

Usmernenie

k oslobodeniu príjmov z reklám určených na charitatívne účely od dane z príjmov a k súvisiacim úpravám základu dane

Finančné riaditeľstvo SR vydáva usmernenie na zabezpečenie jednotného postupu pri oslobodzovaní príjmov z reklám určených na charitatívne účely plynúcich vybraným typom daňovníkov nezaložených alebo nezriadených na podnikanie od dane a k úprave základu dane súvisiacej s úhradou týchto príjmov.

1. Právny rámec

Zákonom č. 344/2017 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, sa v článku I tohto zákona s účinnosťou od 1. januára 2018 mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) v oblasti oslobodenia príjmov z reklám určených na charitatívne účely od dane a súvisiacim úpravám základu dane.

Podľa všeobecného pravidla uvedeného v § 13 ods. 1 písm. a) zákona o dani z príjmov sú od dane oslobodené príjmy (výnosy) daňovníkov nezaložených alebo nezriadených na podnikanie plynúce z činnosti, na ktorej účel tieto daňovníci vznikli alebo ktorá je ich základnou činnosťou vymedzenou osobitným predpisom.

Oslobodenie od dane podľa § 13 ods. 1 písm. a) zákona o dani z príjmov v znení účinnom do 31. decembra 2017 sa nevzťahovalo na príjmy daňovníkov podľa § 12 ods. 3 zákona o dani z príjmov z predaja majetku, príjmy z nájomného, príjmy z reklám a príjmy z členských príspevkov, ak nie sú oslobodené podľa § 13 ods. 1 písm. b) až f) alebo odseku 2, príjmy na základe zmluvy o sponzorstve v športe, príjmy z činností, ktoré sú podnikaním a príjmy, z ktorých sa daň vyberá podľa § 43.

Podľa nového § 13 ods. 1 písm. g) doplneného do zákona o dani z príjmov sú s účinnosťou od 1. januára 2018 oslobodené od dane príjmy z reklám, ktoré sú určené na charitatívne účely plynúce daňovníkom uvedeným v § 12 ods. 3 písm. a) zákona o dani z príjmov najviac do výšky 20 000 eur za príslušné zdaňovacie obdobie, pričom tieto príjmy je daňovník povinný použiť len na účel vymedzený v § 50 ods. 5, a to najneskôr do konca roka nasledujúceho po roku, v ktorom tieto príjmy daňovník prijal; ak daňovník do uplynutia tejto lehoty nepoužije príjmy z reklám oslobodené od dane na účel vymedzený v § 50 ods. 5 zákona o dani z príjmov, je povinný zahrnúť tieto príjmy alebo ich nepoužitú časť do základu dane najneskôr v zdaňovacom období, v ktorom uplynie táto lehota.

V súvislosti s § 13 ods. 1 písm. g) zákona o dani z príjmov sú doplnené nové ustanovenia § 17 ods. 3 písm. m) a § 17 ods. 19 písm. i) zákona o dani z príjmov a upravené existujúce ustanovenia § 12 ods. 3 písm. a) a § 13 ods. 1 písm. a) zákona o dani z príjmov.

2. Podmienky pre oslobodenie príjmu od dane

V súlade s § 13 ods. 1 písm. g) zákona o dani z príjmov sú od dane oslobodené príjmy z reklám určené na charitatívne účely najviac do výšky 20 000 eur za príslušné zdaňovacie obdobie, pričom daňovník uvedený v § 12 ods. 3 písm. a) zákona o dani z príjmov je povinný tieto príjmy použiť len na účel vymedzený v § 50 ods. 5, a to najneskôr do konca roka nasledujúceho po roku, v ktorom tieto príjmy daňovník prijal.

Keďže zákon o dani z príjmov neobsahuje ustanovenie vymedzujúce pojem „reklama“, na účely uplatnenia § 13 ods. 1 písm. g) zákona o dani z príjmov sa vychádza zo zákona č. 147/2001 Z. z. o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o reklame“).

Reklamou sa podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o reklame rozumie predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou s cieľom uplatniť produkty na trhu. Produktom sa podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona o reklame rozumie tovar, služby, nehnuteľnosti, obchodné meno, ochranná známka, označenie pôvodu výrobkov a iné práva a záväzky súvisiace s podnikaním.

Ustanovenie § 2 ods. 2 zákona o reklame obsahuje tiež vymedzenie, čo nie je možné považovať za reklamu.

V súvislosti so zavedením oslobodenia príjmov z reklám určených na charitatívne účely od dane u vybraných typov daňovníkov dochádza k rozdeleniu daňovníkov nezaložených alebo nezriadených na podnikanie podľa § 12 ods. 3 zákona o dani z príjmov na dve skupiny.

Oslobodenie príjmov (výnosov) z reklám určených na charitatívne účely od dane podľa § 13 ods. 1 písm. g) zákona o dani z príjmov sa vzťahuje výlučne na daňovníkov vymedzených v § 12 ods. 3 písm. a) zákona o dani z príjmov, ktorými sú občianske združenia, nadácie, neinvestičné fondy a neziskové organizácie poskytujúce všeobecne prospešné služby (ďalej len „daňovník“).

Podmienky pre vznik a činnosť občianskych združení sú uvedené v zákone č. 83/1990 Zb. o združovaní občanov v znení neskorších predpisov.

Postavenie a právne pomery nadácií ako aj vytváranie nadačných fondov sú upravené zákonom č. 34/2002 Z. z. o nadáciách a o zmene Občianskeho zákonníka v znení neskorších predpisov.

Zriadenie, vznik, zrušenie, zánik a hospodárenie neinvestičných fondov je legislatívne upravené zákonom č. 147/1997 Z. z. o neinvestičných fondoch a o doplnení zákona Národnej rady SR č. 207/1996 Z. z. v znení neskorších predpisov.

Právna úprava neziskových organizácií poskytujúcich všeobecne prospešné služby je vymedzená v zákone č. 213/1997 Z. z. o neziskových organizáciách poskytujúcich všeobecne prospešné služby v znení neskorších predpisov.

Príjmy (výnosy) z reklám, aj keď sú určené na charitatívne účely, plynúce daňovníkom nezaloženým alebo nezriadeným na podnikanie uvedeným v § 12 ods. 3 písm. b) zákona o dani z príjmov, nie sú podľa § 13 ods. 1 písm. g) zákona o dani z príjmov oslobodené od dane.

Príjmy (výnosy) z reklám určené na charitatívne účely sa u daňovníka podľa § 12 ods. 3 písm. a) zákona o dani z príjmov oslobodia najviac do výšky 20 000 eur za príslušné zdaňovacie obdobie, a to bez ohľadu na počet objednávateľov reklám, od ktorých tomuto daňovníkovi predmetné príjmy z reklám plynú (ďalej len „objedávateľ reklamy“).

Príklad č. 1

Občianske združenie poskytlo v roku 2018 spoločnosti A, spoločnosti B a spoločnosti C reklamné služby v hodnote 7 000 eur pre každú spoločnosť, pričom úhrady za tieto služby prijalo v roku 2018 a splnilo tiež ostatné podmienky stanovené zákonom o dani z príjmov. Môže si občianske združenie predmetné príjmy oslobodiť od dane?

Ak občianske združenie účtuje v sústave jednoduchého účtovníctva, predmetné príjmy sú zahrnuté do rozdielu medzi príjmami a výdavkami. Ak účtuje v sústave podvojného účtovníctva, predmetné výnosy sú zahrnuté vo výsledku hospodárenia.

Podľa § 13 ods. 1 písm. g) zákona o dani z príjmov je pri dodržaní ostatných vymedzených podmienok oslobodený príjem občianskeho združenia do výšky 20 000 eur. Z dôvodu oslobodenia predmetných príjmov (výnosov) občianske združenie pri zisťovaní základu dane vykoná úpravu rozdielu medzi príjmami a výdavkami alebo výsledku hospodárenia podľa § 17 ods. 2 písm. c) zákona o dani z príjmov.

Keďže príjmy občianskeho združenia z reklám určené na charitatívne účely prevyšujú sumu 20 000 eur, od dane sa oslobodí príjem najviac do výšky 20 000 eur za zdaňovacie obdobie (r. 230 vzoru tlačiva daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby č. MF/011703/2018-721; ďalej len „tlačivo“). Zostávajúca suma príjmov (výnosov) z reklamy o výške 1 000 eur je súčasťou základu dane.

Podmienkou pre oslobodenie príjmov z reklám od dane je použitie týchto príjmov na charitatívne účely vymedzené v § 50 ods. 5 zákona o dani z príjmov, a to najneskôr do konca roka nasledujúceho po roku, v ktorom tieto príjmy daňovník podľa § 12 ods. 3 písm. a) zákona o dani z príjmov prijal.

V súlade s § 50 ods. 5 zákona o dani z príjmov môže daňovník podľa § 12 ods. 3 písm. a) zákona o dani z príjmov použiť príjmy oslobodené od dane podľa § 13 ods. 1 písm. g) zákona o dani z príjmov len na účely, ktoré sú predmetom jeho činnosti, ak predmetom jeho činnosti sú

- a) ochrana a podpora zdravia; prevencia, liečba, resocializácia drogovovo závislých v oblasti zdravotníctva a sociálnych služieb,

- b) podpora a rozvoj športu,
- c) poskytovanie sociálnej pomoci,
- d) zachovanie kultúrnych hodnôt,
- e) podpora vzdelávania,
- f) ochrana ľudských práv,
- g) ochrana a tvorba životného prostredia,
- h) veda a výskum,
- i) organizovanie a sprostredkovanie dobrovoľníckej činnosti.

Príklad č. 2

Občianske združenie Stop hazardu použilo v roku 2018 príjmy vo výške 19 000 eur, ktoré mu plynuli z reklám, na účel prevencie a liečby patologického hráčstva (gamblerstva). Môže si občianske združenie takéto príjmy oslobodiť od dane podľa § 13 ods. 1 písm. g) zákona o dani z príjmov?

Keďže zákon o dani z príjmov vymedzuje iba prevenciu a liečbu drogovu závislých, nie liečbu patologického hráčstva, nie je použitie na tento účel možné považovať za použitie na účel podľa § 50 ods. 5 zákona o dani z príjmov a oslobodiť predmetné príjmy od dane podľa § 13 ods. 1 písm. g) zákona o dani z príjmov.

3. Úprava základu dane

V súlade s § 3 ods. 2 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov náklady a výnosy účtuje účtovná jednotka v tom účtovnom období, v ktorom vznikli, bez ohľadu na deň ich úhrady, inkasa alebo na deň vyrovnaní iným spôsobom. Výdavky a príjmy účtuje účtovná jednotka vždy v tom účtovnom období, v ktorom dôjde k ich úhrade alebo inkasu.

Ak účtovná jednotka účtuje v sústave jednoduchého účtovníctva, zaúčtovaný príjem je súčasťou základu dane vo výške a v období, v ktorom ovplyvnil rozdiel medzi príjmami a výdavkami podľa § 17 ods. 1 písm. a) zákona o dani z príjmov.

Ak účtovná jednotka účtuje v sústave podvojného účtovníctva a pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty vychádza z výsledku hospodárenia, vymedzenie zdaňovacieho obdobia, v ktorom sa zahŕňajú príjmy (výnosy) z reklám do jeho základu dane, je osobitne upravené v § 17 ods. 3 písm. m) zákona o dani z príjmov.

Podľa § 17 ods. 3 písm. m) zákona o dani z príjmov sa do základu dane nezahŕňa príjem (výnos) z reklám plynúci daňovníkovi podľa § 12 ods. 3 písm. a) zákona o dani z príjmov, ktorý účtuje v sústave podvojného účtovníctva v zdaňovacom období, v ktorom bolo o ňom účtované vo výnosoch podľa osobitného predpisu; tento príjem (výnos) z reklám sa zahrnie do základu dane tohto daňovníka v tom zdaňovacom období, v ktorom ho prijal.

Keďže § 17 ods. 3 písm. m) zákona o dani z príjmov neobmedzuje podmienku zahrnutia výnosu do základu dane daňovníka až po zaplatení len na príjmy z reklám oslobodené od dane, všetky výnosy z reklám, ktoré plynú daňovníkovi účtujúcemu v sústave podvojného účtovníctva, sa zahrnú do základu dane tohto daňovníka až v tom zdaňovacom období, v ktorom daňovník prijal úhradu pohľadávky prislúchajúcej k výnosu z reklamy.

V súlade s uvedeným ustanovením daňovník podľa § 12 ods. 3 písm. a) zákona o dani z príjmov účtujúci v sústave podvojného účtovníctva nezahŕňa príjem (výnos) z reklám do základu dane v zdaňovacom období, v ktorom o tomto výnose účtoval, ale až v tom zdaňovacom období, v ktorom predmetný príjem (výnos) z reklám prijal (napr. na bankový účet).

Daňovník podľa § 12 ods. 3 písm. a) zákona o dani z príjmov, ktorému plynú príjmy z reklám podľa § 13 ods. 1 písm. g) zákona o dani z príjmov, postupuje pri zahrňovaní výdavkov (nákladov) vynaložených na príjmy nezahŕňané do základu dane podľa § 21 ods. 1 písm. j) zákona o dani z príjmov.

Objednávateľ reklamy postupuje pri zahrňovaní výdavkov (nákladov) na reklamu objednanú u daňovníka podľa § 12 ods. 3 písm. a) zákona o dani z príjmov v súlade s § 17 ods. 19 písm. i) zákona o dani z príjmov, podľa ktorého sú výdavky (náklady) na reklamu poskytnutú takémuto daňovníkovi súčasťou základu dane len po zaplatení.

V súlade so znením § 17 ods. 19 písm. i) zákona o dani z príjmov je podmienkou pre zahrnutie výdavkov (nákladov) do daňových výdavkov objednávateľa reklamy zaplatenie celej sumy prislúšného výdavku (nákladu)

(záväzku voči daňovníkovi) bez ohľadu na limit pre oslobodenie príjmu (výnosu) z reklamy určenej na charitatívne účely podľa § 13 ods. 1 písm. g) zákona o dani z príjmov.

Príklad č. 3

Občianske združenie účtujúce v sústave podvojného účtovníctva poskytlo v roku 2018 spoločnosti D, spoločnosti E a spoločnosti F reklamné služby v hodnote 6 000 eur pre každú spoločnosť. Občianske združenie účtovalo o týchto skutočnostiach vo výnosoch v roku 2018, pričom úhradu za tieto služby od spoločnosti D a spoločnosti E prijalo na bankový účet v roku 2019, úhradu od spoločnosti F prijalo občianske združenie na bankový účet až v roku 2020.

Kedy si občianske združenie zahrnie do základu dane príjem (výnos) z reklám určený na charitatívne účely? Kedy môžu spoločnosti D, E a F považovať výdavky (náklady) za daňové výdavky?

Občianske združenie účtovalo o predmetných výnosoch v účtovníctve v roku 2018, keďže však nedošlo k prijatiu úhrady za poskytnutú reklamu, zníži výsledok hospodárenia za rok 2018 v súlade s § 17 ods. 2 písm. c) zákona o dani z príjmov prostredníctvom položiek znižujúcich výsledok hospodárenia (r. 290 tlačíva) o sumu 18 000 eur (3 x 6 000 eur).

S ohľadom na skutočnosť, že občianske združenie prijalo príjmy z reklám v hodnote 12 000 eur na svoj bankový účet až v roku 2019, zahrnie tieto príjmy (výnosy) do základu dane za zdaňovacie obdobie 2019 v súlade s § 17 ods. 2 písm. b) zákona o dani z príjmov ako položku zvyšujúcu výsledok hospodárenia (r. 180 tlačíva). Ak občianske združenie splní podmienky pre oslobodenie predmetných príjmov od dane podľa § 13 ods. 1 písm. g) zákona o dani z príjmov, uvedie predmetnú sumu v daňovom priznaní ako príjem oslobodený od dane (r. 230 tlačíva).

Obdobne, príjmy z reklám v sume 6 000 eur prijaté v roku 2020 zahrnie občianske združenie do základu dane za zdaňovacie obdobie 2020 ako položku zvyšujúcu výsledok hospodárenia (r. 180 tlačíva), pričom v prípade splnenia podmienok pre oslobodenie týchto príjmov od dane ich zároveň uvedie v daňovom priznaní ako položku znižujúcu výsledok hospodárenia (r. 230 tlačíva).

V prípade spoločností D a E sú tieto výdavky (náklady) považované za daňové výdavky v súlade s § 17 ods. 19 písm. i) zákona o dani z príjmov až po zaplatení, t.j. až v zdaňovacom období 2019, v prípade spoločnosti F až v zdaňovacom období 2020.

O sumy nákladov (výdavkov), ktoré neboli zaplatené do konca zdaňovacieho obdobia 2018, zvýšia spoločnosti D, E a F výsledok hospodárenia (r. 140 tlačíva). V zdaňovacom období, v ktorom jednotlivé spoločnosti zaplatia náklady (výdavky) na reklamu (spoločnosti D a E v zdaňovacom období 2019 a spoločnosť F v zdaňovacom období 2020), si znížia výsledok hospodárenia (r. 270 tlačíva).

4. Nesplnenie podmienky použitia príjmov oslobodených od dane na stanovený účel alebo v stanovenej lehote

Ak daňovník podľa § 12 ods. 3 písm. a) zákona o dani z príjmov najneskôr do konca roka nasledujúceho po roku, v ktorom príjmy z reklám určené na charitatívne účely prijal, nepoužije predmetné oslobodené príjmy od dane na účel vymedzený v § 50 ods. 5 zákona o dani z príjmov, je povinný zahrnúť tieto príjmy alebo ich nepoužitú časť do základu dane najneskôr v zdaňovacom období, v ktorom uplynie táto lehota.

Príklad č. 4

V roku 2018 poskytla nadácia reklamné služby a zároveň v tomto zdaňovacom období prijala príjmy (výnosy) z reklám určené na charitatívne účely vo výške 15 000 eur, ktoré boli v tomto zdaňovacom období oslobodené od dane podľa § 13 ods. 1 písm. g) zákona o dani z príjmov.

V zdaňovacom období 2019 použila 10 000 eur na podporu a rozvoj športu, avšak zostávajúcich 5 000 eur už nestihla v tomto zdaňovacom období použiť. Ako bude nadácia ďalej postupovať?

Časť príjmov z reklám vo výške 5 000 eur oslobodených od dane, ktorá nebola použitá na charitatívne účely vymedzené v § 50 ods. 5 zákona o dani z príjmov, nadácia zahrnie do základu dane za zdaňovacie obdobie 2019 v súlade s § 17 ods. 2 písm. b) zákona o dani z príjmov.

5. Účinnosť

Ustanovenia § 12 ods. 3 písm. a), § 13 ods. 1 písm. a), § 13 ods. 1 písm. g), § 17 ods. 3 písm. m) a § 17 ods. 19 písm. i) zákona o dani z príjmov týkajúce sa oslobodenia príjmov z reklám určených na charitatívne účely plynúcich vybraným typom daňovníkov nezaložených alebo nezriadených na podnikanie a súvisiacich úprav základu dane sú účinné od 1. januára 2018, uplatnia sa preto na príjmy (výnosy) a tiež na výdavky (náklady) za poskytnutie reklamných služieb, ktoré boli zaúčtované účtovnou jednotkou najskôr od 1. januára 2018.

*Vypracoval: Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica
Odbor daňovej metodiky
Január 2019*