jakým způsobem k poskytnutí zvýhodnění došlo, respektive jak byly podmínky pro poskytnutí zvýhodnění definovány. Je třeba to brát tak, že díky úhradě v hotovosti jsme zásoby a služby pořídili levněji.

⁴ Skonta poskytovaná při platbě v hotovosti se nebudou vázat k nijak vysoké hodnotě prodávaných zásob nebo služeb, jelikož dle aktuálního znění zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti (§ 4) mohou být platby v hotovosti uskutečňovány pouze do výše 350 000 Kč.

Tato alternativní možnost účtování bude komplexně podrobněji řešena v rámci dodatečných zvýhodnění, a proto zde účelně ani neuvádím odpovídající účtovou skupinu pro zaúčtování výnosu z přijatého skonta, o níž bude ještě diskutováno.

1.2.1.3 Závěrečné shrnutí

Na závěr této podkapitoly lze výše uvedené způsoby účtování shrnout tak že, pokud je zvýhodnění poskytnuto ihned při dodávce zásob či služeb a sleva je na vystavené faktuře již uvedena a ovlivňuje tak finální fakturovanou cenu daného nákupu a cena je konečná, budou se bonusy a skonta účtovat stejným způsobem jako nakupované položky, ačkoli se původně k jednotlivým položkám konkrétně nevztahovaly.

1.2.2 Daňový pohled

Ani postup z hlediska daní nebude účetním jednotkám komplikovat život.

1.2.2.1 Daň z přidané hodnoty

Dochází-li v případě daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) k poskytnutí slevy z ceny k datu uskutečnění zdanitelného plnění (tj. den dodání zboží nebo poskytnutí služby), sníží se pouze dle § 36 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZodPH nebo „zákon o DPH“) o tuto slevu základ daně, přičemž základem daně se dle § 36 odst. 1 tohoto zákona rozumí: „*vše, co jako **úplatu** obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění*“. Okamžité slevy se promítnou přímo do původního daňového dokladu, jelikož došlo k jejich poskytnutí ještě před samotným vystavením dokladu⁵.

Příklad na okamžitý bonus, který byl výše řešen pouze z účetního pohledu, teď bude pro názornost obohacen i o vliv DPH, tak jak to v praxi běžně chodí. Zároveň se nejen na tomto místě, ale následně v celé této práci předpokládá, že poskytovatel i příjemce plnění jsou plátcí DPH⁶ a uskutečňují svá vzájemná zdanitelná plnění pouze na území České republiky.

⁵ Pokud vystavená faktura obsahuje náležitosti, které má daňový doklad mít dle § 29 ZoDPH, potom bude též daňovým dokladem.

⁶ Více viz § 6 ZoDPH (podmínky, kdy se osoba povinná k dani stává plátcem).

Příklad č. 3 – okamžitý bonus

Společnost A nabízí na základě smluvního ujednání svému stálému obchodnímu partnerovi - společnosti B okamžitou slevu ve výši 2 % z celkové ceny (bez DPH) při odebrání zboží v rámci jedné objednávky v hodnotě vyšší než 200 000 Kč bez DPH. Společnost B od společnosti A prostřednictvím jedné objednávky odebrala zboží ve výši 400 000 Kč bez DPH. Společnost A zboží vyskladnila v hodnotě 350 000 Kč. Zboží podléhá základní sazbě daně (21 %).

Účtování u dodavatele (společnost A)

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Faktura za prodané zboží			
	- cena bez daně	400 000	311	604
	- sleva	8 000	604	311
	- DPH (392 000 * 21 %)	82 320	311	343
2.	Náklady na prodané zboží	350 000	504	132
3.	Příjem z prodeje zboží	474 320	221	311

Účtování u odběratele (společnost B)

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Faktura za nakoupené zboží			
	- cena bez daně (po slevě)	392 000	131	321
	- DPH	82 320	343	321
2.	Příjemka zboží na sklad	392 000	132	131
3.	Úhrada závazku dodavateli	474 320	321	221

1.2.2.2 Daň z příjmů

Stejně jako u DPH se bude i u daně z příjmů základ daně u dodavatele snižovat o poskytnutou slevu. Jelikož se u podnikatelských subjektů vedoucích účetnictví vychází pro zjištění základu daně z účetního výsledku hospodaření dle § 23 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZodZP“ nebo „zákon o daních z příjmů“), bude základ daně u dodavatele ovlivněn ihned při poskytnutí slevy. V případě odběratele nakupujícího zásoby, které jsou při pořízení účtovány rozvahově do aktiv, se získaná sleva z ceny projeví v základu daně z příjmů až při spotřebě nebo prodeji, kdy je jejich hodnota zúčtována do nákladů. Sleva z ceny pak při pořízení dlouhodobého majetku ovlivňuje základ daně postupně s jeho odepisováním a u přijatých služeb shodně jako u dodavatele ihned v roce nákupu.

1.3 Dodatečně poskytnuté bonusy a skonta

Nyní se už dostáváme ke stěžejní části této kapitoly. Klíčovým problémem, který způsobuje nesnáze v otázce postupu zaúčtování a zdanění je poskytování bonusů a skont až následně po provedení příslušné transakce. Účetní jednotku v těchto případech může provázet řada úskalí, se kterými bude třeba se vypořádat. Ostatně ani volba způsobu účtování dodatečně poskytovaných bonusů a skont nebude snadná, jelikož od zvoleného účetního postupu odvisí finální podoba účetních výkazů a zásadně tak ovlivní i výši vykazovaných položek.

1.3.1 Účetní pohled

Úvodem než se pohroužíme do celé té plejády alternativních možných řešení dodatečně poskytovaných bonusů a skont v účetnictví považuji za vhodné zmínit, že ať už půjde o účtování jakéhokoli typu zvýhodnění jakýmkoli způsobem, vždy je třeba dbát na hlavní zásadu účetnictví, kterou je věrné a poctivé zobrazení skutečnosti, tak jak nám ukládá § 7 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoÚ“). Každý ale za skutečný stav a tudíž věrné zobrazení může považovat něco jiného, a proto vznikají rozdílné názory na zaúčtování zkoumaných zvýhodnění, které však ustanovením tohoto zákona neodporují. Navíc daný zákon v § 7 odst. 2 umožňuje účetním jednotkám odchýlit se ve výjimečných případech od metod stanovených účetními předpisy, pokud by použití těchto účetních metod zastíralo věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví.

Východiskem řešení účtování dodatečně poskytnutých a přijatých bonusů a skont je, zda budou tyto považovány u dodavatele a odběratele za slevu z ceny či nikoliv. Existuje názor, že o slevu z ceny jde vždy, když zákazník zaplatí méně než by běžně platil a nesejde na tom, jaký byl k tomu důvod, ani zda došlo k poskytnutí zvýhodnění hromadně za více dodávek nebo zda existuje jednoznačný vztah k jednotlivým položkám či nikoliv. Tudíž i dodatečně poskytované bonusy a skonta mohou být slevou z ceny a odpovídajícím způsobem se tak s nimi i v účetnictví naloží. Tomuto názoru oponuje tvrzení, že je-li základním smyslem poskytování výhod získat či udržet zákazníka, nebudou se dodatečné bonusy a skonta považovat za nic víc než nástroj obchodní politiky, který se zúčtuje výsledkově – u dodavatele jako náklad na splnění daného účelu a

u odběratele jako výnos. Argumentováno je právě i tím, že není shledána přímá vazba poskytnutého zvýhodnění k jednotlivým dodávaným položkám. [Louša, 2012b, s. 21]

Ted' už se jen stačí rozhodnout, ke kterému pojetí bonusů a skont se přiklonit, ale než k tomu dojde, bude nezbytné si oba dva koncepty podrobněji rozebrat. Do hry nám však vstupuje ještě další problém, a to je fakt, že k dodatečnému poskytování bonusů a skont nedochází jen v rámci jednoho účetního období, ale jejich poskytnutí může ovlivnit více po sobě jdoucích účetních období, záleží na sjednaných podmínkách. Z tohoto důvodu bude následující analýza dodatečně poskytovaných bonusů a skont rozdělena na dvě části podle toho, zda se bonusy a skonta váží jen k jednomu nebo k více účetním obdobím.

Ještě je ale zapotřebí zmínit, že u dodatečně poskytovaných zvýhodnění dodavatel po vzniku nároku na danou výhodu obvykle vystaví a doručí odběrateli **opravný doklad**, obecně známý jako dobropis, který se váže k již dříve vystavené faktuře/fakturám. I když ale pojem „dobropis“ oficiálně už neexistuje, účetní praxí je stále používán. Dobropis vlastně představuje fakturu se záporným znaménkem a používá se právě v případě, kdy je potřeba upravit původně fakturovanou částku. Na základě dobropisu se zpravidla o příslušném zvýhodnění i účtuje, a to alternativně buď na stejné strany původních účtů (záporná částka), nebo na opačné strany původních účtů (kladná částka), půjde-li o slevu z ceny.

1.3.1.1 Bonusy a skonta v rámci jednoho účetního období

1.3.1.1.1 Účtování bonusů

Přijmeme-li názor, že dodatečné bonusy jsou následnou **slevou z ceny**, bude se dodavatel při jejich účtování řídit ČÚS č. 019 shodně tak, jak bylo popsáno v podkapitole 1.2.1. u okamžitých bonusů a skont poskytovaných ihned při dodání zásob nebo služeb. U odběratele v případě dodávky zásob se sleva z ceny promítne do ocenění všech položek, a to v poměru k jejich cenám. Situace se ale může zkomplikovat, jelikož tím, že je bonus poskytnut až dodatečně s určitým časovým odstupem po dodání zásob a vystavení faktury, pravděpodobně už odběratel mezitím část nebo celou dodávku, u které bylo přislíbeno poskytnutí bonusu, spotřeboval nebo prodal. Splní-li tedy podmínky pro poskytnutí příslušné

slevy, sníží o tu část přijaté slevy, která se vztahuje k již spotřebovaným zásobám příslušný nákladový účet, na kterém byly vyskladněné zásoby účtovány, a o zbylou část slevy bude třeba upravit hodnotu zásob, které ještě zůstaly z předmětné dodávky na skladě, přičemž hodně záleží na zvolené metodě ocenění zásob. V případě nákupu služeb je situace jednodušší, jelikož jsou okamžitě spotřebovány, tudíž odběrateli proúčtování slevy nepůsobí potíže.

Častěji však dochází k překročení stanovených podmínek pro poskytnutí bonusů v rámci více dodávek. V těchto případech by bylo účtování v podstatě shodné, jen by se vztahovalo na více vystavených faktur a skladovaných či už spotřebovaných nebo prodaných zásob. Ať už jde ale o poskytnutí dodatečného bonusu u jedné či více dodávek, může mít odběratel s rozpouštěním a alokací slevy velké problémy, jelikož většinou bude velmi obtížné ba dokonce nemožné spárovat příslušnou slevu s jednotlivými nakoupenými položkami. Zjednodušeně řečeno účetní jednotky v praxi nevědí, k čemu se přijaté zvýhodnění vztahuje. K tomu dochází například v situacích, kdy odběratel nakupuje různé druhy zboží a není uveden položkový rozpis dodávek, nebo konkrétní druh dodávaného zboží odběratel odebírá od různých dodavatelů s rozdílnou obchodní politikou nebo je-li zboží před poskytnutím zvýhodnění již prodáno a je při jeho úbytku uplatňována metoda ocenění zásob FIFO (první do skladu – první ze skladu).

Komplikacím, kterým by bylo skladové účetnictví vystaveno v případě považování dodatečného bonusu za slevu z ceny, lze jednoduše předejít volbou alternativního způsobu jeho zaúčtování. Jak již bylo výše uvedeno, budou-li dodatečná zvýhodnění **nástrojem obchodní politiky**, stanou se pro dodavatele nákladem a pro odběratele výnosem. Výsledkem přijetí této varianty je, že poskytnutá výhoda se nepřisuzuje k jednotlivým položkám uskutečněných odběrů za stanovené období, ale k výsledné celkové hodnotě nebo množství v tomto období dodaných zásob či služeb.

Příklad č. 4 – dodatečný bonus

Společnost A nabízí na základě smluvního ujednání svému stálému obchodnímu partnerovi – společnosti B bonus ve výši 2 % z celkové ceny zboží, pokud jeho obrat za dané kalendářní čtvrtletí přesáhne hodnotu 200 000 Kč. Společnost B

odebrala ve 2. čtvrtletí zboží za 400 000 Kč. Společnost A zboží vyskladnila v hodnotě 350 000 Kč. K překročení stanovené hodnoty odebraného zboží došlo pro zjednodušení v rámci jedné objednávky. Společnost A vystavila a doručila společnosti B po skončení stanoveného období dobropis, přičemž v této době už část z dodaného zboží byla prodána, a to ve výši 100 000 Kč. Pro zjednodušení též předpokládejme, že zboží společnost B vyskladnila v pořizovací ceně.

Účtování u dodavatele (společnost A)

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Faktura za prodané zboží	400 000	311	604
2.	Náklady na prodané zboží	350 000	504	132
3.	Příjem z prodeje zboží	400 000	221	311
4.	Dobropis – poskytnutý bonus	8 000	604	321
5.	Platba za poskytnutý bonus	8 000	321	221

Účtování u odběratele (společnost B)

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Faktura za nakoupené zboží	400 000	131	321
2.	Příjemka zboží na sklad	400 000	132	131
3.	Úhrada závazku dodavateli	400 000	321	221
4.	Vyskladnění zboží	100 000	504	132
5.	Dobropis – přijatý bonus			
	- poměrná část připadající na zboží na skladě	6 000	311	132
	- poměrná část připadající na prodané zboží	2 000	311	504
6.	Platba za přijatý bonus	8 000	221	311

Alternativní možnost:

Účtování u dodavatele (společnost A)

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Faktura za prodané zboží	400 000	311	604
2.	Náklady na prodané zboží	350 000	504	132
3.	Příjem z prodeje zboží	400 000	221	311
4.	Dobropis – poskytnutý bonus	8 000	548	321
5.	Platba za poskytnutý bonus	8 000	321	221

Účtování u odběratele (společnost B)

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Faktura za nakoupené zboží	400 000	131	321
2.	Příjemka zboží na sklad	400 000	132	131
3.	Úhrada závazku dodavateli	400 000	321	221
4.	Vyskladnění zboží	100 000	504	132
5.	Dobropis - přijatý bonus	8 000	311	648
6.	Platba za přijatý bonus	8 000	221	311

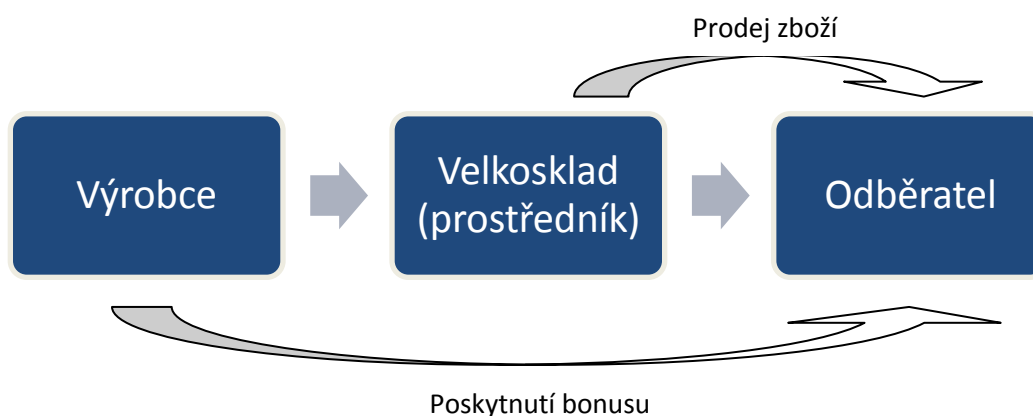
Z porovnání obou alternativních možností je patrné, že ve druhém případě se způsob účtování především pro odběratele zjednodušil. Nemusí se už v okamžiku přijetí bonusu zabývat tím, z kterých dodaných zásob poskytnutí bonusu vyplynulo a zda už některé z nich nebyly mezitím prodány.

Rozdílne od příkladu se může stát, že bude dobropis vystaven a bonus přijat ještě před úhradou původní faktury za nákup zásob nebo služeb. Za této situace pak odběratel hradí částku již sníženou o poskytnutý bonus a bonus tak snižuje původní pohledávku a u dodavatele analogicky původní závazek.

K vypořádání bonusu nemusí však docházet pouze přímo odpočtem z úhrady nebo vrácením peněz odběrateli, ale dodavatel si ve sjednaných smluvních podmínkách může stanovit, že o výši poskytnutého zvýhodnění poníží částku k úhradě v následující vystavené faktuře za nákup zásob nebo služeb. Tím dojde u obou obchodních stran při účtování faktury i k zaúčtování vzájemného zápočtu pohledávky a závazku, který je možno provést na základě ustanovení v § 58 vyhlášky č. 500/2002 Sb..

Až doposud bylo pojednáno o tzv. přímých bonusech. Přímé proto, že je odběrateli poskytuje přímo jeho dodavatel. Ovšem lze se setkat i s poskytováním tzv. **nepřímých bonusů**, které jsou charakteristické tím, že je nepřímo skrze dodavatele poskytuje jiný subjekt. Typickým příkladem je výrobce, který dodává své zboží do velkoskladu a rozhodne se poskytnout bonus při splnění předem stanovených podmínek odběratelům tohoto velkoskladu. Tento vztah pak bude vypadat shodně tak, jak zachycuje následující schéma.

Schéma č. 1 – nepřímý bonus



Dochází zde jenom z pohledu konečného odběratele k oddělení dodavatele zboží a poskytovatele bonusu při překročení stanoveného limitu odebraného zboží. O splnění podmínek se výrobce a odběratel dozvídá od provozovatele velkoskladu. Způsob účtování bonusu pak bude shodný s tím, co bylo naznačeno v předcházejícím příkladu, ovšem jen s jediným rozdílem. Nepřímý bonus bude předmětem pouze vnitřního zúčtování. Výrobce ani konečný odběratel neúčtují o bonusu na základě vystaveného dobropisu, jelikož výrobce není osobou, která zboží konečnému odběrateli prodala a vyfakturovala. Účtování je tedy čistě závislé na informacích od zprostředkovatele obchodu, a aby bylo průkazné, je třeba řádné dokumentace a dobře stanovených smluvních podmínek. [Fitříková a Procházková, 2013, s. 25,26]

1.3.1.1.2 Účtování skont

Příznačné pro skonta je, že k jejich vypořádání běžně v praxi dochází už při úhradě předmětné dodávky, na níž se skonto vztahuje. V okamžiku dřívější úhrady faktury (tj. splnění podmínky) vzniká odběrateli nárok na skonto a dodavateli povinnost skonto poskytnout, tudíž je možné, aby odběratel zaplatil fakturovanou částku již poníženou o skonto bez ohledu na to, že účtovat o samotném skontu budou obě smluvní strany až poté, kdy dojde k vystavení a přijetí dobropisu. Takový způsob vypořádání skonta však nemusí být pravidlem. Vždy záleží na tom, co si dohodl dodavatel s odběratelem.

Příklad č. 5 – dodatečné skonto

Společnost A nabízí na základě smluvního ujednání svému stálému obchodnímu partnerovi – společnosti B skonto ve výši 2 % z fakturované ceny zboží, pokud fakturu za nákup zboží uhradí do 10 dnů od vystavení faktury, přičemž doba splatnosti faktur je 30 dnů od vystavení. Společnost B si od společnosti A koupila zboží v hodnotě 400 000 Kč a uhradila fakturu do 10 dnů. Přímou na faktuře je uvedeno, že pokud se společnosti B podaří splnit podmínky pro poskytnutí skonta, může uhradit částku již sníženou o dané skonto. Společnost A dané zboží vyskladnila v hodnotě 350 000 Kč a po přijetí snížené úhrady za prodané zboží vystavila na skonto dobropis. Předpokládejme, že skonto je považováno u obou společností za slevu z ceny.

Účtování u dodavatele (společnost A)

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Faktura za prodané zboží	400 000	311	604
2.	Náklady na prodané zboží	350 000	504	132
3.	Příjem z prodeje zboží	392 000	221	311
4.	Dobropis – poskytnuté skonto	8 000	604	311

Účtování u odběratele (společnost B)

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Faktura za nakoupené zboží	400 000	131	321
2.	Příjemka zboží na sklad	400 000	132	131
3.	Úhrada závazku dodavateli	392 000	321	221
4.	Dobropis – přijaté skonto	8 000	321	132

V uvedeném příkladu se skonto řešilo a promítlo do účetnictví jako následná sleva z ceny. Postup při účtování samotného skonta se shoduje s tím, co bylo popsáno u dodatečných bonusů. Budou-li však skonta považována za nástroj obchodní politiky, existuje v jejich případě jedno dilema, které je třeba rozseknout. Otázkou totiž je, v jaké části výkazu zisku a ztráty se náklad u dodavatele a výnos u odběratele z poskytnutého skonta objeví. Účtovat lze alternativně buď do provozního, nebo finančního výsledku. S bonusy problém nebyl, jelikož jsou celkem jednomyslně považovány za součást provozního výsledku hospodaření a budou zúčtovány u dodavatele na vrub příslušného účtu účtové skupiny 54 – *Jiné provozní náklady* a u odběratele ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 64 – *Jiné provozní výnosy*, v souladu s ustanovením ČÚS č. 019 (odst. 3.6.7. a 4.5.5.). Důvodem je fakt, že se bonus vztahuje k celkové hodnotě předchozích dodávek a odběrů zásob a služeb, jež spadají také do provozní oblasti. Ovšem skonto jakožto odměna za včasnou platbu se bezprostředně váže k úhradě a hlavní roli hraje okamžik zaplacení. Existuje skupina zastánců názoru upřednostňujícího zařazení skont do finanční oblasti výsledku hospodaření s odůvodněním, že jde o peněžní operaci, která souvisí s finanční politikou účetní jednotky, resp. s profinancováním transakce. Takový přístup je typický především pro dodavatele. Myslím si, že, aby byl zachován původní účel poskytování skont, kterým je udržení zákazníků, měly by být skonta stejně jako bonusy účtovány do provozních výnosů a nákladů. Nezávisí na tom, že je skonto podmíněno platbou, důležité je už jeho samotné propojení s konkrétní dodávkou, z jejíž hodnoty je také počítáno. Představuje pouze výhodu k danému nákupu bez ohledu

na to, jak se ve výsledku projeví. Pro ospravedlnění druhého názoru souhlasím ale i se stanoviskem, které říká, že: „*pro případy, kdy smlouva mezi prodávajícím a kupujícím stanoví termín splatnosti, který je významně dlouhý (např. 90 dnů či více), bude se vzhledem k významné délce časového období poskytnuté skonto považovat za nástroj finančního charakteru a účtovat jako finanční náklad nebo výnos*“ [Deloitte, 2007, s. 2]. Doporučuji tedy v případě, kdy si smluvní strany pro poskytnutí skonta dohodnou uhradit závazek v době kratší než je obvyklá doba splatnosti, zaúčtovat skonto do provozní oblasti a v případě, kdy dochází k prodloužení splatnosti nad zákonnou dobu splatnosti faktur (30 dnů⁷), zaúčtovat skonto do finanční oblasti.

Odkloníme-li se lehce od definice skont uvedené na začátku této kapitoly, dá se vysledovat ještě jedna alternativní možnost v postupu jejich účtování. Na skonta lze nahlížet ze dvou různých úhlů pohledu. Představuje-li skonto způsob stanovení ceny pořizovaných zásob a služeb, nemusí být na něj nahlíženo retrospektivně, ale prospektivně. To znamená, že dodavatel neposkytne skonto až dodatečně po splnění podmínek, ale předem, ihned při dodávce zásob nebo služeb, aniž by věděl, zda k včasné úhradě dojde. Takový postup je možný, i když splnění podmínek bude potvrzeno až v okamžiku dřívější úhrady, jelikož dohoda o poskytnutí skonta už existuje. Ovšem zaplatí-li odběratel příslušnou fakturu pozdě, o již poskytnuté skonto přijde. Jedná se v podstatě o **tzv. záporné skonto**⁸, které představuje následné zvýšení ceny nebo úhrady zpět na původní hodnotu dodávky, pokud odběratel nezaplatí do stanovené lhůty. Rozumějme tomu tak, že zásoby či služby jsou po stanovenou dobu levnější. Nastane-li ale ta horší varianta a původně nabídnuté slevy nebude využito, dodavatel vystaví k původní faktuře vrubopis, což je stručně řečeno opak dobropisu a u odběratele se pak v tomto případě primárně zvyšuje pořizovací cena zásob a služeb. O navýšení původně snížené fakturované částky lze účtovat buď jako o přirážce k ceně zásob či služeb nebo jako o nástroji obchodní politiky, podobně tak jak už bylo výše řešeno.

⁷ 30denní lhůtu splatnosti pro zaplacení ceny za dodávku zboží nebo poskytnutí služeb stanovuje Občanský zákoník v § 1963 odst. 1. Smluvní strany si samozřejmě mohou domluvit delší lhůtu splatnosti, ale jsou při prodlužování lhůty splatnosti dle § 1963 odst. 2 tohoto zákoníku omezeny, pokud je sjednaná lhůta splatnosti delší než 60 dnů.

⁸ Termín převzat z kapitoly Slevy, skonta, bonusy z knihy Účetnictví podnikatelů 2011 [Kolektiv autorů, 2011, s. 449].

Příklad č. 6 – záporné skonto

Společnost A nabízí na základě smluvního ujednání svému stálému obchodnímu partnerovi – společnosti B skonto ve výši 2 % z fakturované ceny zboží, pokud fakturu za nákup zboží uhradí do 10 dnů od vystavení faktury, přičemž doba splatnosti faktur je 30 dnů od vystavení. Společnost B si od společnosti A koupila zboží v hodnotě 400 000 Kč. Přímou na faktuře je uvedeno, že pokud společnost B nesplní podmínky pro poskytnutí skonta, uhradí rovnou částku vyšší o hodnotu skonta. Společnost A zboží vyskladnila v hodnotě 350 000 Kč.

Společnosti B se podaří uhradit fakturu do 10 dnů od vystavení faktury.

Účtování u dodavatele (společnost A)

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Faktura za prodané zboží			
	- cena	400 000	311	604
	- skonto	8 000	604	311
2.	Náklady na prodané zboží	350 000	504	132
3.	Příjem z prodeje zboží	392 000	221	311

Účtování u odběratele (společnost B)

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Faktura za nakoupené zboží	392 000	131	321
2.	Příjemka zboží na sklad	392 000	132	131
3.	Úhrada závazku dodavateli	392 000	321	221

Společnosti B se nepodaří uhradit fakturu do 10 dnů od vystavení faktury, přičemž se předpokládá, že dodatečné navýšení představuje přírážku k ceně zboží.

Účtování u dodavatele (společnost A)

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Faktura za prodané zboží			
	- cena	400 000	311	604
	- skonto	8 000	604	311
2.	Náklady na prodané zboží	350 000	504	132
3.	Příjem z prodeje zboží	400 000	221	311
4.	Vrubopis - přírážka k prodanému zboží	8 000	311	604

Účtování u odběratele (společnost B)

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Faktura za nakoupené zboží	392 000	131	321
2.	Příjemka zboží na sklad	392 000	132	131
3.	Úhrada závazku dodavateli	400 000	321	221
4.	Vrubopis - přírážka k odebranému zboží	8 000	132	321

Je v zájmu odběratele, aby uhradil fakturu v době, kdy je zboží levnější, jelikož by nejen získal danou výhodu, ale hlavně, jak je z příkladu zřejmé, by neměl s účtováním sebemenší problém.

Nevidím pak rozdíl v tom, zda se dodavatel rozhodne prodávat zásoby či služby obrazně řečeno např. buď za 90+10 nebo za 100-10. Jen se situace při nesplnění podmínek u záporného skonta otočí. Dodavateli vznikne nárok na vrácení skonta a odběrateli povinnost doplatit rozdíl ze snížené a původní hodnoty. Vždy jde o následnou změnu ceny dodávky, a to buď směrem dolů, anebo směrem nahoru.

1.3.1.1.3 Závěrečné shrnutí

Pokud bych to tedy měla shrnout a zhodnotit, tak za svou vlastní osobu se přikláním k účtování dodatečných bonusů jako slevy, která sníží cenu zásob či služeb. Podle mého názoru tento přístup přesněji a věrněji odráží realitu a zachycuje pravou ekonomickou podstatu těchto operací. I když není vazba bonusu k jednotlivým položkám ani dodávkám definována, tak faktem je, že na jeho poskytnutí se podílela každá konkrétní hodnota nakoupených položek uvedená na fakturách minulých dodávek, ke kterým se bonus vztahuje, a proto by měl být bonus do hodnoty jednotlivých položek rozpuštěn. U dodavatele se poskytnutí bonusu projeví nižšími výnosy, ovšem pro nakupujícího bude přijetí tohoto přístupu poněkud větším „oříškem“. Při nákupu zásob bude muset odběratel upravit pořizovací cenu, respektive účetní ocenění zásob na skladě, přičemž některé zásoby už mohou být mezitím prodány. Zkrátka mi přijde korektnější účtovat jakoukoli odměnu shodně tak, jak byla zaúčtována položka, s kterou odměna souvisí čili účtovat o přijaté výhodě u odběratele jako o snížení odpovídajících nákladů na pořízení daných zásob. Ať už je tedy příslušná výhoda poskytována za jakýmkoli účelem, pouze to zastírá skutečnost, že byla poskytnuta sleva na ceně, a to bez ohledu na formu jejího poskytnutí. V praxi však existuje celá řada překážek, které brání tento způsob účtování u odběratele použít, třeba právě už z dříve uvedených důvodů. Nelze-li proto získanou výhodu k nakoupené komoditě přiřadit nebo existují-li jiné okolnosti, které zabraňují snížit cenu skladovaných zásob, např. když to skladový systém neumožňuje, nebudou se bonusy považovat za slevu z ceny a jediným možným řešením bude zúčtovat je do provozních výnosů. V případě skont se však domnívám, když bude vysoce

pravděpodobné, že k dřívější úhradě pohledávky za dodané zboží nebo poskytnuté služby dojde, třeba na základě minulých zkušeností, že bude pro dodavatele i odběratele nejvhodnější u nich použít model záporného skonta, jelikož je tento přístup v postupu zaúčtování skonta nejjednodušší. Argumenty pro považování skonta za slevu z ceny jsou stejné, jak už bylo uvedeno u skont poskytovaných při platbě ihned v hotovosti. Stručně řečeno díky včasné úhradě jsme pořídily zásoby či služby levněji, a to by se mělo odrazit i v jejich ceně. Pokud je však dřívější úhrada málo pravděpodobná, budou se skonta řešit stejně jako bonusy, nelze-li ale účtovat o slevě z ceny budou zúčtovány, jak už bylo výše konstatováno podle sjednaných podmínek, buď do provozního, nebo finančního výsledku.

Z mého názoru je tedy zřejmé, že nic není černobílé a způsob zaúčtování odměn především pro odběratele bude poměrně dost záležet na konkrétních okolnostech. Účetní jednotka tak bude muset každý účetní případ individuálně posoudit.

V praxi se však běžně stává, že ačkoli má účetní jednotka poměrně volnou ruku v možnosti účtování poskytovaných a přijímaných zvýhodnění díky benevolenci ZoÚ, bude se spíše striktně řídit terminologií uvedenou ve sjednané smlouvě o poskytnutí příslušného zvýhodnění (nebude-li tam uvedeno slovo sleva, nejde o slevu), a to třeba právě i na úkor věcné správnosti, jenom z toho důvodu, že finanční úřady jakožto kontrolní orgán dávají přednost formálnímu pojetí dané věci před její věcnou podstatou. Pak už záleží na schopnosti odpovědného účetního pracovníka, zda si odchýlný postup od uvedeného formálního stavu dokáže před kontrolním orgánem obhájit.

Ať už si ale účetní jednotky poskytující a získávající určitá zvýhodnění zvolí jakýkoli způsob jejich zaúčtování, musí ho primárně popsat ve vnitropodnikové směrnici a následně i v příloze k účetní závěrce, aby uživatelé účetní závěrky měli dostatek informací k položkám prezentovaným ve zveřejňovaných účetních výkazech.

1.3.1.2 Bonusy a skonta na přelomu dvou účetních období

Tím, že k poskytnutí dodatečného bonusu a skonta při splnění předem daných podmínek dochází až po uplynutí nějaké doby od uskutečnění jedné či více transakcí, může se zatím během tohoto intervalu účetní jednotka přehoupnout

do nového účetního období. Základním kritériem pro následné řešení těchto situací je, v jakém okamžiku došlo ke splnění podmínek pro poskytnutí daného zvýhodnění, tudíž u odběratele dle uzavřených smluv i ke vzniku nároku na příslušné zvýhodnění a u dodavatele k povinnosti dané zvýhodnění odběrateli přiznat. Za prvé může ke splnění podmínek dojít ještě před koncem účetního období, přičemž k vyúčtování dochází až následující účetní období. Druhou možností je, že odběratel splní podmínky až v následujícím účetním období, přičemž důvody pro poskytnutí zvýhodnění vznikly už v předchozím účetním období. Dále pak výsledné účtování zvýhodnění může být ovlivněno i tím, zda byly podmínky splněny nebo vyúčtování provedeno v době sestavení účetní závěrky před uzávěrkou účtů a účetních knih nebo až posléze.

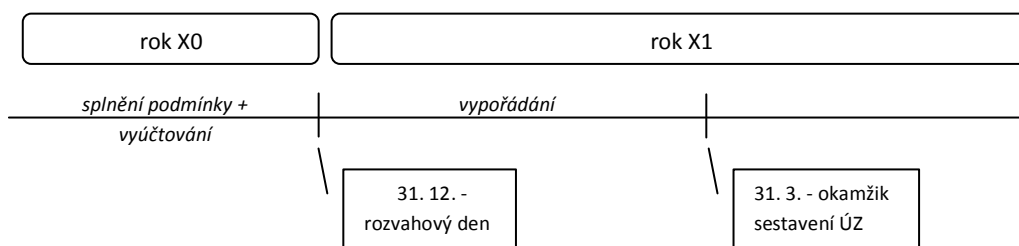
Účetním obdobím může být buď kalendářní nebo hospodářský rok dle ustanovení § 3 odst. 2 ZoÚ. Pro účely dalšího výkladu předpokládejme, že se poskytovatel i příjemce zvýhodnění rozhodl pro účetní období shodné s kalendářním rokem a účetní závěrku musí sestavit do konce března následujícího roku.

Předtím než budou uvedené varianty postupně rozebrány, je nutno ještě podotknout, že zde už není nutné zvlášť rozlišovat účtování bonusů a skont, jelikož postup je pro obě zvýhodnění obdobný. Pouze některé situace jsou typičtější pro bonusy, a proto budou názorné příklady zachyceny právě na nich. Navíc ani nezáleží na tom, za co účetní jednotka bonusy a skonta považuje. Postup bude pro ně shodný, jen u záporných skont by bylo samozřejmě následné řešení v účetnictví poskytovatele a příjemce naopak.

1.3.1.2.1 Podmínky pro poskytnutí splněny do konce účetního období

Jelikož má dodavatel s odběratelem uzavřenou smlouvu, tak mu při splnění podmínek vzniká povinnost odběrateli zvýhodnění přiznat a naopak odběrateli vzniká právní nárok dané zvýhodnění po dodavateli požadovat. To je důvod, proč je třeba účtovat o zvýhodnění do období, v kterém ke splnění podmínek došlo (tj. překročení obratu, včasná úhrada) bez ohledu na okamžik vyúčtování.

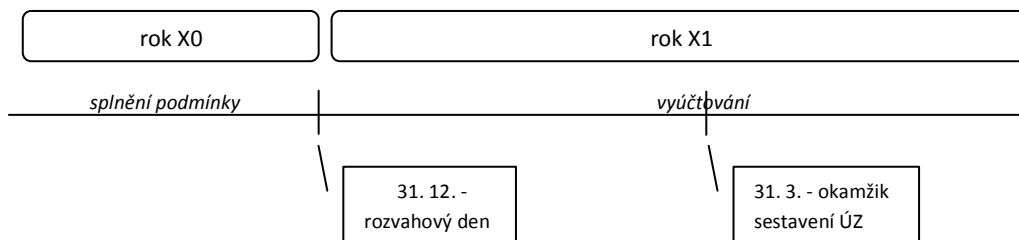
➤ Vyúčtování zvýhodnění před koncem účetního období



Než dojde na varianty přednesené v úvodu této podkapitoly, začneme jednoduše tím, že odběratel splnil podmínky pro poskytnutí zvýhodnění v příslušném účetním období, kde též došlo i k vyhotovení a doručení dobropisu (vyúčtování), avšak vypořádání zvýhodnění bude uskutečněno až v následujícím roce.

Řešení této situace je velmi jednoduché. Účetní jednotky v průběhu roku účtují o transakcích, ze kterých poskytnutí zvýhodnění vyplývá a v okamžiku vyhotovení a přijetí dobropisu samotné zvýhodnění zaúčtují jako běžnou pohledávku (u odběratele) a závazek (u dodavatele). Je vhodnější počkat na doklad, a to především i z důvodu DPH. Na tom, kdy k vypořádání poskytnutého zvýhodnění dojde, pak už nesejde.

➤ Vyúčtování zvýhodnění v následujícím účetním období



V těchto případech už bude třeba časového rozlišení. Ačkoli pohledávka a závazek z titulu nároku a povinnosti poskytnout zvýhodnění už k rozvahovému dni existují, účetním dokladem budou doloženy až v následujícím roce. Jakou skupinu účtů pro jejich zaúčtování pak použít odvisí od toho, zda účetní jednotka v okamžiku účtování zná přesnou výši poskytovaného zvýhodnění či nikoliv.

Při poskytování skont se o splnění podmínek a přesné výši dozvídají obě účetní jednotky ihned v okamžiku provedení včasné úhrady, jelikož zpravidla přímo na faktuře za danou dodávku dodavatel na skonto upozorňuje a umožňuje odběrateli při splnění podmínek uhradit částku již o skonto sníženou. Při poskytování bonusu

však většinou dochází k vyhodnocení splnění podmínek a informování odběratele o přiznání bonusu a potvrzení výše až následně po skončení předmětného období. Bude-li tedy znát účetní jednotka přesnou výši zvýhodnění nejpozději do okamžiku sestavení účetní závěrky před ukončením uzávěrkových prací, lze využít účtů časového rozlišení. Pokud ale účetní jednotka nezná přesnou výši zvýhodnění po uplynutí doby pro sestavení účetní závěrky v následujícím účetním období, bude se na základě odhadů účtovat prostřednictvím dohadných položek. Tvořit dohadnou položku v případě bonusů nemusí jen příjemce zvýhodnění, ale třeba i jeho poskytovatel, ačkoli on přesnou výši bonusu zná, a to za situace, kdy obchodní oddělení ještě nevyhodnotilo splnění podmínek a neposkytne tak účetnímu oddělení přesné informace o výši bonusu. Následné vypořádání zvýhodnění, nás pro účely časového rozlišení pak už nezajímá.

Příklad č. 7 – podmínky pro poskytnutí bonusu splněny do konce rozvahového dne

Společnost A nabízí na základě smluvního ujednání svému stálému obchodnímu partnerovi – společnosti B bonus ve výši 2 % z celkové ceny zboží, pokud jeho obrat za dané kalendářní čtvrtletí přesáhne hodnotu 200 000 Kč. Společnost B od společnosti A odebrala ve 4. čtvrtletí X0 zboží za 400 000 Kč. Předpokládejme, že obě společnosti považují bonus za slevu z ceny, předmětné zboží je ještě na skladě a faktury za dodané zboží, které už byly v běžném účetním období zúčtovány, odběratel i uhradil.

a) dobropis k dispozici v roce X0

Účtování u dodavatele (společnost A) rok X0

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Dobropis - poskytnutý bonus	8 000	604	321

Účtování u dodavatele (společnost A) rok X1

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Platba za poskytnutý bonus	8 000	321	221

Účtování u odběratele (společnost B) rok X0

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Dobropis - přijatý bonus	8 000	311	132

Účtování u odběratele (společnost B) rok X1

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Platba za přijatý bonus	8 000	221	311

b) dobropis k dispozici v roce X1 před uzávěrkou účetních knih

Účtování u dodavatele (společnost A) rok X0

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Poskytnutý bonus	8 000	604	383*

Účtování u dodavatele (společnost A) rok X1

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Dobropis - vyúčtování poskytnutého bonusu	8 000	383	321
2.	Platba za poskytnutý bonus	8 000	321	221

Účtování u odběratele (společnost B) rok X0

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Přijatý bonus	8 000	385*	132

Účtování u odběratele (společnost B) rok X1

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Dobropis – vyúčtování přijatého bonusu	8 000	311	385
2.	Platba za přijatý bonus	8 000	221	311

* Výdajem a příjmem příštího období je zde myšlen budoucí předpis závazku a pohledávky.

c) vyhodnocení splnění podmínek před uzávěrkou účetních knih, přiznání bonusu odběrateli a dobropis k dispozici po sestavení účetní závěrky v roce X1

Účtování u dodavatele (společnost A) rok X0

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Poskytnutý bonus	8 000	604	383

Účtování u dodavatele (společnost A) rok X1

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Dobropis - vyúčtování poskytnutého bonusu	8 000	383	321
2.	Platba za poskytnutý bonus	8 000	321	221

Účtování u odběratele (společnost B) rok X0

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Dohad na bonus	7 900	388	132

Účtování u odběratele (společnost B) rok X1

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Dobropis – vyúčtování přijatého bonusu			
	- zrušení dohadu	7 900	311	388
	- doúčtování přijatého bonusu	100	311	132
3.	Platba za přijatý bonus	8 000	221	311

V případě dohadných položek, jelikož jde pouze o odhad na základě dostupných informací, se samozřejmě může stát, že se výše odhadu nebude shodovat se skutečně přiznanou výší zvýhodnění. Při vyúčtování v následujícím roce je proto třeba o vzniklý rozdíl zkorigovat výši zvýhodnění tak, aby odpovídala skutečnosti.

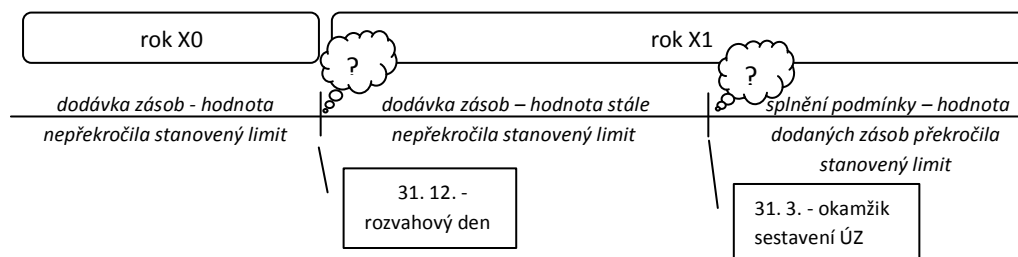
1.3.1.2.2 Podmínky pro poskytnutí splněny po skončení účetního období

Ve srovnání s předchozí situací není na konci rozvahového dne jasné, zda ke splnění podmínek pro poskytnutí zvýhodnění vůbec dojde, ačkoli v běžném účetním období se uskutečnily dodávky zásob a služeb, kterých se případné budoucí poskytnutí zcela (u skont) nebo zčásti (u bonusů) týká. Stanovené požadavky se u bonusů mění, jelikož jejich poskytování už není vázáno na čas, případně je lhůta pro překročení předem určeného obrátu delší než jeden rok.

Bonusy a skonta, u kterých jsou podmínky pro jejich poskytnutí splněny až po rozvahovém dni, jsou typickým příkladem toho, že obecné účetní zásady, jež je v účetnictví třeba ctít, jsou nekompatibilní a dostávají se do vzájemného rozporu. Proti sobě stojí ustanovení v § 19 odst. 2 ZoÚ, které ukládá účetním jednotkám povinnost: „*uvádět v účetní závěrce informace podle stavu ke konci rozvahového dne*“, s čímž následně souvisí i zásada opatrnosti uvedená v §25 odst. 3 ZoÚ: „*účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly dosaženy, a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty.....*“ a ustanovení v § 3 odst. 1 ZoÚ, které oproti tomu nabádá účetní jednotky, aby: „*účtovaly do období, s nímž skutečnosti, jež jsou předmětem účetnictví, časově a věcně souvisí*“. Opět zde proto narážíme na dva názorové proudy pramenící z výše uvedených účetních zásad a bude třeba rozhodnout, který z nich je pro zachycení bonusů a skont spadajících do více účetních období v účetnictví vhodnější.

➤ Podmínky pro poskytnutí zvýhodnění splněny po okamžiku sestavení ÚZ

Protože je tato situace příhodnější více pro bonusy než pro skonta z toho důvodu, že skonta jsou podmíněna včasnou platbou, a proto se většinou nebudou týkat delšího časového horizontu, je i následné znázornění uvedeno na příkladu bonusů.



Jak již bylo naznačeno, neexistuje jen jedna možnost, jak řešit k rozvahovému dni možné budoucí splnění podmínek pro poskytnutí výhody, a to právě v závislosti na volbě té které obecné účetní zásady. Nezbyvá tedy nic jiného než si je rozebrat.

Dle prvního názoru s odkazem na § 25 odst. 3 ZoÚ bude zapotřebí, aby dodavatel na základě příslibu poskytnutí zvýhodnění sjednaných ve smlouvách s odběrateli vytvořil k pokrytí možných budoucích závazků vyplývajících z již provedených dodávek zásob a služeb patřičnou rezervu. Dodavatel vytváří rezervu na základě pravděpodobnosti, že k poskytnutí zvýhodnění dojde (dle předchozích zkušeností) a výši rezervy odvozuje od hodnoty již uskutečněných dodávek a znalosti uzavřených smluv. Odběratel pak z tohoto hlediska nemůže ke konci rozvahového dne zahrnout zisky, které ještě nebyly dosaženy, protože splnění podmínek není jisté. To znamená, že odběratel ke konci rozvahového dne nic neřeší a celé zvýhodnění (i tu část, která se vztahuje k již uplynulému účetnímu období) zaúčtuje až v následujícím účetním období, kdy dojde ke splnění podmínek. [Louša, 2012b, s. 23]

Druhý názor stojí za ustanovením v § 3 odst. 1 ZoÚ, ze kterého vyplývá, že tu část daného zvýhodnění, která věcně patří do uplynulého účetního období, zaúčtuje dodavatel a odběratel do tohoto období. Je-li tedy splnění podmínek pravděpodobné, odběratel zaúčtuje část v budoucnu poskytnutého zvýhodnění náležejícího do sledovaného účetního období prostřednictvím dohadné položky. I dodavatel může místo rezervy účtovat o dohadné položce. V obou případech jde v podstatě o nepotvrzené, ale očekávané závazky. [Louša, 2012a, s. 47]

V případě dodavatele se ovšem naskýtá ještě jeden možný postup zaúčtování, který však, upozorňuji předem, není správný, jelikož nezobrazuje skutečnost a odporuje zásadě opatrnosti. V podstatě se dodavatel bude tvářit jako by smlouva o poskytnutí zvýhodnění neexistovala a k rozvahovému dni žádným způsobem v účetnictví nezachytí budoucí pravděpodobné splnění podmínek, z nichž se vyplývající poskytnutá část bonusu nebo skonto vztahuje k dodávkám/dodávce uskutečněným v běžném účetním období. Faktem ale je že, i když není stoprocentně jisté, zda odběratel splní podmínky pro poskytnutí slíbené výhody, nemůže dodavatel ignorovat již existující uzavřenou smlouvu a při uzavírání účetních knih na konci účetního období je třeba ji mít na paměti a patřičně s touto informací též v účetnictví naložit. Pro nevhodnost tohoto řešení z výše uvedených důvodů od něj dále však abstrahuji.

Nutno ještě dodat, že ačkoli se v následujícím příkladu jedná o nevýznamnou částku poskytovaného zvýhodnění, se kterou zde bude manipulováno, v praxi může jít o několikanásobně vyšší hodnotu, u které potom její zahrnutí nebo nezahrnutí do účetnictví v daném období bude zásadním způsobem ovlivňovat vypovídací schopnost účetních výkazů. Zhodnotí-li ale účetní jednotka, že jde skutečně o nevýznamnou položku, nebude nutné tyto úpravy ke konci účetního období provádět. Výše bonusu v příkladu je však čistě zcela náhodná.

Příklad č. 8 – podmínky pro poskytnutí bonusu splněny po okamžiku sestavení ÚZ

Společnost A nabízí na základě smluvního ujednání svému stálému obchodnímu partnerovi – společnosti B bonus ve výši 2 % z celkové ceny zboží, pokud jeho obrat přesáhne hodnotu 200 000 Kč. Společnost B od společnosti A odebrala ve 4. čtvrtletí X0 zboží za 100 000 Kč a ve 2. čtvrtletí X1 v rámci jedné objednávky zboží za 300 000 Kč. Zboží společnost A vyskladnila v hodnotě 70 000 Kč a 250 000 Kč. Jen pro upřesnění společnost A při splnění podmínek do částky poskytovaného bonusu započítává celou hodnotu dodávky, u níž došlo k překročení požadované hranice. Okamžikem sestavení účetní závěrky je pak u obou společností 31. 3. (tj. konec 1. čtvrtletí následujícího účetního období). Předpokládejme, že splnění podmínek je pravděpodobné a bonus lze považovat za slevu z ceny.

Ze zadání příkladu vyplývá, že společnost B dodatečným odběrem zboží v následujícím účetním období splnila podmínky pro poskytnutí bonusu. Ovšem na finálním poskytnutí se podílel už i odběr zboží uskutečněný v předešlém účetním období v hodnotě 100 000 Kč a s tím je, určitě alespoň u dodavatele, třeba dopředu počítat.

Účtování u dodavatele (společnost A) rok X0

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Faktura za prodané zboží	100 000	311	604
2.	Náklady na prodané zboží	70 000	504	132
3.	Příjem z prodeje zboží	100 000	221	311
4.	Rezerva na bonus	2 000	554	459

Účtování u dodavatele (společnost A) rok X1

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Faktura za prodané zboží	300 000	311	604
2.	Náklady na prodané zboží	250 000	504	132
3.	Příjem z prodeje zboží	300 000	221	311
4.	Dobropis - poskytnutý bonus	8 000	604*	321
5.	Rozpuštění rezervy na bonus	2 000	459	554
6.	Platba za poskytnutý bonus	8 000	321	221

* Pokud by se jednalo o vysokou hodnotu poskytovaného zvýhodnění náležejícího k dodávkám uskutečněným v předchozím účetním období, bude i v případě, kdy je zvýhodnění považováno za slevu z ceny vhodnější zaúčtovat ho do ostatního provozního výsledku, aby nedocházelo ke zkreslení výsledku z prodeje zboží v běžném účetním období. To platí i u odběratele v případě služeb nebo u již prodaných zásob. Účtování by pak u dodavatele v roce X1 vypadalo následovně:

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Faktura za prodané zboží	300 000	311	604
2.	Náklady na prodané zboží	250 000	504	132
3.	Příjem z prodeje zboží	300 000	221	311
4.	Dobropis – poskytnutý bonus			
	- aktuální rok	6 000	604	321
	- předchozí rok	2 000	548	321
5.	Rozpuštění rezervy na bonus	2 000	459	554
6.	Platba za poskytnutý bonus	8 000	321	221

Účtování u odběratele (společnost B) rok X0

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Faktura za nakoupené zboží	100 000	131	321
2.	Příjemka zboží na sklad	100 000	132	131
3.	Úhrada závazku dodavateli	100 000	321	221

Účtování u odběratele (společnost B) rok X1

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Faktura za nakoupené zboží	300 000	131	321
2.	Příjemka zboží na sklad	300 000	132	131
3.	Úhrada závazku dodavateli	300 000	321	221
4.	Dobropis - přijatý bonus	8 000	311	132
5.	Platba za přijatý bonus	8 000	221	311

Alternativní možnost:

Účtování u dodavatele (společnost A) rok X0

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Faktura za prodané zboží	100 000	311	604
2.	Náklady na prodané zboží	70 000	504	132
3.	Příjem z prodeje zboží	100 000	221	311
4.	Dohad na bonus	2 000	604	389

Účtování u dodavatele (společnost A) rok X1

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Faktura za prodané zboží	300 000	311	604
2.	Náklady na prodané zboží	250 000	504	132
3.	Příjem z prodeje zboží	300 000	221	311
4.	Dobropis - poskytnutý bonus			
	- bonus pro aktuální rok	6 000	604	321
	- zúčtování dohadu na bonus	2 000	389	321
5.	Platba za poskytnutý bonus	8 000	321	221

Účtování u odběratele (společnost B) rok X0

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Faktura za nakoupené zboží	100 000	131	321
2.	Příjemka zboží na sklad	100 000	132	131
3.	Úhrada závazku dodavateli	100 000	321	221
4.	Dohad na bonus	2 000	388	132

Účtování u odběratele (společnost B) rok X1

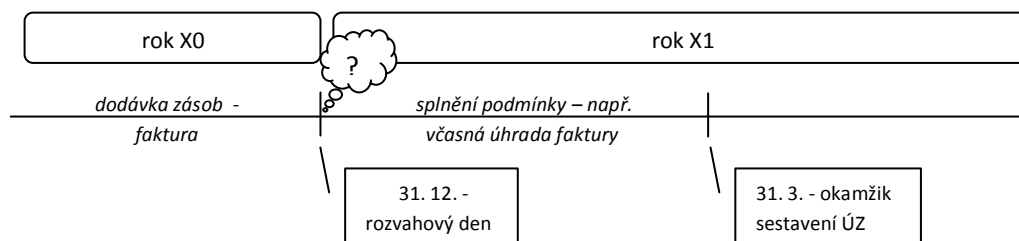
Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Faktura za nakoupené zboží	300 000	131	321
2.	Příjemka zboží na sklad	300 000	132	131
3.	Úhrada závazku dodavateli	300 000	321	221
4.	Dobropis - přijatý bonus			
	- bonus v aktuálním roce	6 000	311	132
	- zúčtování dohadu na bonus	2 000	311	388
5.	Platba za přijatý bonus	8 000	221	311

Opět zde připomínám, že ačkoli se v příkladu odhadovaný bonus jednoduše nelišil od přiznané výše uvedené ve vyúčtování, skutečná hodnota může být i vyšší nebo

nižší. K tomu zde mohou vést dva důvody. I když jsou dohadné položky v tomto případě tvořeny na podkladu pravděpodobnosti přeměny v obvyklé pohledávky a závazky, není jisté, že ke splnění podmínek ve skutečnosti dojde. Pakliže už ale podle odhadů k poskytnutí zvýhodnění v budoucnu skutečně dojde, nemusí účetní jednotka správně odhadnout jejich výši, jelikož neměla v době účtování k dispozici jejich přesnou hodnotu. Ovšem je třeba, aby dodavatel s odběratelem na konci účetního období při tvorbě dohadných položek odhadovali výši zvýhodnění týkajícího se dodávek uskutečněných v tomto účetním období s obezřetností, aby nedocházelo k nadměrnému zkreslení vykazovaných položek.

Nakupuje-li odběratel v případě první alternativní možnosti **dlouhodobý majetek** a zvýhodnění je považováno za slevu z ceny, bude muset v následujícím účetním období o poskytnuté zvýhodnění upravit nejen pořizovací cenu již do užívání zařazeného příslušného majetku, ale sleva ovlivní i dosavadní oprávky a budoucí odpisy. Rozdíl v úpravě opravěk se zaúčtuje do výsledku hospodaření běžného účetního období. Ačkoli odběratel s v budoucnu poskytnutou slevou dopředu počítal, nemohl ji dříve do svých výkazů při respektování § 19 odst. 2 ZoÚ zahrnout. Tento postup v těchto případech nepřímě uvádí i interpretace Národní účetní rady (dále jen „NÚR“) I 26 – *Slevy z pořizovací ceny dlouhodobého hmotného majetku v následujících účetních obdobích po uvedení do užívání* ze dne 13. 5. 2013, která řeší zachycení následných slev z ceny majetku v účetnictví, jejichž přiznání nebylo v období pořízení majetku velmi pravděpodobné. Dle interpretace se v těchto situacích oprávky zpětně neupravují, ale přehodnotí se pouze budoucí odpisy. Tak lze postupovat i u bonusů a skont, jsou-li slevou z ceny a odběratel používá při jejich účtování časového rozlišení, ke kterému však na konci účetního období nedojde, jelikož odběratel se splněním podmínek nepočítal. V následujícím účetním období ale nastala taková neočekávaná událost a ke splnění podmínek a poskytnutí slevy nakonec došlo.

➤ Podmínky pro poskytnutí zvýhodnění splněny do okamžiku sestavení ÚZ



V těchto případech se v podstatě nic od již výše uvedeného zásadně nemění. Jelikož však v době sestavování účetní závěrky před uzavřením účetních knih už účetní jednotka ví, že ke splnění podmínek v následujícím účetním období bezesporu dojde, může tam, kde bylo výše účtováno o dohadných položkách, použít účty časového rozlišení, pokud tedy zná i přesnou výši zvýhodnění.

Rozdílně od předchozího zde může ale i odběratel, který původně o zvýhodnění na konci příslušného období s ohledem na § 19 odst. 2 a § 25 odst. 3 ZoÚ neúčtoval, použít časového rozlišení, a to pokud přihlédně k interpretaci NÚR I 24 – *Události po rozvahovém dni* ze dne 18. 3. 2013, která vychází z mezinárodního účetního standardu IAS 10 – *Události po skončení účetního období*. V budoucnu jistě splnění podmínek v případě, že bude zvýhodnění slevou z ceny, představuje tzv. upravující událost, kterou daná interpretace definuje jako: „*událost, která prokazuje stav existující k rozvahovému dni a která nastala v období od rozvahového dne do okamžiku sestavení účetní závěrky, bez ohledu na to, zda pro účetní jednotku vyznívá pozitivně nebo negativně.*“ Tyto události pak tedy, pokud jsou významné, nejen že účetní jednotka popíše v příloze k účetní závěrce, ale zohlední je i přímo v rámci samotných účetních výkazů sestavených k rozvahovému dni. Interpretace tento postup argumentuje tím, že: „*stav existující k rozvahovému dni, jak si ho žádá § 19 odst. 2 ZoÚ, neobsahuje informace existující k rozvahovému dni, nýbrž informace o stavu existujícím k rozvahovému dni, a proto tyto informace mohou vyplývat i z upravujících událostí, které samy o sobě jsou účetními případy dalšího účetního období*“. Splnění podmínek v následujícím účetním období tedy prokazuje, že již k rozvahovému dni byla hodnota v tomto období nakoupených zásob či služeb, na něž se zvýhodnění vztahuje, nižší o následně poskytnutou slevu. Proto, jelikož už jistě víme před okamžikem sestavení účetní závěrky, že došlo ke splnění podmínek pro poskytnutí zvýhodnění, bude o tu část bonusu nebo o skonto třeba upravit účtování v období, se kterým souvisí. Ačkoli interpretace NÚR vyjadřují pouze odborný názor (nejsou právně závazné), nezbývá mi nic jiného, díky přesvědčivé argumentační lince, než s ní v tomto případě souhlasit.

1.3.1.2.3 Závěrečné shrnutí

Při splnění podmínek v předmětném účetním období musí být o zvýhodnění účtováno v tomto období, jelikož s ním věcně a časově souvisí, a to výše uvedenými způsoby v závislosti na dané situaci. Je ovšem otázkou, zda je možné takto činit i v případě, kdy ke splnění podmínek dochází až v následujícím účetním období, přičemž následně poskytované zvýhodnění už je ovlivněno transakcemi uskutečněnými v běžném účetním období. Ačkoli splnění podmínek není jisté, soudím, že ano, jelikož v budoucnu poskytnuté zvýhodnění se zcela nebo zčásti týká výnosů a nákladů v tomto období uskutečněných a bude tak vykázán skutečně dosažený výsledek daného období. Věrněji tudíž vyjadřuje i finanční a majetkovou situaci účetní jednotky za sledované období. Proto bych upřednostnila druhou alternativní možnost s časovým rozlišením, ovšem ale za předpokladu, že je budoucí poskytnutí zvýhodnění vysoce pravděpodobné. Tento přístup se však patrně bude v případě dodavatele u kontrolního orgánu velmi těžko obhajovat, jelikož snižujeme výsledek o něco, co se ještě fakticky nestalo, a proto bude muset účetní jednotka na základě věrohodných podkladů prokázat, že k poskytnutí zvýhodnění v následujícím účetním období, se kterým dopředu počítá, skutečně dojde. Odběratel by pak s odhadováním pravděpodobnosti splnění podmínek neměl mít velké problémy, jelikož on sám dokáže už ke konci účetního období reálně posoudit, zda podmínky v budoucnu splní nebo ne.

Za uplatněním tohoto přístupu si stojí i mezinárodní účetní standardy. Případy očekávaných, ale dosud „nezasloužených“ zvýhodnění řeší standard IAS 34 – *Mezitímní účetní výkaznictví* (B23), který v podstatě říká že, jde-li o smluvní slevy z ceny (konkrétně je tam: „*množstevní rabaty či slevy a jiné smluvní změny cen*“) a jejich poskytnutí je pravděpodobné, jsou tedy očekávány a splňují tak podmínky Koncepčního rámce pro vykázání aktiva a závazku. To tedy potom vede k časovému rozlišování zvýhodnění tak, jak jsou zásoby a služby, na něž se vztahují, dodávány. Ačkoli z názvu standardu vyplývá, že je tento princip aplikován při sestavování mezitímních účetních závěrek, lze ho v tomto případě vztáhnout i na roční účetní závěrky.

Aby se účetní jednotky nedostávaly do komplikací při vykazování bonusů na přelomu dvou účetních období v případech, kdy jsou bonusy poskytovány za dodávky uskutečněné ve více účetních obdobích, existuje na to jednoduchý recept. V zájmu dodavatele je, aby nastavil takové podmínky, díky nimž se on i odběratel vyhne těmto svízelným situacím. Navíc nic nepřidá tomu, pokud bude způsob stanovení bonusu zbytečně složitý. Kamenem úrazu ale někdy bohužel může být, že marketingové či obchodní oddělení, jež má poskytování slev na starost, neposoudí účetní a daňové souvislosti a je pak na samotném účetním, aby si s jejich „výmysly“ při proúčtování poradil.

1.3.2 Daňový pohled

I při poskytování dodatečných bonusů a skont je třeba řešit vliv DPH a jejich dopad na daň z příjmů.

1.3.2.1 Daň z přidané hodnoty

S novelou zákona o DPH, která nabyla účinnosti 1. 4. 2011, se mnohé v této oblasti pro účetní jednotky změnilo. Zásadní je změna pravidel pro provádění oprav základu daně a výše daně při následném snižování základu daně, kde se přechází od možnosti opravu provést k její povinnosti. [Děrgel, 2011, s. 7] To dosvědčuje § 42 odst. 1 písm. b) ZoDPH, kde je konkrétně uvedeno: „*Plátce opraví základ daně a výši daně při snížení, popřípadě při zvýšení základu daně, ke kterému dojde po dni uskutečnění zdanitelného plnění.*“ S odkazem na tento paragraf vydalo Generální finanční ředitelství (dále jen „GFR“) dne 29. 4. 2011 z důvodů nejasností uplatňování DPH u bonusů a skont následující stanovisko:

*„Předmětem posouzení dopadů do DPH jsou tzv. **skonta, slevy či bonusy**. Tyto se v praxi vyskytují pod různými označeními a definicemi, což však nic nemění na jejich společné věcné podstatě. GFR je toho názoru, že není v zásadě rozdíl, zda se jedná o poskytnutí skonta či bonusu, ale je vždy rozhodující, zda mají, resp. jsou poskytovány jednoznačně ve vazbě na již uskutečněné zdanitelné plnění nebo soubor uskutečněných zdanitelných plnění za určitou část uplynulého období. V takovýchto případech je plátce – oproti minulé právní úpravě – vždy povinen provést opravu základu a výše daně.“* [Informace GFR k uplatňování DPH u tzv. skont a bonusů]

Z uvedeného vyplývá, že do konce března 2011 nenařizovalo původní znění zákona o DPH dodavateli při poskytování bonusů a skont opravit základ daně a výši daně a tak bonusy a skonta byly chápány spíše jako finanční plnění, které zdanění nepodléhalo [Sobotková, 2011]. Změnou tohoto zákona se však bonusy a skonta stávají zdanitelným plněním. Stanovisko GFŘ při provádění oprav základu a výše daně u dodatečných bonusů a skont zdůrazňuje jejich vazbu na již uskutečněné dodávky zásob nebo poskytnutí služeb. Jak už bylo shledáno výše v účetní části, tak bonusy a skonta patří k předchozím dodávkám zásob nebo služeb, a vztahují se buď k jejich celkové hodnotě, nebo konkrétně k jednotlivým položkám v dodávkách zahrnutých a jsou pak slevou z kupní ceny zásob a služeb. Uplatňování DPH u bonusů a skont tedy nic nemění na tom, jaký způsob proúčtování samotného bonusu či skonta si účetní jednotka vybrala.

Jelikož jde o samostatné zdanitelné plnění, provádí se oprava základu daně a výše daně pomocí opravného daňového dokladu, který musí být vystaven do 15 dnů ode dne zjištění této skutečnosti, přičemž sazba daně se použije stejná, jako byla ke dni povinnosti přiznat daň u původního plnění [§ 42 ZoDPH]. Opravný daňový doklad nahradil dříve používané daňové dobropisy a vrubopisy. Jde ale pouze o změnu pojmů a rozšíření o některé náležitosti, podstata jejich vystavování je pořád stejná. Před novelou zákona však ještě poskytování bonusů a skont nutně nepodléhalo DPH, a proto jsme se v praxi mohli též setkat s vystavováním tzv. finančních dobropisů, které se používaly k opravě fakturované částky, pokud se dodavatel nerozhodl snížit základ a výši daně [Klein a Drahoš, 2009]. Jednalo se čistě o účetní doklad, na němž bylo dané zvýhodnění uvedeno bez vlivu na DPH.

V případě bonusů se ovšem v souvislosti s vystavováním opravných daňových dokladů objevují problémy. Z důvodu jejich vazby na více dodávek by mohlo být velmi náročné dostat všem náležitostem opravného daňového dokladu, tak jak jsou vymezeny v § 45 odst. 1 ZoDPH a navíc by bylo nutno vystavit opravný daňový doklad ke každému zdanitelnému plnění. Administrativně náročný proces, který by dodavateli při povinnosti opravy týkající se více zdanitelných plnění vznikl, lze řešit vystavením tzv. souhrnného opravného dokladu podle § 45 odst. 4 ZoDPH. Zmíněné stanovisko GFŘ s ohledem na dané ustanovení zaujalo

v případě souhrnného dokladu ještě vstřícnější postoj na požadavky naplnění některých náležitostí tohoto dokladu:

„Jmenovitě ohledně referencí na původní daňové doklady lze akceptovat i jen rámcové vymezení původních zdanitelných plnění v souhrnném opravném dokladu, a to tak, aby vazby na původní zdanitelná plnění byly určitelné (např. daňové doklady vystavené v určitém časovém období nebo číselná řada daňových dokladů od – do). Rozdíly mezi opraveným základem daně a základem daně u původních zdanitelných plnění lze u souhrnného dokladu uvést souhrnně za všechna opravovaná zdanitelná plnění. V případě opravy více zdanitelných plnění s rozdílnými sazbami daně lze rozdíly uvést souhrnně, avšak rozděleně dle jednotlivých sazeb daně. Plátce však musí být schopen konkrétně prokázat správnost opraveného základu daně a výše daně a to ve vazbě na údaje uvedené v opravném daňovém dokladu (smlouvami, původními daň. doklady, evidencí pro daňové účely atd.).“ [Informace GŘ k uplatňování DPH u tzv. skont a bonusů]

Oprava základu daně a výše daně má dle § 74 odst. 1 ZoDPH za následek snížení uplatněného odpočtu daně, což u příjemce zvýhodnění vede k povinnosti provést opravu odpočtu daně.

Následující tabulka uvádí, ve kterém zdaňovacím období dochází u dodavatele a odběratele k promítnutí opravy daně na výstupu a odpočtu daně na vstupu do daňového přiznání [§ 42 odst. 3 písm. b) a § 74 odst. 1 ZoDPH].

Tabulka č. 1 – Srovnání okamžiku opravy daně u poskytovatele a příjemce zvýhodnění

	Snížení daně na výstupu = uplatněného odpočtu	Zvýšení daně na výstupu = uplatněného odpočtu
Poskytovatel	Doručením dokladu	Vystavením dokladu
Příjemce	Období, kdy se dozvěděl	Doručením dokladu
Dopady do praxe	Příjemce se o opravě může dovědět dřív než obdrží doklad → pak snižuje NO na vstupu dříve než poskytovatel sníží daň na výstupu	Poskytovatel zvýší daň na výstupu vystavením dokladu, příjemce s nárokovaním vyššího odpočtu čeká na jeho přijetí

Zdroj: P. Toman (KPMG, 2011) - podkladové materiály k předmětu 1VF425 Zdanění spotřeby II.

Odběratel jakožto příjemce zvýhodnění se o povinnosti provést opravu odpočtu daně dozvídá v okamžiku, kdy se dozví o splnění podmínek pro poskytnutí zvýhodnění, tj. u skont hned při provedení včasné úhrady a u bonusů v momentě, kdy ho o této skutečnosti informuje dodavatel. Jak by účtování vypadalo v tomto případě, si ukážeme na následujícím příkladu, přičemž opravný daňový doklad zde bude zkráceně nazýván dobropisem, jak je i v účetní praxi běžné.

Příklad č. 9 – dodatečný bonus

Společnost A nabízí na základě smluvního ujednání svému stálému obchodnímu partnerovi – společnosti B bonus ve výši 2 % z celkové ceny zboží bez DPH, pokud jeho obrat za dané kalendářní čtvrtletí přesáhne hodnotu 200 000 Kč bez DPH. Společnost B odebrala ve 2. čtvrtletí zboží bez daně za 400 000 Kč. Společnost A zboží vyskladnila v hodnotě 350 000 Kč. K překročení stanovené hodnoty odebraného zboží došlo v rámci jedné objednávky. Společnost A vyhodnotila splnění podmínek pro poskytnutí bonusu a přiznala společnosti B bonus už na konci 2. čtvrtletí, ale dobropis vystavila a doručila společnosti B až ve 3. čtvrtletí po skončení stanoveného období. Jedná se o české společnosti, které jsou čtvrtletními plátců daně. Zboží podléhá základní sazbě daně (21 %). Předpokládejme dále, že bonus je u obou společností považován za slevu z ceny.

Účtování u dodavatele (společnost A) – 2. čtvrtletí

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Faktura za prodané zboží			
	- cena bez daně	400 000	311	604
	- DPH (400 000 * 21 %)	84 000	311	343
2.	Náklady na prodané zboží	350 000	504	132
3.	Příjem z prodeje zboží	484 000	221	311

Účtování u dodavatele (společnost A) – 3. čtvrtletí

4.	Dobropis – poskytnutý bonus			
	- cena bez daně	8 000	604	321
	- DPH (8 000 * 21 %)	1 680	343	321
5.	Platba za poskytnutý bonus	9 680	321	221

Účtování u odběratele (společnost B) – 2. čtvrtletí

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Faktura za nakoupené zboží			
	- cena bez daně	400 000	131	321
	- DPH	84 000	343	321

2.	Příjemka zboží na sklad	400 000	132	131
3.	Úhrada závazku dodavateli	484 000	321	221
4.	DPH k bonusu (snížení DPH na vstupu)	1 680	395	343

Účtování u odběratele (společnost B) – 3. čtvrtletí

5.	Dobropis – přijatý bonus			
	- cena bez daně	8 000	311	132
	- zúčtování DPH	1 680	311	395
6.	Platba za přijatý bonus	9 680	221	311

Z příkladu je zřejmé, že účtovat o DPH se bude v době, kdy se snížení daňové povinnosti na výstupu a snížení nároku na odpočet daně na vstupu projeví v daňovém přiznání k DPH čili jinak řečeno je účtování DPH odvislé pouze a jen od požadavků stanovených zákonem o DPH. Proto ani při poskytování bonusů a skont na přelomu účetních období nedochází k časovému rozlišování DPH.

Snížení daně na výstupu u dodavatele, tudíž i snížení odpočtu daně u odběratele platí i při poskytování nepřímých bonusů, jelikož nastavení pravidel v § 42 ZoDPH je tak obecné, že tuto možnost nevyvrací. Nesejde tedy na tom, že dodávku dané komodity provedla jiná osoba než poskytovatel zvýhodnění. Ovšem v případě nepřímého bonusu nedojde k vystavení opravného daňového dokladu. To však není překážkou k provedení opravy, jelikož § 42 odst. 2 ZoDPH uvádí, že: „*pokud plátce neměl povinnost vystavit daňový doklad, provede opravu pouze v evidenci pro účely DPH.*“ Úkolem v této situaci pro poskytovatele zvýhodnění ale je, aby si zajistil takové důkazní prostředky, díky nimž prokáže oprávněnost provedeného snížení základu daně. Ani odběratel k opravě odpočtu daně nemusí vlastnit opravný daňový doklad, protože dle § 74 odst. 1 ZoDPH se oprava prokazuje i jinými způsoby než přímo samotným opravným daňovým dokladem. [Stanovisko GFŘ, 2011, s. 5, 6, 7]

Závěrem lze tedy podotknout, že povinnost opravy základu a výše daně při poskytování bonusů a skont se pro dodavatele stala v souvislosti s vystavováním opravných daňových dokladů nebo zajišťováním důkazních prostředků sice administrativně náročnějším procesem, ale na druhou stranu je pro něj výhodou, jelikož dojde ke snížení daňové povinnosti. Naopak odběratel je znevýhodněn. Sice splněním podmínek získává dané zvýhodnění, ale musí snížit svůj nárok na odpočet daně na vstupu, a to už ve zdaňovacím období, kdy se o

splnění dozvídá bez ohledu na doručení opravného daňového dokladu. Proto je třeba z hlediska DPH postupovat při poskytování bonusů a skont u odběratele s obezřetností, aby nezapomněl provést opravu odpočtu daně ve správném období, jinak mu hrozí v případě zjištění této skutečnosti správcem daně určitá sankce.

1.3.2.2 Daň z příjmů

Jelikož se při stanovování základu pro výpočet daně z příjmů vychází u jednotek vedoucích účetnictví z účetního výsledku hospodaření, může způsob zaúčtování dodatečných bonusů a skont do jisté míry ovlivnit výši vykázané daně za stanovené zdaňovací období. Ovšem nemělo by tomu být naopak tak, že volba způsobu zaúčtování dodatečných bonusů a skont bude ovlivněna ustanoveními zákona o daních z příjmů. Pro následné posouzení dopadů zaúčtování dodatečných bonusů a skont do daně z příjmů bude vhodné vyřešit zvláště dopady zaúčtování v závislosti na tom, zda účetní jednotka považuje bonusy a skonta za slevu z ceny zásob a služeb nebo za nástroj obchodní politiky a dopady způsobu zaúčtování v situacích, kdy poskytování bonusů a skont spadá do dvou účetních období.

Použije-li účetní jednotka výsledkový způsob zaúčtování (tj. dodavatel vždy, odběratel v případě, že jsou bonusy a skonta nástrojem obchodní politiky), budou z hlediska daně z příjmů bonusy a skonta pro poskytovatele zvýhodnění daňově uznatelným nákladem a pro příjemce zvýhodnění daňově uznatelným výnosem, což tedy znamená, že se projeví i v základu a výši daně. Bonusy a skonta jako náklad a výnos mohou být považovány za daňově uznatelné, protože zákon o daních z příjmů žádný specifický postup při uplatnění bonusů a skont neuvádí. Aby si však poskytovatel zvýhodnění mohl snížit základ daně a tím i svou daňovou povinnost je třeba, aby splnil obecnou podmínku uvedenou v § 24 odst. 1 ZoDzP o souvislosti nákladu se zdanitelným příjmem, o čemž ale u bonusů a skont není pochyb. Pokud jsou odběrateli dodávány zásoby a ne služby, může u odběratele v tomto případě záviset na tom, zda zaúčtuje dodatečně poskytnutý bonus či skonto rozvahově nebo výsledkově, a to za situace, že na konci účetního období, které je shodné se zdaňovacím obdobím pro daň z příjmů, zásoby, jichž se zvýhodnění týkalo, ještě nespotřeboval nebo neprodal. Bonus nebo skonto se při rozvahovém přístupu projeví ve výsledku hospodaření a tím ovlivní i výši

vykázané daně až v období, kdy dojde k jejich spotřebě nebo prodeji, ovšem při výsledkovém přístupu zaúčtování bonusů a skont bude u odběratele daň z příjmů bonusem nebo skontem ovlivněna hned v období, kdy došlo k jejich poskytnutí.

Konkrétně jistou informaci o řešení bonusů a slev pro účely daně z příjmů na přelomu dvou období podává Pokyn GFŘ č. D-6, jehož cílem je zajistit jednotný postup při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů. K § 23 odst. 2 ZoDzP se pokyn v bodě 4 vyjadřuje následovně:

„Pro zjištění základu daně se uplatní částky ovlivňující základ daně k rozhodnému datu, kterým je například v návaznosti na:

a).....,

b).....,

*c) přiznání slevy či bonusu **datum vzniku právního nároku** na slevu či bonus; pokud pro dané zdaňovací období vznikne právní nárok na bonus či slevu (není-li známa jejich přesná částka, akceptuje se pro účely daně z příjmů dohadná položka...“.* [Pokyn GFŘ č. D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, 2011, s. 24]

Z tohoto pokynu je tedy zřejmé, že stejně jako v účetnictví lpí zákon o daních z příjmů na dodržení zásady věcné a časové souvislosti, s čímž souvisí i potřeba časového rozlišení. Otázkou však je, kdy vzniká právní nárok na slevu či bonus. Je to okamžik uzavření smlouvy nebo okamžik splnění podmínek? Domnívám se, že jestliže je dané zvýhodnění předmětem smluvního ujednání, měl by samotný nárok na zvýhodnění vznikat už při uzavření smlouvy a v okamžiku splnění podmínek se pak stává právní nárok vymahatelný. Ovšem mou domněnku mi při požádání o právní posouzení této záležitosti vyvrátil odborník na obchodní právo JUDr. Ing. Tomáš Moravec [2013] s odůvodněním, že: „v okamžiku uzavření smlouvy vzniká pouhé subjektivní právo na slevu. Jakmile jsou splněny podmínky pro vyplacení (částka je splatná) vzniká právní nárok a nárok na slevu může být zažalován.“ Z odborného právního posouzení tedy vyplývá, že v daném případě dle pokynu GFŘ č. D-6 k zákonu o daních z příjmů se rozhodným dnem myslí den, kdy došlo ke splnění podmínek pro poskytnutí zvýhodnění.

Pokud nedošlo ve sledovaném účetním období ke splnění podmínek, avšak už proběhly dodávky zásob a služeb, na které se pravděpodobné budoucí poskytnutí zvýhodnění bude vztahovat a dodavatel se z tohoto důvodu rozhodne vytvořit rezervu, půjde zde pouze o účetní rezervu⁹, která není daňově uznatelná. Proto tvorbou této rezervy nebude ovlivněna výše daně z příjmů ve sledovaném účetním a zdaňovacím období. Ve svém důsledku to tedy znamená, že v těchto případech bude velice záviset na způsobu proúčtování pravděpodobných v budoucnu poskytnutých bonusů a skont, jež se vztahují ke sledovanému účetnímu období, jelikož jeden způsob (s tvorbou dohadných položek) ovlivňuje jak u dodavatele, tak i odběratele daň z příjmů ve sledovaném účetním a zdaňovacím období a druhý způsob nikoliv.

⁹ Nepatří mezi daňové rezervy, které pro účely zjištění základu daně z příjmů vymezuje zákon č. 593/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

2. Dárky k nákupu, věrnostní programy

Mezi jednu z nejběžnějších forem podpory prodeje patří poskytování různých dárků, zvýhodněných balení, zboží nebo služeb k nákupu navíc zdarma či věrnostní programy. Ať už je ale marketingová akce interpretována zákazníkem jakýmkoli způsobem, vždy je za tím snaha vydělat. Jelikož jde o podnikatelskou činnost, v drtivé většině případů to nebude jen dobrá vůle poskytovatele určitého zvýhodnění přilepšit svým zákazníkům.

2.1 Dárky k nákupu

Každý z nás se někdy nechal zlákat reklamou hlásající: 2 výrobky za cenu 1, při koupi 2 výrobků obdržíte 3. zdarma, při koupi výrobku X společně s výrobkem Y zaplatíte pouze prodejní cenu výrobku X, při koupi výrobku X obdržíte jako dárek výrobek Y zdarma, k výrobku přibalen dárek apod. Ovšem propaguje-li prodejce dané zvýhodnění výslovně tak, že se jedná přímo o dárek nebo zboží či službu k nákupu navíc zdarma, pohybuje se na velmi tenkém ledě, jelikož by toto z daňového hlediska mohlo být posuzováno jako dar, což by znamenalo nejen pro dodavatele, ale i odběratele tu nejhorší variantu [Brychta, 2011, s. 5]. Z této svízelné situace může dodavatel vybruslit tak, že bude účtovat a uveďte na daňovém dokladu, že jde o slevu k poskytovanému plnění, čímž v podstatě vyvrátí, že by se jednalo o přímou či zastřenou formu daru.¹⁰ Způsob zaúčtování u dodavatele a odběratele je v těchto případech klíčový, jelikož od toho se budou odvíjet i související daňové dopady. To jsou tedy důvody, proč je třeba, aby měly účetní jednotky při poskytování těchto marketingových akcí neustále na paměti, že hranice mezi slevou a darem je velmi tenká a správně se při vystavování dokladů a jejich účtování zachovaly.

Ačkoli jsou zboží či služby zpravidla prezentovány jako zdarma, ve skutečnosti zdarma opravdu nejsou a jde jen o chytrý marketingový tah, jak nalákat odběratele ke koupi. Důvodem je fakt, že jejich poskytnutí je vždy vázáno na další podmínku, a to související nákup obvykle výrazně dražšího produktu nebo služby. [Děrgel, 2005] Půjde tedy o tzv. vázané prodeje, u kterých by navíc poskytované zboží či služby zdarma měly představovat pouze slevu v nepeněžní podobě.

¹⁰ Uvedené dokládá i Stanovisko Ministerstva financí [2005].

Velmi pěkné příklady, na kterých je vysvětleno, proč nejsou v těchto případech „zdarma“ poskytované zboží či služby skutečně zadarmo, uvádí ve svém článku Slevy v daních z příjmů a DPH Ing. Martin Děrgel [2005]:

„Zboží "zdarma" neboli pozornost podniku rozhodně není dodavatelem předáváno zcela zdarma v ekonomickém slova smyslu. Jde opět o formu slevy. Např. pokud obvyklá prodejní cena výrobku A za kus činí 10 Kč a prodejce nabízí balení "3 kusy + 1 zdarma", prodává 4 kusy A za 30 Kč neboli 7,50 Kč za kus, čímž poskytuje fakticky odběrateli slevu na jeden kus 2,50 Kč, resp. na balení po čtyřech kusech slevu odpovídající ceně jednoho kusu bez slevy.

Podstatné je udržet takto marketingově orientovaný styl i v obchodních podmínkách, resp. na dokladech o prodeji, aby správce daně nepojal podezření, že jsme skutečně vysavač zákazníkovi prodali za 5 000 Kč a k tomu jej obdarovali plyšovým čuníkem v hodnotě 100 Kč. Jednak by nám patrně čuníka vyřadil z daňových výdajů (nákladů) a jednak by mohl požadovat po nebohých odběratelích přiznání daně z příjmů (u podnikatelů a zaměstnanců), příp. spíše jen teoreticky 7 Kč daně darovací (u ostatních občanů). V tomto případě by ještě bylo možno situaci ustát např. výšivkou nebo potištěním čuníka logem prodejce nebo názvem vysavače, díky čemuž by se jednalo o reklamní a propagační předmět vyhovující podmínce daňové účinnosti, resp. nespádající mezi daňově neuznatelné dary ve smyslu § 25 odst. 1 písm. t) ZDP. Horší by to ale již bylo u hodnotnějších "dárků". Lze doporučit pamatovat na toto riziko a v obchodních podmínkách a prodejních dokladech uvádět, že předmětem prodeje je vysavač + čuník za sjednanou cenu 5 000 Kč celkem. Z kalkulace prodejní ceny musí být zkrátka jasné, že do ceny prodáváného "hlavního" zboží je zahrnuta i hodnota "daru". U prodejních balíčků typu "3 + 1 zdarma" pak musí prodejce hodnověrně prokázat, že jde fakticky o prodej čtyř kusů se slevou za cenu tří.“

Aby u těchto marketingových akcí jejich poskytovatel zbytečně neprovokoval správce daně a nevystavoval sebe i příjemce zvýhodnění riziku negativních daňových dopadů, vhodnější cestou je dát další zboží či službu navíc třeba za symbolickou 1 Kč, čímž vyloučíme bezúplatné plnění, které je pro darování typické nebo je vhodné proklamovat marketingovou akcí tak, aby tam výslovně

nebylo uvedeno, že jde o zboží či službu navíc zdarma, ale třeba „k výrobku X dostanete navíc i zboží Y bez navýšení celkové ceny“ apod. [Brychta, 2011, s. 5]

Dle výše uvedeného za slevu by tedy mělo být považováno vše, co je v rámci podpory prodeje poskytováno ve spojení s nákupem zboží či poskytnutím služeb bez ohledu na to, jakým způsobem je dané zvýhodnění propagováno. Důležitá je vazba na prodané zboží či služby a tudíž i existence určitých požadavků na jejich poskytnutí. Nejde tedy o dar, jelikož na poskytnutí zvýhodnění musela být vynaložena určitá protihodnota.

2.1.1 Účetní pohled

Jelikož u těchto marketingových aktivit provozovaných v rámci podpory prodeje jsou poskytována zvýhodnění vždy slevou, měly by být takto i v účetnictví promítnuty.

Příklad č. 10 – zboží navíc k nákupu zdarma nebo za 1 Kč

Společnost A prodává automobily a vyhlásila pro své zákazníky následující akci. Při nákupu jakéhokoli automobilu v hodnotě nad 80 000 Kč obdrží zákazník navíc navigaci. Společnost B si v rámci dané akce koupila vůz pro služební účely v hodnotě 100 000 Kč. Společnost A pro tuto akci nakoupila 10 ks navigací, přičemž pořizovací cena jedné navigace je 2 000 Kč. Vůz vyskladnila v hodnotě 70 000 Kč.

a) *navigace je zákazníkovi poskytována zdarma*

Účtování u dodavatele (společnost A)

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Nákup navigací (hrazeno hotově)	20 000	132	211
2.	Faktura za prodaný automobil + navigace	100 000	311	604
Tedy:	- cena automobilu	100 000	311	604
	- navigace v rámci marketingové akce	2 000	311	604
	- sleva	2 000	604	311
3.	Náklady na prodaný automobil			
	- vyskladnění automobilu	70 000	504	132
	- vyskladnění navigace	2 000	504	132
4.	Úhrada závazku odběratelem	100 000	221	311

Ve výsledku to bude v účetnictví dodavatele vypadat tak, že za prodaný automobil s navíc poskytovanou navigací utržil dohromady 100 000 Kč. Lze si to představit i tak, že v účtované ceně prodávaného automobilu už je zahrnuta i hodnota zdarma poskytované navigace, aniž by však byla navýšena celková cena automobilu. Dodavatel tedy poskytl odběrateli slevu na automobil ve výši 2 000 Kč. Následně navigaci, tak jako automobil, běžným způsobem dodavatel vyskladní.

Účtování u odběratele (společnost B)

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Faktura za nakoupený automobil + navigace			
	- automobil	98 000	042	321
	- navigace	2 000	501	321
2.	Zařazení majetku do užívání	98 000	022	042
3.	Úhrada pohledávky dodavateli	100 000	321	221

Odběratel zaúčtuje automobil včetně slevy, jejíž výše odpovídá hodnotě poskytnuté navigace. Jelikož navigace nebyla získána darem, ale odběratel za ni v rámci kupovaného automobilu též zaplatil (automobil a navigace byly zakoupeny dohromady za celkovou cenu 100 000 Kč), nepřipadá v úvahu účtovat „zdarma“ poskytnutou navigaci tak, jak je účtováno v případě skutečného daru.¹¹

b) navigace je zákazníkovi poskytnuta za 1 Kč

Účtování u dodavatele (společnost A)

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Nákup navigací (hrazeno hotově)	20 000	132	211
2.	Faktura za prodané zboží			
	- automobil	100 000	311	604
	- navigace v rámci marketingové akce	1	311	604
3.	Náklady na prodaný automobil			
	- vyskladnění automobilu	70 000	504	132
	- vyskladnění navigace	2 000	504	132
4.	Úhrada závazku odběratelem	100 001	221	311

Účtování u odběratele (společnost B)

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Faktura za nakoupený automobil + navigace			
	- automobil	100 000	042	321
	- navigace v rámci marketingové akce	1	501	321
2.	Zařazení majetku do užívání	100 000	022	042
3.	Úhrada pohledávky dodavateli	100 001	321	221

¹¹ Navigace je pro odběratele drobným hmotným majetkem účtovaným rovnou do spotřeby.

Rozdílně od předchozího je zde sleva poskytována přímo z obvyklé ceny předmětu zvýhodnění. Navigaci v tomto případě odběratel získává současně s nákupem automobilu za 1 Kč a v této ceně ji promítá také do účetnictví, jelikož i přes výrazně sníženou cenu se stále jedná o úplatné nabytí majetku, které se dle § 25 odst. 1 ZoÚ oceňuje pořizovací cenou. Co se týče výše slevy, tak u možnosti a), kdy byla navigace poskytována zákazníkovi zcela zdarma, šlo o slevu ve výši 2 %, zde jde o slevu téměř stoprocentní.

Zákazníkovi však nemusí být k nákupu, jako ve výše uvedeném příkladu, poskytováno jako dárek navíc pouze zboží či služby zdarma nebo za výrazně zvýhodněnou cenu, ale třeba i poukázky na odběr zboží či služeb v určité hodnotě. Ačkoli bude v těchto případech poukázka opět součástí prodeje, k jejímu čerpání, pokud bude zákazníkem využita, dochází až následně. Poskytovatel zvýhodnění tedy o poskytnuté slevě v podobě poukázky účtuje až v okamžiku jejího čerpání. Následující příklad zachycuje situaci, kdy poukázka je poskytnuta jinou osobou, než u které dochází k jejímu uplatnění.

Příklad č. 11 – poukázka k nákupu

Společnost A, která prodává elektroniku a elektrospotřebiče, spustila začátkem tohoto roku novou marketingovou akci. Každý zákazník při nákupu zboží nad 1 000 Kč obdrží poukázku na pohonné hmoty v hodnotě 50 Kč. Platnost poukázky je do konce 1. pololetí tohoto roku. Společnost B si pro svou podnikatelskou činnost v průběhu tohoto období koupila notebook za 10 000 Kč a získanou poukázku za tento nákup před koncem její platnosti též využila při nákupu benzínu za 500 Kč. Společnost A notebook vyskladnila v hodnotě 7 000 Kč.

Účtování u dodavatele (společnost A)

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Prodej notebooku (hrazeno hotově)	10 000	211	604
2.	Náklady na prodaný notebook	7 000	504	132
3.	Faktura za uplatněné poukázky	50	604	325
4.	Úhrada závazku	50	325	221

Účtování u odběratele (společnost B)

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Nákup notebooku (hrazeno hotově)	10 000	042	211
2.	Zařazení notebooku do užívání	10 000	022	042

3.	Nákup benzínu	450	501	211
----	---------------	-----	-----	-----

Účtování u třetí strany (čerpací stanice)

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Prodej benzínu	450	211	604
2.	Faktura za uplatněné poukázky	50	315	604
3.	Úhrada pohledávky	50	221	315

Jelikož čerpací stanice není poskytovatelem zvýhodnění, ale pouze jejím zprostředkovatelem, zůstává jí výnos za prodaný benzín v plné výši. Poskytovatelem zvýhodnění je společnost A, která pak o výši poskytnuté slevy v podobě poukázky snižuje své výnosy z prodeje notebooku, ke kterému se její poskytnutí bezprostředně vázalo a následně i tuto hodnotu čerpací stanici uhradí.

2.1.2 Daňový pohled

Jak už bylo v úvodu této kapitoly uvedeno, aby nebylo poskytování zboží či služeb k nákupu navíc zdarma považováno za bezúplatné plnění, není důležité pouze jejich účetní zachycení, ale i způsob, jakým se objeví na daňovém dokladu. Vezmeme-li si příklad s prodejcem automobilů, který k nákupu automobilu v hodnotě 100 000 Kč poskytl společnosti B navíc navigaci v hodnotě 2 000 Kč zdarma, měl by vystavený daňový doklad opravdu velmi zjednodušeně vypadat zhruba následovně:

- automobil 100 000 Kč
- navigace 2 000 Kč
- sleva - 2 000 Kč.

Pokud by však prodejce automobilů vystavil daňový doklad v této podobě:

- automobil 100 000 Kč
- navigace 0 Kč,

těžko by prokazoval, že jde o slevu a navigace by byla považována za bezúplatné plnění, které dle § 13 odst. 5 ZoDPH je zdanitelným plněním. Bylo by tedy nutné odvést daň z aktuální tržní ceny navigace. V případě navigace nešlo o poskytnutí dárku dle § 13 odst. 8 písm. c) ZoDPH, který by nebyl zdanitelným plněním.

Z hlediska daně z příjmů by byl dar dle § 25 odst. 1 písm. t) ZoDzP daňově neuznatelným nákladem s výjimkou dáreků malé hodnoty, které jsou reklamním nebo propagačním předmětem při splnění požadavků v tomto paragrafu uvedených.

Případ, který souvisí s poskytováním zboží či služeb navíc „zdarma“ k uskutečněnému plnění řešil i Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“). Jedná se o judikát č. 2 Afs 6/2011-123 a předmětem posouzení bylo, zda finanční úřad oprávněně neuznal nákup dálničních známek a poukázek na pohonné hmoty, které stěžovatel následně poskytoval svým zákazníkům jako výhodu navíc k výměně autoskla, za daňově uznatelný výdaj. Ačkoli stěžovatel namítal, že součástí ceny realizované zakázky bylo i vydání dálniční známky nebo poukázky k odběru pohonných hmot ve výši 1 000 Kč, což bylo i výslovně uvedeno v „obecných cenových podmínkách“, NSS shledal postup finančního úřadu za správný, čímž v podstatě potvrdil, že jde o dar ve smyslu § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů a na základě rozsudku ze dne 22. 4. 2011 kasační stížnost zamítl.

Tento rozsudek vyvolal velkou vlnu negativních ohlasů, jak z řad odborníků, tak i běžné praxe, jelikož do té doby nebylo myslitelné, že by „zdarma“ poskytované zvýhodnění k uskutečněnému plnění bylo skutečně darem. Navíc samotné posouzení dané věci je dosti rozporuplné, protože NSS své rozhodnutí zdůvodnil mimo jiné třeba následovně:

„Nejvyšší správní soud nemá pochybnost v tom směru, že výdaje vynaložené na zmíněné bonusy, tj. na dálniční známky a poukázky na pohonné hmoty, jsou svojí podstatou podřaditelné pod výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, neboť jsou způsobilé se pozitivně projevit v příjmech daňového subjektu. Jak bylo ostatně v daňovém i soudním řízení prokázáno, stěžovatel opakovaně inzeroval svoje služby a přitom zdůrazňoval právě tento bonus, který poskytoval zadarmo. Rovněž argumentoval nárůstem tržeb (obratu) v průběhu jednotlivých let a dával tento nárůst do souvislosti se zavedením poskytování známek a kupónů.“

Jiná je však otázka zákonem stanoveného negativního vymezení daňově uznatelných výdajů. V tomto směru je třeba souhlasit s právním názorem

městského soudu v tom smyslu, že se skutečně nejednalo o reklamu. Z citovaného ustanovení § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů je totiž zřejmé, že dary nelze považovat za daňově uznatelné náklady, přičemž za dar se nepovažuje reklamní nebo propagační předmět s hodnotou do 500 Kč. V daném případě je nesporné, že dálniční známku ani kupón na pohonné hmoty nelze považovat za reklamní či propagační předmět, jelikož dvojnásobně přesahuje zákonem stanovenou maximální hodnotu a ani svojí podobou a podstatou se nejedná o reklamní či propagační předmět.

Ve skutečnosti tak cena předmětného bonusu nepředstavovala nic jiného než snížení ceny poskytované služby zákazníkům, což je samozřejmě možné, nicméně nikoliv cestou daňového odpočtu. Jinak řečeno, podnikatelé působící v podmínkách tržní ekonomiky se nacházejí v konkurenčním prostředí, které by zásadně neměl deformovat svými zásahy stát. Právě proto nejsou jako daňově uznatelné výdaje akceptovány dary, které daňový subjekt poskytuje zákazníkům za využití jeho služeb (s výjimkou symbolických propagačních materiálů), jelikož v opačném případě by se jednalo o nic jiného než o daňové zvýhodnění snížené ceny této služby.

Na faktické povaze daru nic nemění ani tvrzení stěžovatele, že poskytnutí bonusu bylo obecnými cenovými podmínkami vymezeno jako nárokové, neboť tuto povinnost na sebe vzal stěžovatel sám a dobrovolně. Nic nelze vytknout ani názoru městského soudu, který odlišil daný případ od případů jiných vztahů (pohoštění či občerstvení za načerpání plné nádrže paliva, dítě na dovolenou „zdarma“ s platícími rodiči, osobní automobil „zdarma“ k novému bytu), neboť záleží toliko na poskytovateli služby, jakou cenu stanoví a jaká obchodní marže je pro něj ještě únosná. Podstatné v nyní projednávané věci totiž není, jakou obchodní taktiku volí jednotlivé podnikatelské subjekty, nýbrž které náklady lze ještě akceptovat jako daňově odpočitatelné.“

Z výše citované části zdůvodnění předmětného rozsudku je zřejmé, že NSS sice na jedné straně považuje poskytování dálničních známek a poukázek na odběr pohonných hmot v posuzovaném případě za dar, ale následně na to si protirečí tvrzením, že jde o pouhé snížení ceny poskytnuté služby, tedy o slevu z ceny. Racionálnost a přesvědčivost předmětného rozhodnutí je zde tedy výrazně

oslabena, jelikož není slučitelné, aby se současně jednalo o slevu z ceny i dar. [Landgráf, 2011]

Uvedený judikát dosvědčuje tomu, že je třeba při poskytování marketingových akcí postupovat s opatrností a vyvarovat se zvýhodněním typu zboží či služba k nákupu navíc zdarma a předejít tak možným daňovým rizikům. Ovšem šlo zde o konkrétní specifický případ a tudíž ho nelze zobecnit na všechna zdarma poskytovaná zvýhodnění a poskytovatele těchto zvýhodnění by tedy daný judikát globálně neměl ohrozit. Dle mého názoru slabým místem ve zmíněné kauze byl fakt, že na vydaných fakturách nebylo uvedeno, že podnikatel zákazníkovi zvýhodnění poskytl a zdarma poskytované zvýhodnění se tak nestalo součástí fakturované ceny za poskytovanou službu.

O řešení samotných slev z hlediska daní bylo pojednáno už v souvislosti s poskytováním bonusů a skont, tudíž nepovažuji za nutné, již výše uvedené v této části znovu opakovat a daňovou problematiku tak více rozvádět.

2.2 Věrnostní programy

Výše jsem se v rámci této kapitoly zabývala určitou formou marketingových akcí poskytovaných jednorázově ihned při nákupu daného produktu či služby. Ovšem podporovat prodej může dodavatel i z dlouhodobého hlediska pomocí věrnostních programů. Podstatou věrnostních programů je prostřednictvím v budoucnu poskytovaných odměn si u zákazníků udržet nebo získat jejich věrnost. Odměňování jsou tedy zákazníci za své nákupy uskutečněné u daného subjektu, jenž věrnostní program poskytuje. Odměnou zákazníkovi po splnění stanovených podmínek může být mimo zboží či služeb zdarma i sleva na další nákup, poukázky na odběr zboží v určité hodnotě, produkty za snížené ceny apod. Velmi často je získání následné odměny podmíněno nasbíráním určitého počtu bodů, které jsou zákazníkovi přiznávány postupně za jeho provedené nákupy zboží nebo za využívání služeb, např. za každých 500 Kč nákupu zákazník obdrží 1 razítko; při nasbírání 10 razítek získává slevu 500 Kč na další nákup. Zákazník tedy obecně sbírá body, ale jejich podoba může být různá. Přiznání bodů zákazníkovi pak může, ale nemusí být vázáno na překročení určité stanovené hodnoty zakoupeného zboží či poskytnutých služeb. Specifickým typem věrnostních

programů jsou i obvyklé slevové karty, u kterých už jen jejich samotné vlastnictví zakládá nárok na poskytnutí slevy z ceny při nákupu zásob či služeb.

2.2.1 Účetní pohled

Věrnostními programy, u kterých je zaveden systém přidělování bodů za nákup zboží nebo služeb, které si pak zákazníci mohou v budoucnu směnit za odměny v podobě různých slev nebo zboží či služeb zdarma, se zabývá v rámci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví interpretace IFRIC 13 – *Zákaznické věrnostní programy*. Tato interpretace primárně řeší, zda závazek jednotky poskytnout v budoucnu zboží a služby zdarma nebo se slevou („odměny“) uznat a ocenit:

- a) vytvořením rezervy ve výši odhadovaných budoucích nákladů na dodání odměn; nebo
- b) přiřazením části přijaté nebo nárokové protihodnoty z prodejní transakce věrnostním kreditům (často označovaným jako „body“) a odložit uznání výnosu. [Interpretace IFRIC 13 - Zákaznické věrnostní programy]

Příklad č. 12 – věrnostní body za nákup

Společnost A, která prodává kadeřnické potřeby, připravila pro své zákazníky nový věrnostní program, který běží od začátku tohoto roku. Za nákup nad 2 000 Kč získává každý zákazník 10 bodů. Získá-li zákazník 100 bodů, bude mít nárok na slevu ve výši 1 000 Kč z ceny nového profesionálního fěnu, který tato společnost nabízí. Platnost bodů je omezena na 24 měsíců od jejich prvotního přidělení. Společnost B vlastní kadeřnický salon je stálým zákazníkem a od společnosti A odebírá zboží pravidelně. V tomto roce společnost B získala za své nákupy v hodnotě 30 000 Kč přesně 100 bodů. Společnost A předpokládá, že společnost B získané body využije a vymění za nabízenou odměnu s dalším nákupem v následujícím roce.

Účtování u dodavatele (společnost A) – sledovaný rok

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Faktury za prodané zboží	30 000	311	604
2.	Náklady na prodané zboží	20 000	504	132
3.	Příjem z prodeje zboží	30 000	221	311
4.	Rezerva na odměny z věrnostního programu	1 000	554	459

Společnost B skutečně v následujícím roce promění získané body za slevu na nový fén, který je součástí její další objednávky ve výši 5 000 Kč.

Účtování u dodavatele (společnost A) – následující rok

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Faktura za prodané zboží			
	- cena zboží	5 000	311	604
	- sleva na zboží – čerpání bodů	1 000	604	311
2.	Rozpuštění rezervy	1 000	459	554

Alternativní možnost:

Účtování u dodavatele (společnost A) – sledovaný rok

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Faktury za prodané zboží	30 000	311	604
2.	Náklady na prodané zboží	20 000	504	132
3.	Příjem z prodeje zboží	30 000	221	311
4.	Odložené výnosy (hodnota bodů)	1 000	604	384

Účtování u dodavatele (společnost A) – následující rok

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Faktura za prodané zboží			
	- cena zboží	5 000	311	604
	- sleva na zboží – čerpání bodů	1 000	604	311
2.	Zúčtování odloženého výnosu	1 000	384	604

Účtování u odběratele (společnost B) – sledovaný rok

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Faktura za nakoupené zboží	30 000	131	321
2.	Příjemka zboží na sklad	30 000	132	131
3.	Platba za nákup zboží	30 000	321	221

Účtování u odběratele (společnost B) – následující rok

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Faktura za nakoupené zboží	4 000	131	321

Správné řešení dle interpretace IFRIC 13 odpovídá druhé alternativní možnosti. Důvod, proč nepovažuje tato interpretace náklady na odměny za připsané body za marketingové náklady jako u první alternativní možnosti, je takový, že body jsou poskytovány zákazníkovi jako součást prodejní transakce, resp. jsou součástí prodeje, kdežto marketingový náklad vzniká nezávisle na prodejní transakci. Proto je třeba, aby přijatá protihodnota za nákup zboží či služeb, ke kterému jsou body přidělovány, byla rozdělena mezi nakoupené zboží či služby a získané body. Konkrétně pro tento příklad to tedy znamená, že při nákupu zboží nad 2 000 Kč je

do platby započítána i hodnota bodů, tedy z celkové ceny nákupu připadá 100 Kč na poskytnuté body (1 bod má hodnotu 10 Kč). Zákazník zaplatí, jak za zboží, tak i za přidělené body. Přestože má ale účetní jednotka příjem za poskytnuté body, související výnos ještě nebyl realizován. Ve výkazu zisku a ztrát se výnos objeví až v okamžiku, kdy budou body čerpány nebo nebudou využity a po skončení marketingové akce propadnou. [PwC, 2009, s. 3, 4]

Přístup, který k věrnostním programům zvolila interpretace IFRIC 13 je bezpochyby na místě a lze ho aplikovat na všechny případy, kdy účetní jednotka v souvislosti s odkazem do prodejní transakce přiznává body svým zákazníkům, které po splnění jakýchkoliv dalších kvalifikačních podmínek může zákazník v budoucnu vyměnit za nabízené odměny.

Modelový příklad byl poměrně jednoduchý, jelikož prodejce poskytující věrnostní program zná předem hodnotu poskytované odměny. Složitější by byla situace, kdyby za určitý počet nasbíraných bodů nabízel např. slevu v rozmezí od 5 do 20 % v závislosti na počtu získaných bodů. V těchto případech je třeba odhadnout nejen pravděpodobnost, zda budou získané body proměněny za nabízené odměny, ale i reálnou hodnotu určitého bodu. IFRIC 13 nestanovuje žádný zvláštní přístup pro odhad reálné hodnoty určitého bodu, pouze v aplikační příručce, která je nedílnou součástí této interpretace, nabízí možný způsob odhadu jejich hodnoty. Není však nutné se tímto více zabývat, jelikož základní principy interpretace IFRIC 13 byly v příkladu uvedeny.

Poskytuje-li účetní jednotka v rámci věrnostního programu jako odměnu svým zákazníkům za předchozí nákupy po splnění předem stanovených podmínek zboží nebo službu zdarma, potencionálně zde opět hrozí, že by mohla být vnímána jako dar. Pokud tedy není odměna v podobě zboží či služby zdarma součástí další dodávky, kde by v podstatě byla řešena jako sleva z ceny této dodávky, je vhodnější v těchto případech poskytovat zboží či služby pouze za zvýhodněnou cenu nebo za symbolickou 1 Kč. Odlišná je situace, kdy je zboží či služba zdarma poskytována dodatečně po odebrání určitého množství nebo hodnoty shodného nebo obdobného zboží či služby za předem stanovené období. Takové bezúplatné poskytnutí zboží či služby lze považovat za naturální formu bonusu, u kterého je poskytovatel zvýhodnění povinen vystavit opravný daňový doklad. Jelikož půjde

na základě vystaveného opravného daňového dokladu pouze o opravu plnění, nelze dodatečně poskytované zboží či službu zdarma považovat za dar. Účtování by bylo shodné jako u bonusů v kapitole 1, pouze vypořádání bonusu nebude provedeno v penězích, ale v dodávce zboží nebo služeb.

2.2.2 Daňový pohled

Speciálně o slevových kartách se zmiňuje zákon o daních z příjmů. Kartou, díky níž zákazník získává při každém uskutečněném nákupu po jejím předložení určitou slevu z ceny zboží či služeb, může zákazník obdržet od dodavatele buď zdarma, nebo za úplatu. Pokud musí zákazník na její pořízení vynaložit určité výdaje (náklady), jsou dle § 24 odst. 2 písm. zd) ZoDzP daňově účinné v plné výši, bude-li slevová karta použita pouze pro podnikatelskou činnost, ovšem bude-li ji chtít zákazník využívat i pro osobní potřebu, lze uplatnit výdaje (náklady) pouze v poloviční výši. Více se konkrétně o věrnostních programech daňové zákony nezmiňují.

Opět ani zde už není třeba daňovou problematiku podrobněji rozebírat, jelikož vše potřebné už bylo výše uvedeno, a to buď v rámci 1. kapitoly nebo v této u dáreků k nákupu.

3. Pobídky v nájemních vztazích

Ani v nájemních vztazích není poskytování pobídek za účelem získání nových nájemníků, případně udržení stávajících nájemníků po delší dobu nic neobvyklého. Pobídky k uzavření nájemní smlouvy jsou zpravidla realizovány ve formě slevy na nájemném, přičemž k jejich poskytnutí může dojít na začátku nájemního vztahu nebo až na jeho konci před skončením doby trvání nájemní smlouvy. Aby však nedocházelo ke zneužívání pobídek při jejich poskytování v počáteční fázi nájemního vztahu, kdy po získání dané výhody si nájemce najde jiné, levnější prostory k pronájmu a předmětný nájem ukončí, může pronajímatel pobídky poskytovat třeba pouze za podmínky uzavření nájemní smlouvy na dobu určitou bez možnosti jejího dřívějšího vypovězení nebo na dobu neurčitou, ale se stanovenou delší výpovědní lhůtou apod. Jako příklad lze uvést situaci, kdy při uzavření nájemní smlouvy na 5 let bez možnosti předčasné výpovědi, bude nájemce první rok platit nájemné pouze v poloviční výši.

3.1 Vymezení

Někdy není jednoduché rozhodnout, zda jde u poskytnuté výhody skutečně o pobídku či nikoliv. Představme si konkrétní případ:

Potencionální nájemce se rozhoduje, zda uzavře nájemní smlouvu s pronajímatelem. Nabízené nebytové prostory k pronájmu jsou sice vyhovující, ale chybí v nich klimatizace, kterou by případně nájemce se souhlasem pronajímatele v 1. roce nájemního vztahu namontoval, přičemž klimatizace by byla bezesporu technickým zhodnocením dle § 33 ZoDzP. Pronajímatel se v uzavřené nájemní smlouvě zavázal, že o hodnotu technického zhodnocení, které nájemce na pronajatém majetku provede, zaplatí a následně bude i odepisovat, sníží nájemné v prvním roce nájemního vztahu.

Je sleva na nájemném v uvedeném případě skutečně pobídkou?

Dle mého názoru ano. K tomuto závěru mne vedl především fakt, že se jedná o potencionálního nájemce, který je ve fázi rozhodování, zda nájemní smlouvu s tímto pronajímatelem uzavře. Pronajímatel tak slevu na nájemném poskytl

výhradně pro jeho získání. Ovšem, aby toto platilo a sleva na nájemném byla jednoznačně pobídkou, musí se potvrdit, že se nájemce rozhodl k uzavření nájemní smlouvy čistě jen na základě přislíbené a v nájemní smlouvě stvrzené slevě na nájemném. O pobídce ale vypovídá i skutečnost, že si potencionální nájemce nenašel jiného pronajímatele, který nabízí nebytové prostory už s klimatizací. Z hlediska pronajímatele pak je pro stvrzení pobídky v tomto případě rozhodující také to, že by s největší pravděpodobností za podmínky, kdy už došlo k získání nájemce, danou slevu na nájemném neposkytl, jelikož vynaložené náklady na technické zhodnocení uplatňuje formou odpisů ve svém účetnictví dle § 28 odst. 5 ZoÚ nájemce. Odlišná by byla situace, kdyby byl nájemce už rozhodnutý nájemní smlouvu s pronajímatelem uzavřít, ale nevyhovovalo by mu, že pronajímané prostory nemají klimatizaci. Smyslem poskytované slevy na nájemném by pak nebylo výlučné získání nájemce, ale důvodem by byly jiné podmínky užívání nájmu. Nicméně i v posuzovaném případě, kdy bylo zhodnoceno, že sleva na nájemném je pobídkou, jde při provádění technického zhodnocení pouze o modernizaci pronajímaných prostor a nájemce není v užívání najatých prostor nijak touto skutečností omezen a může pronajímané prostory bez ohledu na prováděné technické zhodnocení plně využívat.

Je jen na odborném úsudku účetní jednotky, zda bude tu kterou poskytovanou výhodu související s nájemním vztahem považovat za pobídku či nikoliv. Neexistuje žádný přesně daný klíč, podle kterého lze pobídku v konkrétních řešených případech rozpoznat a tak bude vždy za předpokladu zhodnocení všech relevantních okolností předmětem individuálního posouzení.

Pobídky v nájemních vztazích však nemusí být poskytovány pouze ve formě slevy nebo osvobození od placení nájemného v počáteční fázi nájemního vztahu, ale mohou mít různou podobu. Třeba Interpretace SIC 15 *Operativní leasingy – pobídky*, jež je součástí IFRS, jako další příklady pobídek uvádí i: „*peněžní úhrady nájemci nebo náhrada nebo převzetí úhrady nákladů nájemce pronajímatelem (takové náklady nájemce, jako jsou náklady na přemístění, zdokonalení, úpravu předmětu a náklady spojené s předchozí leasingovou smlouvou)*“.

3.2 Účetní pohled

Pro nalezení optimálního účetního řešení pobídek, bude nejprve nutné uvést možné varianty zaúčtování, které budou naznačeny na následujícím příkladu při poskytování pobídek ve formě slevy na nájemném. Příklad je shodný s již výše uvedeným případem, u kterého bylo zhodnoceno, že jde skutečně o pobídku v nájemních vztazích.

Příklad č. 13 – sleva na nájemném

Společnost A hledá volné prostory k pronájmu pro svou novou pobočku. Jeden z možných pronajímatelů nabízí pronájem nebytových prostor na 4 roky (bez možnosti výpovědi) celkem za 4 mil. Kč, přičemž nájem by se platil vždy na konci každého roku, a to ve výši 1 000 000 Kč. Celkové nájemné v průběhu nájmu bude tedy rovnoměrně rozloženo do každého roku. Prostory jsou pro společnost A vyhovující, ale vadí ji, že zde není namontována klimatizace. Pronajímatel tedy společnosti A nabízí, že pokud zajistí a uhradí namontování klimatizace, může ji následně i odepisovat a o výši tohoto technického zhodnocení sleví nájemné v 1. roce. Za těchto podmínek společnost A s pronajímatelem nájemní smlouvu uzavře a v 1. roce nájemního vztahu namontuje klimatizaci v hodnotě 400 000 Kč. Jak bude vypadat účtování v 1. a 2. roce nájemního vztahu?

Účtování u pronajímatele – 1. rok

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Faktura za nájemné (po slevě)	600 000	311	602
2.	Příjem za nájemné	600 000	221	311

Účtování u pronajímatele – 2. rok

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Faktura za nájemné	1 000 000	311	602
2.	Příjem za nájemné	1 000 000	221	311

Účtování u nájemce (společnost A) – 1. rok

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Faktura za klimatizaci a montáž	400 000	042	321
2.	Zařazení klimatizace do užívání	400 000	021	042
3.	Úhrada faktury za klimatizaci a montáž	400 000	321	221
4.	Odpis klimatizace	100 000	551	081
5.	Faktura za nájemné (po slevě)	600 000	518	321
6.	Úhrada nájemného	600 000	321	221

Účtování u nájemce (společnost A) – 2. rok

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Odpis klimatizace	100 000	551	081
2.	Faktura za nájemné	1 000 000	518	321
3.	Úhrada nájemného	1 000 000	321	221

Alternativní možnost:

Účtování u pronajímatele – 1. rok

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Faktura za nájemné (po slevě)	600 000	311	602
2.	Příjmy příštích období – nájemné	300 000	385	602
3.	Příjem za nájemné	600 000	221	311

Účtování u pronajímatele – 2. rok

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Faktura za nájemné	1 000 000	311	602
2.	Zúčtování části příjmů příštích období	100 000	602	385
3.	Příjem za nájemné	1 000 000	221	311

Účtování u nájemce (společnost A) – 1. rok

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Faktura za klimatizaci a montáž	400 000	042	321
2.	Zařazení klimatizace do užívání	400 000	021	042
3.	Úhrada faktury za klimatizaci a montáž	400 000	321	221
4.	Odpis klimatizace	100 000	551	081
5.	Faktura za nájemné (po slevě)	600 000	518	321
6.	Výdaje příštích období – nájemné	300 000	518	383
7.	Úhrada nájemného	600 000	321	221

Účtování u nájemce (společnost A) – 2. rok

Č.	Účetní případ	Kč	MD	D
1.	Odpis klimatizace	100 000	551	081
2.	Faktura za nájemné	1 000 000	518	321
3.	Zúčtování části výdajů příštích období	100 000	383	518
4.	Úhrada nájemného	1 000 000	321	221

Důležité je se u obou alternativních možností zaměřit na vykázanou výši nájemného v 1. a 2. roce nájemního vztahu.

Dle Interpretace NÚR č. 17 – *Pobídka v nájemních vztazích* ze dne 21. 6. 2010 se pobídka v účetnictví obou smluvních stran časově rozliší, a to po dobu trvání nájemní smlouvy. NÚR tento postup v dané interpretaci zdůvodňuje tím, že se pobídka vztahuje k získání smluvního vztahu, který trvá po určitou smlouvenou

dobu, a proto s odkazem na základní zásadu účetnictví uvedenou v § 3 odst. 1 ZoÚ, podle které účetní jednotky účtují o skutečnostech do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí, je třeba časového rozlišení.

Z výše uvedeného důvodu, který se mi zdá dostatečně oprávněný, podporuji druhou alternativní možnost řešení pobídek. Celková výše nájemného po poskytnutí slevy na nájemném jako pobídky k získání nájemce bude tedy činit 3 600 000 Kč. Po rovnoměrném rozdělení do jednotlivých let nájemního vztahu musí být náklady na nájemné u nájemce a výnosy z nájemného u pronajímatele zaúčtovány v každém roce ve výši 900 000 Kč, a proto je třeba následné korekce po zaúčtování fakturovaného nájemného, aby bylo nájemné vykázáno ve správné výši. Jinak řečeno pronajímatel celkové náklady na pobídku ve výši 400 000 Kč poskytnutou v 1. roce nájemního vztahu ve formě slevy na nájemném rovnoměrně časově rozliší po celou dobu trvání nájemní smlouvy, tj. po dobu 4 let, což povede ke snížení výnosů z nájemného v každém roce nájemního vztahu o 100 000 Kč. Analogicky u nájemce v 1. roce přijatá pobídka ve výši 400 000 Kč bude též v jeho účetnictví rovnoměrně časově rozlišena do 4 let trvání nájemní smlouvy a sníží tak náklady na nájemné v každém roce nájmu o 100 000 Kč. Co se týče nákladů vynaložených na technické zhodnocení, tak ty nájemce časově rozliší formou odpisů technického zhodnocení dle § 56 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. po dobu trvání nájemního vztahu. Za předpokladu lineárního odpisování budou odpisy klimatizace každoročně ve výši 100 000 Kč.

Pokud by sleva na nájemném byla poskytována z jiného důvodu než jako pobídka k nalákání nových nájemníků, například, jak už bylo výše zmíněno, v případě, kdy nejsou vyhovující podmínky pro plné užívání pronajímaných prostor k účelu, pro který byl nájem sjednán, nedocházelo by k časovému rozlišení dané slevy po dobu trvání nájemní smlouvy, ale ovlivnila by nájemné pouze po tu dobu, kdy byl nájemce nějakým způsobem ve svém užívání omezen [Interpretace NÚR 17 – *Pobídky v nájemních vztazích*]. Této situaci by odpovídala první nabízená možnost účtování pobídek, kdy byl nájem v 1. roce nájemního vztahu ve výši 600 000 Kč a v následujícím roce už bez snížení v obvyklé výši 1 000 000 Kč.

V řešeném příkladu byla smlouva uzavřena na dobu určitou bez možnosti její výpovědi, pokud by však mezi sebou pronajímatel s nájemcem uzavřeli smlouvu na dobu neurčitou, tak jistý návod, jak postupovat opět nabízí daná interpretace NÚR a pobídka k uzavření nájemní smlouvy by se časově rozlišila takto: *„V případě, že nájemní vztah je na dobu neurčitou, je „dobou trvání smlouvy“ její výpovědní lhůta, nikoli předpokládaná doba užívání nájmu. Je to z toho důvodu, že racionální nájemce poté, co obdrží pobídku, se snaží nájem užívat po co možná nejkratší dobu, kterou mu nájemní smlouva umožňuje, aby mohl znovu využít další pobídky, či ji vyžadovat. Pobídka se vztahuje pouze k tomu období, na které se nájemce díky ní „upíše“. Trvá-li nájemní vztah déle, není to již v důsledku pobídky, ale v důsledku jiných rozhodnutí (např. nechť nájemce se stěhovat). Protože pobídka s těmito dalšími obdobími nemá příčinnou souvislost, do těchto období se již časově nerozliší.“* [Interpretace NÚR 17 – Pobídky v nájemních vztazích].

3.3 Daňový pohled

Z důvodu časového rozlišení nákladů u pronajímatele a výnosů u nájemce souvisejících s poskytováním pobídek v účetnictví dojde i k ovlivnění vykazované výše daně z příjmů v jednotlivých letech trvání nájemního vztahu.¹² Podstatné bude, aby si zejména nájemce tento přístup k účtování pobídek v 1. roce nájemního vztahu před správcem daně obhájil, jelikož zvýšením nákladů na nájemné z důvodu časového rozlišení pobídky ve formě slevy na nájemném dochází ke snížení základu daně pro daň z příjmů a tím pádem i ke snížení odvedené daně. Problematické je, že správce daně zpravidla dává přednost formálnímu stavu před pravou podstatou dané věci a bude tedy argumentovat, že sleva na nájemném uvedená v nájemní smlouvě i na faktuře je poskytována výhradně v 1. roce nájemního vztahu, a proto by měla být v tomto roce v plné výši do základu daně z příjmů též zahrnuta.

O daňové uznatelnosti nákladů na poskytování pobídek u pronajímatele není pochyb, jelikož vedou díky získání nového nájemce k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 ZoDzP.

¹² U poplatníků, kteří vedou účetnictví se dle § 23 odst. 2 ZoDzP pro zjištění základu daně vychází z výsledku hospodaření, přičemž dle § 23 odst. 1 ZoDzP při zjišťování základu daně musí být respektována zásada věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů s daným zdaňovacím obdobím.

Z hlediska DPH žádný problém s časovým rozlišením pobídek nenastává, jelikož pro základ daně je dle § 36 odst. 1 ZoDPH předmětná úplata, tedy příjem a výdej za nájemné a poskytnutá sleva z ceny nájemného není dle § 36 odst. 5 ZoDPH součástí základu daně.

Závěr

Ačkoli poskytování slev v obchodních vztazích je bezpochyby účinným marketingovým nástrojem, z hlediska účetnictví a daní, jak jsme se v této práci mohli přesvědčit, se nejedná o jednoduchou záležitost.

Z důvodu neexistence jasného vykazování slev v účetnictví bylo v práci poukázáno na možná alternativní řešení s cílem vybrat s ohledem na platnou účetní legislativu a veškeré dostupné informace nejlepší variantu, kterou by bylo v praxi vhodné aplikovat. Klíčové pro následné účetní řešení v některých případech bylo samotné posouzení, zda se dá dané zvýhodnění skutečně považovat za slevu z ceny zboží či služeb.

V průběhu celé práce byla řešená problematika pro lepší přiblížení ilustrována také na modelových příkladech, ve kterých bylo účtování naznačeno, jak ze strany poskytovatele zvýhodnění, tak i jeho příjemce.

Práce si nekladla za cíl rozebrat všechny možné situace, kdy k poskytování slev v rámci dodavatelsko-odběratelských vztahů dochází, ale úkolem bylo především upozornit na hlavní problematické a sporné oblasti s poskytováním slev spojené.

Stěžejní kapitolou byla kapitola první zabývající se bonusy a skonty. Značná pozornost byla v této kapitole věnována otázce, zda považovat bonusy a skonta za slevu z ceny zboží a služeb a odpovídacím způsobem tak s nimi i v účetnictví naložit. Po zvážení všech možných argumentů proti a následných dopadů, jsem došla k závěru, že jde opravdu o slevu z ceny zboží a služeb. K tomuto závěru mne vedl především fakt, že jejich poskytnutí vyplývá z dříve prodaného zboží či služeb a tím pádem s hodnotou daného zboží nebo služby jednoznačně souvisí. Nejasné je i vykazování bonusů a skont na přelomu dvou účetních období, kdy podmínky pro poskytnutí zvýhodnění jsou splněny až v následujícím účetním období, ale poskytnuté zvýhodnění už se zčásti nebo zcela vztahuje ke sledovanému účetnímu období. Dle mého názoru za předpokladu přiměřené míry jistoty, že v budoucnu ke splnění podmínek skutečně dojde, je třeba dát přednost zásadě věcné a časové souvislosti před zásadou opatrnosti a v budoucnu poskytnuté zvýhodnění na konci sledovaného účetního období časově rozlišit.

Druhá kapitola nás provedla problematikou poskytování zboží či služeb k nákupu navíc „zdarma“ a věrnostními programy. V obou případech se jedná o podporu prodeje, a tudíž je vyloučeno, aby zdarma poskytované zboží či služby byly považovány za dar. Pro jejich získání je vždy v souvislosti s prodejem zboží či služeb potřeba vynaložit určité peněžní prostředky. Tato skutečnost se prokazuje vhodně zvoleným účtováním a správným uvedením na daňovém dokladu. Přidělované body v rámci věrnostních programů, za které získá zákazník následně odměnu, jsou součástí prodejní transakce. Výnos z prodeje bodů je nutno odložit do okamžiku směny bodů za slíbenou odměnu, například za slevu na další nákup.

Poslední kapitola se věnovala pobídkám v nájemních vztazích. Pobídkou může být například sleva na nájemném v počáteční fázi nájemního vztahu. Jelikož pobídka souvisí s uzavřením nájemní smlouvy, je třeba pobídku v účetnictví časově rozlišit po celou dobu trvání nájemní smlouvy.

Nutno k výše uvedenému ještě podotknout, že při hledání nejvhodnějšího způsobu promítnutí těchto zvýhodnění do účetnictví, bylo přihlíženo i k interpretacím Národní účetní rady a Mezinárodním standardům účetního výkaznictví.

Obecně k vykazování slev v účetnictví se v rámci českých účetních předpisů vyjadřuje pouze Český účetní standard pro podnikatele č. 019 – Náklady a výnosy, který ukládá dodavatelům, aby poskytovaná sleva či srážka byla součástí tržeb, tj. snižovala jeho výnosy z prodeje zboží nebo z poskytování služeb. U odběratele, o čemž se už tento standard ale nezmiňuje, by pak správně měla přijatá sleva snižovat příslušné náklady na pořízení zboží a služeb. Tato strohá a jediná úprava slev v aktuálně platných českých účetních předpisech dokládá skutečnost, že je třeba za současného stavu při účetním řešení různých typů cenových zvýhodnění vycházet z obecných účetních zásad stanovených v platném znění zákona o účetnictví.

Aby měla účetní jednotka při vykazování těchto cenových zvýhodnění jasno, patrně by bylo vhodné osvětlit způsob řešení v legislativních účetních předpisech, protože je zřejmé, že stávající aktuální úprava v postupu jejich zaúčtování účetním jednotkám nikterak nepomáhá. Tento krok ze strany zákonodárců by byl vhodný i z důvodu docílení jednotnosti vykazování.

Mou snahou bylo čtenáři nastínit i dopady poskytovaných a přijímaných slev v obchodních vztazích na daň z příjmů a daň z přidané hodnoty. Jelikož se u účetních jednotek odvíjí základ daně z příjmů od hospodářského výsledku, může způsob zaúčtování předmětných zvýhodnění ovlivnit vykázanou výši této daně. Proto je důležité, aby měla účetní jednotka dostatek důkazních prostředků, aby si ten který zvolený způsob účtování daných cenových zvýhodnění dokázala obhájit. Správce daně se totiž s řešením některých typů zvýhodnění nemusí ztotožnit. Co se týče daně z přidané hodnoty, tak tam byla řešená problematika rozebrána čistě jen z hlediska tuzemských obchodů. Daň z přidané hodnoty slevu poskytovanou okamžitě při nákupu zboží či služeb nikterak neovlivní, jelikož není zahrnuta do základu daně. U dodatečně poskytovaných slev, jež mají vazbu na již uskutečněná zdanitelná plnění, je nutné pomocí opravného daňového dokladu u poskytovatele zvýhodnění snížit základ a výši daně a u příjemce zvýhodnění snížit odpočet daně na vstupu.

Na konec závěrečné části bych ještě ráda zdůraznila, že je potřeba znát možná řešení různých druhů slev v účetnictví a jejich související daňové dopady, protože v dnešní době se bez obchodních slev už podnikatelské subjekty neobejdou, jelikož jsou to právě zákazníci a obchodní partneři, kteří od firem slevy vyžadují a jsou pro ně velkým lákadlem.

Seznam použitých zdrojů

BRYCHTA, Ivan. Různé formy podpory prodeje z pohledu daní a účetnictví. *Účetnictví v praxi*. 2011, č. 10, s. 4-7. ISSN 1211-7307. Dostupné také z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d35229v44920-ruzne-formy-podpory-prodeje-z-pohledu-dani-a-ucetnictvi/>

DELOITTE. Jak účtovat slevy v českém účetnictví?. *Účetní zpravodaj* [online]. 2007, č. 7, s. 1-2 [cit. 2013-11-05]. Dostupné z: https://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/Accounting%20News/ucetni_zpravodaj_0707.pdf

DĚRGEL, Martin. Opravy a ručení v DPH. *Účetnictví v praxi*. 2011, č. 6, s. 5-12. ISSN 1211-7307. Dostupné také z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d33971v43436-opravy-a-ruceni-v-dph/>

DĚRGEL, Martin. Slevy v daních z příjmů a DPH. *Daně a právo v praxi* [online]. 2005, č. 11 [cit. 2013-12-14]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1552v1528-slevy-v-danich-z-prijmu-a-dph/?search_query=%24issue%3D1111&order_by=&order_dir=&type=&search_results_page=1

FITŘÍKOVÁ, Dagmar a Dagmar PROCHÁZKOVÁ. Nepřímé bonusy z daňového a účetního pohledu. *Účetnictví v praxi*. 2013, č. 9, s. 22-27. ISSN 1211-7307.

Informace GFR k uplatňování DPH u tzv. skont a bonusů. In: *Finanční správa* [online]. 29. 4. 2011 [cit. 2013-12-07]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/ruzne/2011/informace-gfr-k-uplatnovani-dph-u-tzv-2129>

KLEIN, Pavel a Petr DRAHOŠ. Finanční dobropisy - zajímavé daňové řešení při poskytnutí slevy. In: *BusinessInfo.cz* [online]. 2. 5. 2009 [cit. 2013-12-11]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/financni-dobropisy-danove-reseni-slevy-3383.html>

KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů 2011*. 8.vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 447-450. Slevy, skonta, bonusy. ISBN 978-80-7357-618-9.

LANDGRÁF, Roman. Skutečně se jedná o dar, pokud podnikatel ke svému plnění „zdarma“ přidá nějakou věc (bonus)? - pokračování. *Daně a právo v praxi* [online]. 2011, č. 9 [cit. 2013-12-27]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d34994v44629-skutecne-se-jedna-o-dar-pokud-podnikatel-ke-svemu-plneni/?search_query=%24source%3D1+sortkey0min%3A20110901+sortkey0max%3A20110901&search_results_page=1

LOUŠA, František. *Zásoby - komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 4. aktualiz. vyd. Praha: GRADA Publishing a.s., 2012a, s. 44-49. Slevy na nakoupené zásoby. ISBN 978-80-247-4115-4.

LOUŠA, František. Účtování různých výhod poskytovaných dodavateli zákazníkům - dvojí pohled na toto téma. *Účetnictví v praxi*. 2012b, č. 10, s. 21-25. ISSN 1211-7307.

MORAVEC, Tomáš. *RE: Žádost o právní posouzení* [elektronická pošta]. Message to: Andrea Mervartová. 22. 12. 2013 [cit. 2013-12-23]. Osobní komunikace.

NÁRODNÍ ÚČETNÍ RADA. I 17 - Pobídky v nájemních vztazích. In: *Národní účetní rada* [online]. 8. 10. 2010 [cit. 2013-12-30]. Dostupné z: http://www.nur.cz/media/I_17.pdf

NÁRODNÍ ÚČETNÍ RADA. I 24 - Události po rozvahovém dni. In: *Národní účetní rada* [online]. 4. 4. 2013 [cit. 2013-12-02]. Dostupné z: http://www.nur.cz/media/I_24.pdf

NÁRODNÍ ÚČETNÍ RADA. I 26 - Slevy z pořizovací ceny dlouhodobého hmotného majetku v následujících účetních obdobích po uvedení do užívání (u nabyvatele). In: *Národní účetní rada* [online]. 5. 6. 2013 [cit. 2013-12-02]. Dostupné z: http://www.nur.cz/media/I_26.pdf

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Rozsudek č.j. 2 Afs 6/2011 - 123. In: *Nejvyšší správní soud* [online]. 17. 1. 2013 [cit. 2013-12-27]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2011/0006_2Afs_110_20110427091256_prevedeno.pdf

Pokyn GFŘ č. D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Finanční správa* [online]. 2011 [cit. 2013-12-11]. Dostupné z:

http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn__GFR_c_D_6.pdf

PRICEWATERHOUSECOOPERS. Making sense of a complex world: IFRIC 13 – Customer loyalty programmes. In: *PwC* [online]. 2009 [cit. 2013-12-19]. Dostupné z: http://www.pwc.com/en_GX/gx/communications/pdf/IFRIC13.pdf

Stanovisko GŘ: Koordinační výbor, příspěvek 340/14.09.2011 Nepřímé bonusy. In: *Finanční správa* [online]. 14. 9. 2011 [cit. 2013-12-07]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/2011KV_KDP14_09_2011.pdf

Stanovisko MF: Koordinační výbor, příspěvek 12/23.02.2005 Uplatnění nároku na odpočet DPH při marketingových aktivitách podpory prodeje. In: *Finanční správa* [online]. 23. 2. 2005 [cit. 2013-12-14]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/prispevky-kv-kdp/dph/2005/12-23-02-05-2277>

SOBOTKOVÁ, Veronika. Bonusy a skonta z hlediska DPH od 1. 4. 2011. *Daně a právo v praxi* [online]. 2011, č. 8 [cit. 2013-12-11]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d34805v44422-bonusy-a-skonta-z-hlediska-dph-od-1-4-2011/>

TOMAN, Petr. *Změna ceny v dodavatelsko-odběratelských vztazích: Technika oprav chybných postupů při aplikaci daní ze spotřeby* [tabulka]. Prezentace k přednášce. 7. 3. 2011, s. 9. Předmět I VF425 Zdanění spotřeby II. Praha: VŠE.

Legislativa ČR¹³

Český účetní standard pro podnikatele č. 019 Náklady a výnosy

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

¹³ Ve znění pozdějších předpisů platných k 1. 1. 2014.

Zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

IAS 10 – Události po skončení účetního období

IAS 34 – Mezitímní účetní výkaznictví (Příloha B, odst. B23)

Interpretace IFRIC 13 – Zákaznické věrnostní programy

Interpretace SIC 15 – Operativní leasingy - pobídky

Seznam příkladů

Příklad č. 1 – okamžitý bonus.....	11
Příklad č. 2 – okamžité skonto jako odměna za hotovostní platbu.....	12
Příklad č. 3 – okamžitý bonus (vliv DPH).....	14
Příklad č. 4 – dodatečný bonus.....	17
Příklad č. 5 – dodatečné skonto.....	20
Příklad č. 6 – záporné skonto.....	23
Příklad č. 7 – podmínky pro poskytnutí bonusu splněny do konce rozvahového dne	28
Příklad č. 8 – podmínky pro poskytnutí bonusu splněny po okamžiku sestavení účetní závěrky.....	32
Příklad č. 9 – dodatečný bonus (vliv DPH).....	41
Příklad č. 10 – zboží navíc k nákupu zdarma nebo za 1 Kč.....	48
Příklad č. 11 – poukázka k nákupu.....	50
Příklad č. 12 – věrnostní body za nákup.....	55
Příklad č. 13 – sleva na nájemném.....	61

Příloha

Směrná účtová osnova

- 021 - Stavby
- 022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
- 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku
- 081 – Oprávky ke stavbám
- 131 – Pořízení zboží
- 132 – Zboží na skladě
- 211 - Pokladna
- 221 – Bankovní účty
- 311 – Pohledávky z obchodních vztahů
- 315 – Ostatní pohledávky
- 321 – Závazky z obchodních vztahů
- 325 – Ostatní závazky
- 343 – Daň z přidané hodnoty
- 383 – Výdaje příštích období
- 384 – Výnosy příštích období
- 385 – Příjmy příštích období
- 388 – Dohadné účty aktivní
- 389 – Dohadné účty pasivní
- 395 – Vnitřní zúčtování
- 459 – Ostatní rezervy
- 501- Spotřeba materiálu
- 504 – Náklady na prodané zboží
- 518 – Ostatní služby
- 548 – Ostatní provozní náklady
- 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 554 – Tvorba a zúčtování ostatních rezerv
- 602 – Výnosy z prodeje služeb
- 604 – Tržby za zboží
- 604.A – analytický účet k účtu 604- Tržby za zboží – slevy a srážky
- 648 – Ostatní provozní výnosy