

Bonusy a skonta v dani z příjmů, účetnictví a DPH od 1. 4. 2011

Ing. Ivana Pilařová

Bonusy a skonta neoddělitelně patří ke každodenní ekonomické a obchodní praxi. Neexistují však žádné oficiální definice obsahu obou pojmů, což poněkud ztěžuje jejich účetní a daňové zařazení. Společnou věcnou podstatou obou pojmů je poskytnutí následné slevy (ekonomické či obchodní pobídky) ve vazbě na již v minulosti uskutečněné zdanitelné plnění nebo soubor těchto plnění za určitou část uplynulého období.

Pojem bonus je obvykle spojován s „odměnou“ za překročení předem určeného limitního odběru zboží či služby, skonto je obvykle spojováno se splněním určité platební podmínky. Tyto následné slevy či pobídky se pohybují ve vysokých finančních objemech, je proto vhodné je rozebrat jak z pohledu účetnictví a daně z příjmů, tak i DPH.

Účetní hledisko

V účetnictví kopírujeme ekonomickou podstatu všech ekonomických operací. Bonusy a skonta jsou slevou z ceny nakoupeného zboží či služby. Vzhledem k časovému posunu této slevy – například u bonusů jde často o roční periodicitu vyúčtování, je v praxi nemožné takto časově posunutě slevy účtovat jako snížení hodnoty zboží, které bývá v mnoha případech již prodáno. Pokud nějaké zboží na skladě zbyde, často ani nevíme, jakého konkrétního zboží se tato sleva týká, neboť na jeden druh zboží máme více dodavatelů a z nich každý má jinou obchodní politiku.

Reálně se poskytnuté bonusy účtují do provozních nákladů a přijaté bonusy do provozních výnosů, pokud není možné (například z výše uvedených důvodů) dodržet účtování přijatých bonusů přímo jako snížení ceny zboží. Poskytnutá skonta pak nejčastěji účtujeme do finančních nákladů a skonta přijatá do finančních výnosů.

Oba druhy slev je však nutné účtovat se striktním dodržením časové a věcné souvislosti, a to minimálně na úrovni zdaňovacího období daně z příjmů.

Pokud v dané účetní jednotce záleží nejen na časovém rozlišení v rámci daného zdaňovacího období, ale i na přesném vyjádření měsíčních výsledků hospodaření, je nutné přistoupit k měsíčnímu časovému rozlišení, což se neobejde bez použití odhadů a dohadných položek v měsíčních účetních závěrkách.

Účtování DPH je pak řízeno požadavky zákona o DPH, daňové povinnosti na výstupu a nároky na odpočet daně na vstupu je nutné účtovat v čase, kdy jsou konkrétní částky promítány do daňového přiznání k DPH.

Hledisko daně z příjmů

Nákladové a výnosové dopady bonusů a skont se odvíjejí z účetního vykázání jednotlivých operací. Pokud by se časové rozlišení bonusů v účetnictví nepo-

Ing. Ivana Pilařová je daňovou poradkyní

dařilo dodržet, zákon o daních z příjmů i přesto trvá na správném časovém přiřazení. Je to patrné i z pokynu č. D-300, z ustanovení k § 23 bod 4 ZDP, kde je řešen rozhodný den pro uplatnění částek ovlivňujících základ daně.

Pod bodem c) je uvedeno, že **rozhodným dnem** pro daňové posouzení slevy či bonusu je **datum vzniku právního nároku** na slevu či bonus.

Pokud není známa jejich přesná částka, akceptuje se pro účely daně z příjmů dohadná položka. Tyto závěry platí jak pro období do konce března 2011, tak i pro období počínaje 1. dubnem 2011.

Hledisko DPH

Hledisko DPH je zcela jistě nutné posuzovat odděleně za období do 31. 3. 2011 a od 1. 4. 2011. Důvodem je změna dikce ustanovení § 42 odst. 1 ZDPH.

Zatímco do konce března 2011 **plátce mohl** při následném snížení základu daně, provedeném po dni uskutečnění zdanitelného plnění, vystavit daňový dobropis, ve kterém snížil základ daně a výši daně, **počínaje dubnem 2011 je ve stejné situaci snížení základu daně a výše daně pro plátce povinné se souběžným vystavením opravného daňového dokladu**. Z toho také vyplývá do konce března 2011 možnost vystavovat bonusy a skonta bez DPH. Po novele zákona však již tato možnost v zákoně není.

Poměrně nejasnou situaci posoudilo nejprve sdělením Ministerstvo financí dne 15. 3. 2011 jako finanční plnění bez vztahu k DPH. V tomto duchu se také nesly odborné články a návody k praktickému postupu.

Dne 29. 4. 2011 však byla vydána informace Generálního finančního ředitelství, která celý problém řeší právě opačně. Původní sdělení MF již na stránkách České daňové zprávy není k dispozici. Bez posuzování toho, kdo je komu nadřízený, a bez toho, zda více platí informace starší či současná, je třeba přiznat, že informace GFŘ má oporu v zákoně.

Ve všech případech, kdy se současně přiznává sleva vztahuje k v minulosti uskutečněným zdanitelným plněním, je plátce povinen, na rozdíl od minulých právních úprav, **provést opravu základu daně a výše daně**.

Nástrojem k provedení této opravy je **opravný daňový doklad**, který musí být vystaven do 15 dnů od zjištění skutečností rozhodných pro provedení opravy.

Problém nastane s uváděním povinných náležitostí podle § 45 odst. 1 ZDPH na opravný daňový doklad, konkrétně ve vztahu k číslům původních daňových dokladů, ke kterým se opravný daňový doklad vztahuje. GFŘ nabízí vstřícnější postup s tím, že opravné daňové doklady mohou být souhrnné (stejně jako v minulosti), jejich čísla mohou být uvedena rámcově (s odkazem na určitou dobu poskytování plnění, číselnou řadu od – do apod.).

Rozdíly mezi opraveným základem daně a základem daně původních plnění je možné uvést souhrnně za všechna opravovaná plnění, pouze v členění na jednotlivé sazby daně.

Do záběru problematiky oprav základu daně a výše daně v případě bonusů patří i povinnost příjemce plnění a příjemce dokladu – tedy odběratele. Ten je povinen opravit odpočet daně, a to ve zdaňovacím období, kdy se dozvěděl o okolnostech rozhodných pro vznik povinnosti ji provést – tj. v zásadě bez ohledu na doručení opravného daňového dokladu (§ 74 ZDPH).

Správný postup obou stran z pohledu DPH je možné shrnout do následujícího přehledu.

Poskytovatel slevy:

- vyhodnotí skutečnosti rozhodné pro poskytnutí slevy (bonusu, skonta, uznané reklamace),
- do 15 dnů po zjištění této skutečnosti vystaví opravný daňový doklad,
- opravný daňový doklad doručí příjemci – plátcí,
- ve stejném zdaňovacím období, kdy byl doklad příjemci doručen, plátce sníží svůj základ daně a daň na výstupu.

Příjemce slevy:

- sníží svůj nárok na odpočet daně na vstupu, a to buď na základě obdrženého opravného daňového dokladu, nebo na základě informace o snížení základu daně – tedy i bez opravného daňového dokladu. Příjemce se musí připravit na i chybný postup plátců, kteří mohou vystavovat doklady bez DPH, případně s velkým časovým zpožděním.

Chybný postup poskytovatelů slev v podobě vystavení dobropisu bez DPH (tedy uplatnění postupu platného před novelou zákona), případně vystavování opravných daňových dokladů s časovým zpožděním, poškodí především příjemce slev, kteří i bez dokladů musí snižovat svoji daň na vstupu v době, kdy se o poskytnutí slevy dozvěděli.

Nesnížení nároku na odpočet bude při kontrole správce daně znamenat doměrek na dani, snížení nároku na odpočet v pozdějším období je pod sankcí v podobě úroků z prodlení. Naopak původci chyb – poskytovatelé slev si svůj základ daně a výši daně na výstupu nesníží, nebo sníží později, což není pod sankcí správce daně.

Příklad: Bonusy, skonta a reklamace

Plátce DPH vystavil v období po 1. 4. 2011 následující doklady:

- a) Množstevní bonus svým odběratelům za překročení odběru zboží za první čtvrtletí roku 2011 nad smluvně stanovený limit. Množstevní bonus činí 5 000 Kč, tj. 0,1 % z odebraného množství zboží v úrovni bez DPH, doklad je vystaven 29. 4. 2011 poté, co obchodní oddělení vyhodnotilo splnění podmínek poskytnutí bonusu.*
- b) Daňový doklad na odběr zboží se zdanitelným plněním 25. 5. 2011 s tím, že pokud se odběrateli podaří zaplatit fakturu do 10. 6. 2011, dodavatel poskytuje skonto, které činí 2 % z celkové částky včetně DPH. Základ daně na daňovém dokladu činí 400 000 Kč, sazba 20 %. Odběratel uhradil dne 5. 6. 2011 částku 470 400 Kč.*
- c) Opravný daňový doklad na základě kladně vyřízené reklamace dodávky zboží v základní sazbě daně. Zákazníkovi byla v květnu 2011 poskytnuta sleva ve výši 10 000 Kč v úrovni bez DPH. Zboží bylo dodáno v měsíci prosinci 2010 s tím, že reklamace byla uplatněna v únoru 2011 a definitivně uznána v květnu 2011, kdy byl také vystaven opravný daňový doklad. Příjemci dokladu byl opravný daňový doklad doručen v červnu 2011, přičemž již v květnu bylo zasláno avízo o uznání reklamace a poskytnutí slevy ve výši 10 000 Kč.*

Zaúčtování u výstavce dokladů:

Jak zaúčtovat související operace u výstavce dokladů včetně zachycení DPH s tím, že je nutné dodržet zásadu časové a věcné souvislosti v průběhu jednotlivých měsíců?

Období	Text	tis. Kč	MD	D
Březen	Dohad na bonus	4,8	548	389
Duben	Vystavený ODD	5	389	311
	Rozdíl v odhadu	0,2	548	311
	DPH k bonusu	1	343	311 (snížení DPH na výstupu)
Květen	Vydaná faktura – ZD	400	311	604
		80	311	343
Červen	Inkaso na účet	470,4	221	311
Červen	Vystavení ODD	8	568	311
	DPH ke skontu	1,6	343	311 (snížení DPH na výstupu)
Květen	Reklamacie – ZD	10	- 311	- 604
	DPH	2	- 311	- 395 (účet pro zúčtování DPH)
Červen	Uplatnění snížení DPH	2	- 395	- 343

Zaúčtování u příjemce dokladů:

Jak zaúčtovat související operace u příjemce dokladů včetně zachycení DPH s tím, že je nutné dodržet zásadu časové a věcné souvislosti v průběhu jednotlivých měsíců z hlediska odběratele?

Období	Text	tis. Kč	MD	D
Březen	Dohad na bonus	4,8	388	648
Duben	Přijatý ODD	5	321	388
	Rozdíl v odhadu	0,2	388	648
	DPH k bonusu	1	321	343 (snížení DPH na vstupu)
Květen	Přijátá faktura – ZD	400	131	321
		80	343	321
Červen	Platba bankou	470,4	321	221
Červen	Přijetí ODD	8	311	648
	DPH ke skontu	1,6	311	343 (snížení DPH na vstupu)
Květen	DPH z reklamace	2	- 343	- 395 (snížení DPH na vstupu)
Červen	Obdržení ODD	10	- 131	- 321
	Zúčtování DPH	2	- 395	- 321