

SLÁDKOVIČOVA 2
811 06 BRATISLAVA
SLOVENSKO
IČO: 31 782 922
SAK 0803 ŠTEFAN DEDÁK
TEL.: +421 2 5443 09 51-5
FAX: +421 2 5443 09 50
e-mail: office@dedak.com
www.dedak.com

Centrum pre filantropiu, n.o.
Dušan Šemrinec
Zuzana Thullnerová

Medená 5
811 02 Bratislava

Bratislava, 19.08.2003

Vec: Stanovisko k problematike použitia podielu zo zaplatenej dane na osobitné účely
Odpoveď na konkrétne otázky

Vážený pán Šemrinec,

na základe Vašej požiadavky si Vám dovoľujeme predložiť právne stanovisko advokátskej kancelárie DEDÁK & Partner týkajúce sa vo všeobecnosti aplikácie ustanovení § 50 zákona č. 595/2003 Z.z. o daniach z príjmu (ďalej len „ZDP“) a odpovedí na Vami v maily zo dňa 29.06.2004 položené otázky.

V prvej časti nášho stanoviska sa pokúsime načrtnúť niektoré základné otázky súvisiace s použitím podielu zo zaplatenej dane na osobitné účely v súlade s ustanoveniami § 50 a súv. ZDP – tzv. asignáciou dane.

Pri aplikácii uvedeného predpisu na problematiku asignácie dane a použitia takto získaných prostriedkov sme dospeli k nasledujúcim záverom.

Celkový spôsob výkladu rámcovej úpravy asignácie dane v zmysle § 50 zákona ZDP sme dovodili z ustanovení ústavy, predovšetkým z čl. 2 ods. 3, ktorý umožňuje každému konať to čo mu zákon nezakazuje a čl. 152 ods. 4, ktorý upravuje povinnosť vykladať a uplatňovať právne normy v súlade s touto ústavou.

V prípade ak zákonodarca podrobne neupravil v ZDP resp. v inom právnom predpise všetky súvislosti vyplývajúce zo získania podielu zaplatenej dane je na prijímateľovi ako bude v naznačených súvislostiach nakladať so získanými prostriedkami avšak vždy za predpokladu, že bude rešpektovať všetky povinnosti vyplývajúce zo ZDP prípadne z iných predpisov.

ZDP zakotvil v ustanovení § 50 možnosť pri splnení všetkých zákonných predpokladov, poukázať sumu vo výške 2 % zaplatenej dane z príjmu právnických a fyzických osôb osobe, ktorá je zákonom stanoveným spôsobom registrovaná ako prijímateľ takéhoto podielu zaplatenej dane. Poukázať uvedenú sumu môže fyzická ako aj právnická osoba.

Na právo – možnosť získať určité prostriedky z asignácie dane, resp. na nakladanie s prostriedkami takto získanými viaže ZDP povinnosti prijímateľov.

Najzásadnejšia je povinnosť účelovej viazanosti využitia prostriedkov získaných ako podiel zaplatenej dane. Táto povinnosť vyplýva z úpravy v ustanovení § 50 ods. 5 ZDP, podľa ktorej podiel zaplatenej dane môže daňovník poskytnúť výlučne na taxatívne definované účely. V súlade s ustanovením § 50 ods. 12 musí potom prijímateľ podielu zaplatenej dane tieto prostriedky použiť na činnosti, ktorých definícia vyplýva z citovaného ustanovenia § 50 ods. 5 ZDP.

ZDP v texte samom nedefinuje účely použitia podielu zaplatenej dane ako verejnoprospešné ale sú striktné vymedzené účely, na ktoré je možné asignované prostriedky používať. Tento výklad podporuje aj nadpis použitý pri § 50, ktorý hovorí o osobitnom účele, nie o verejnoprospešnom účele, na ktorý sa použije podiel zaplatenej dane. V tomto zmysle nie je potrebné skúmať, či sú prostriedky získané ako podiel zaplatenej dane použité na verejnoprospešný účel, ale je potrebné zabezpečiť, aby tieto prostriedky boli použité striktné na jeden alebo viac z vymedzených osobitných účelov.

Pre reálne determinovanie povinností príjemcu je potrebné si bližšie zadefinovať čo možno rozumieť pod pojmami vymedzujúcimi účel poskytnutia podielu zo zaplatenej.

Konkrétne otázky:

1) Je možné využiť prostriedky získané cez 2 % asignáciu aj na platby za služby, zasadania správnej rady organizácie, účtovné a audítorské služby, správne poplatky, bankové poplatky, energie, nájomné, administratívne náklady, platy a iné podobne prevádzkové náklady?

Ustanovenie § 50 ods. 12 ZDP sankcionuje prijímateľa podielu zaplatenej dane ak takto získané prostriedky použije **v rozpore s účelom podľa ods. 5** tohto ustanovenia. Ustanovenie § 50 ods. 12 je teda koncipované relatívne široko, použitie prostriedkov neviaže na konkrétne činnosti. Použitím prostriedkov je potrebné v zmysle ZDP sledovať účel definovaný ako:

- a) rozvoj a ochrana duchovných hodnôt,
- b) ochrana ľudských práv,
- c) ochrana a tvorba životného prostredia,
- d) ochrana a podpora zdravia a vzdelávania,
- e) podpora športu detí, mládeže a občanov zdravotne postihnutých,
- f) poskytovanie sociálnej pomoci,
- g) zachovanie prírodných a kultúrnych hodnôt.

Podľa nášho názoru nie je možné generálne určiť, či podiel zaplatenej dane je alebo nie je možné použiť na Vami špecifikované platby. Vždy je potrebné pri konkrétnej platbe (použití asigňovaných prostriedkov) skúmať cieľ touto platbou sledovaný.

Ak je možné prevádzkové náklady priamo spojiť s realizáciou činností, ktorých účel sa zhoduje s účelom vymedzeným § 50 ods. 5 ZDP je možné zaplatený podiel dane použiť aj na takéto prevádzkové náklady.

Ustanovenie § 50 ods. 5 je nepresné a jeho výklad môže spôsobovať problémy. Podľa citovaného ustanovenia je možné podiel zaplatenej dane poskytnúť prijímateľovi na účely, ktoré sú predmetom jeho činnosti ak predmetom jeho činnosti sú definované aktivity. Teda podstatné pre určenie kto môže byť vôbec prijímateľom zaplateného podielu dane je skutočnosť, čo je predmetom činnosti danej organizácie. Ak hľadáme účel použitia, ktorý má byť uvedeným ustanovením definovaný, pôjde o účel sledovaný predmetom činnosti prijímateľa, ktorý musí byť zhodný s definovanými aktivitami. Ak prijímateľ použije podiel zaplatenej dane na aktivity vyplývajúce mu z predmetu jeho činnosti (ak sú zhodne s predmetmi činnosti definovanými v § 50 ods. 5 ZDP) použije získané prostriedky v súlade so zákonom.

ZDP však explicitne nikde neumožňuje použitie získaných prostriedkov na tzv. správu organizácie. Z uvedeného vyplýva, že bez spojenia s konkrétnym ZDP vymedzeným účelom nie je možné použiť prostriedky získané z asigňácie dane.

Je pri niektorej z položiek (napr. platy a odmeny) nejaké obmedzene, napr. min. a max. výšky?

Ak sú prostriedky použité v súlade s účelom vymedzeným ZDP nie je žiadnym zákonom limitovaná ich výška.

2) Je možné využiť prostriedky získané cez 2% asigňáciu na propagáciu, medializáciu programov podporovaných z uvedených prostriedkov? Je možné to uskutočniť priamo z organizácie, ktorá prijímala 2%? Existujú nejaké obmedzenia využitia alebo výšky použitých prostriedkov?

Opäť platí to, čo sme uviedli v odpovedi č. 1. Propagácia určitých aktivít môže byť hodnotená ako sledovanie účelu využitia získaných prostriedkov vymedzeného ZDP. Pri takomto nakladaní je však potrebné si vopred posúdiť, čo je účelom predmetnej propagačnej kampane. Ide o rozširujúci výklad, avšak bez určitej kampane by nebolo možné realizovať program napr. v oblasti ľudských práv. Ak je teda informačná kampaň k danému programu realizovaná v súlade s predmetom činnosti prijímateľa – ochrana ľudských práv, smeruje preukázateľne k podpore takéhoto programu máme za to, že ide o použitie v súlade so ZDP definovaným účelom.

ZDP neurčuje žiadny limit takéhoto použitia prostriedkov, avšak je potrebné kampaň realizovať tak, že ide iba o podporu k skutočnému využitiu asigňovaných prostriedkov na jeden z vymedzených účelov. V prípade, že všetky asigňáciou získané prostriedky boli minuté

na propagačnú kampaň programu, nie je možné tvrdiť, že skutočným účelom použitia získaných prostriedkov je realizácia programu.

3) Ako sa vnímajú úroky, ktoré získa príjemca zhodnotením prostriedkov z 2% asignácie? Napr. organizácia získa 1 mil. Sk, ktoré uloží na termínovaný vklad, z ktorého zarobi 50 000 Sk na úrokoch po zdanení - platia pre tieto prostriedky rovnaké pravidla ako pre samotne asignačné prostriedky? Je možné ich využiť na účely uvedené v otázkach c. 1 a 2 i v prípade, že 2 % prostriedky tak využiť možné nie je?

V prvom rade je potrebné zdôrazniť, že použitie získaných prostriedkov na finančné operácie – úložky v bankách na termínovaných vkladoch nie je v súlade so ZDP. Uvedené činnosť môže byť iba „vedľajším produktom“ použitia asignovaných prostriedkov. Zdôrazňujeme, že ustanovenie § 50 ods. 12 ZDP obsahuje časové obmedzenie použitia získaných prostriedkov a tieto musia byť použité na vymedzený účel v priebehu roka, ktorý nasleduje po roku v ktorom boli prostriedky poukázané na účet prijímateľa.

Podľa nášho názoru nemajú úroky z vkladov prostriedkov získaných asignáciou dane povahu podielu na zaplatenej dani v zmysle ZDP. Uvedené vyplýva z definície podielu zaplatenej dane v zmysle ustanovení § 50 ods. 1 ZDP. Z uvedeného dôvodu sa na použitie úrokov nevzťahujú pravidlá a obmedzenia v zmysle ustanovení § 50 ZDP.

4) Je možné, v prípade že nie je možné využiť prostriedky podľa otázok c. 1 až 3, aby príjemca 2% daroval (alebo inak previedol (viz. otázka 6)) prostriedky za účelom vymedzeným zákonom na tretí subjekt, ktorý uvedené prostriedky využije na zabezpečenie aktivít vymedzených zákonom vrátane využitia na účely uvedené v otázkach 1 až 3? Aké to ma dopady na povinnosti a zodpovednosť povodného príjemcu 2% asignácie (viz. otázka c. 6 až 9)? A na tretí subjekt?

Sme toho názoru, že príjemca je oprávnený previesť asignáciou získané prostriedky na tretiu osobu. Musí však zmluvne zabezpečiť, že prevedené prostriedky budú v zákonom stanovenej lehote použité na účely vymedzenú v ustanovení § 50 ods. 5 zákona. Rovnako je potrebné, aby prijímateľovi ako darcovi bolo použitie darovaných prostriedkov riadne a komplexne vyúčtované.

Tým, že zaplatený podiel dane príjemca daruje tretej osobe nezbavuje sa žiadnej z povinností mu vyplývajúcich z ustanovení § 50 ZDP. Prostriedky musia byť použité v súlade s účelom definovaným v § 50 ods. 5 a ak prijímateľ spadá do vymedzenej kategórie je povinný v Obchodnom vestníku v zákonnej lehote zverejniť presnú špecifikáciu použitia podielu zaplatenej dane. Rovnako v prípade ak by boli asignované prostriedky použité v rozpore so ZDP je sám prijímateľ povinný na základe porušenia rozpočtovej disciplíny povinný vrátiť získané prostriedky do štátneho rozpočtu.

Pre obdarovaný tretí subjekt zo ZDP nevyplývajú žiadne povinnosti, všetky zákonné povinnosti musí prijímateľ na obdarovaného preniesť zmluvou, na základe ktorej poskytuje finančné prostriedky.

5) Aké je presne negatívne a taxatívne vymedzenie využitia prostriedkov podľa zákona o dani z príjmov a iných zákonov, predpisov, usmernení?

Pokiaľ som správne pochopil otázka ide o vymedzenie na čo sa prostriedky získané asignáciou dane nesmú použiť. Podľa môjho názoru toto vymedzenie vyplýva z ustanovení § 50 ods. 12 v spojení s ustanovením § 50 ods. 5 ZDP. Teda podiel zaplatenej dane nie je možné použiť na iný účel ako je tento definovaný v ustanovení § 50 ods. 5.

Nie sme si vedomí, že by ešte z iného právneho predpisu vyplývali obmedzenia týkajúce sa použitia takto získaných prostriedkov, pričom sme posúdili okrem iných aj na CPF použiteľný zákon č. 213/1997 Z.z. o neziskových organizáciách poskytujúcich všeobecne prospešné služby. Jediné zjavné obmedzenie v zmysle § 30 ods. 4, aplikovateľné však vo všeobecnosti, je zákaz použiť prostriedky neziskovej organizácie na financovanie činnosti politických strán a politických hnutí ani na prospech kandidáta na volenú funkciu.

V slovenskom právnom poriadku existujú určité obmedzenia hospodárenia mimovládnych organizácií, avšak toto nie je priamo viazané na pôvod prostriedkov v asignácii dani ale na predpisy upravujúce právnu formu a fungovania týchto mimovládnych organizácií (neinvestičné fondy – zk. č. 147/1997 Z.z., nadácie – zk. č. 34/2002 Z.z.)

6) Akú formu by mala mať zmluva, ktorou príjemca 2% asignácie poskytuje prostriedky (granty) ďalším organizáciám na využitie v zmysle zákona? Mala by to byť zmluva darovacia alebo o spolupráci, alebo to nie je podstatné?

Žiaden zákon neupravuje akú podobu by takáto zmluva mala mať. Myslíme si, že obe spomenuté formy sú aplikovateľné na úpravu vzťahov medzi príjemcom podielu zaplatenej dane ako poskytovateľom určitej činnosti a nadobúdateľom uvedených prostriedkov ako osobou, ktorá dané prostriedky využíva na svoju činnosť. Teoreticky je aplikovateľný aj iný zmluvný typ, ktorý zabezpečí, že účel použitia podielu zaplatenej dane bude v súlade s ustanoveniami § 50 ods. 5 ZDP.

Sú v tomto prípade stanovené špeciálne požiadavky a náležitosti, ktoré musí zmluva obsahovať?

Ako už bolo povedané zákon z možnosťou „grantovať“ prostriedky získané asignáciou explicitne nepočíta a preto ani nie je upravená nijakým spôsobom zmluva na takýto právny vzťah špeciálne použiteľná. Takáto zmluva však podľa nášho názoru by mala obsahovať všetky podstatné náležitosti, ktoré pre daný zmluvný typ predpokladajú osobitne právne predpisy (Obchodný zákonník, Občiansky zákonník), mala by obsahovať striktné účelové viazanie použitia poskytnutých prostriedkov (v súlade s ustanovením § 50 ods. 5 ZDP),

časové viazanie využitia prostriedkov (v súlade s ustanovením § 50 ods. 12 ZDP), povinnosť vyúčtovať prostriedky ako aj nejaké sankčné mechanizmy v prípade nedodržania zmluvy, tak aby prijímateľ zaplateného podielu dane bol schopný splniť svoje prípadné povinnosti z ustanovení ZDP

Musí byť zmluva viazaná na konkrétny projekt alebo môže byť bez konkrétneho účelu, resp. i na zabezpečenie administratívnych, mzdových a pod. nákladov tretieho subjektu?

Podľa nášho názoru musí byť použitie prostriedkov viazané na jeden z účelov vymedzených v ustanovení § 50 ods. 5 ZDP a takto (viď otázka č. 1) môže byť použitá aj na predmetné výdavky tretieho subjektu.

Musí si pôvodný príjemca 2% nechať poskytnuté prostriedky a ich využitie vyúčtovať?

Táto povinnosť explicitne nevyplýva zo ZDP, avšak voči orgánom dozoru je prijímateľ povinný sám preukazovať použitie podielu zaplatenej dane, takže zakotviť v zmluve povinnosť detailne vyúčtovať poskytnuté prostriedky silno odporúčame.

7) Je v prípade prevodu prostriedkov z 2% asignácie tretiemu subjektu pôvodný príjemca právne zodpovedný za využitie týchto prostriedkov danou organizáciou?

Áno, práva a povinnosti ukladá ZDP iba prvému prijímateľovi zaplateného podielu dane a ten sa svojich povinností nezbaví tým, že prostriedky poukáže tretej osobe. ZDP hovorí o účele použitia asignovaných prostriedkov. Je v tejto súvislosti potrebné zdefinovať, kedy bol tento účel naplnený. Máme za to, že len samotným poskytnutím prostriedkov tretej osobe ešte nebol naplnený zákonný účel využitia asignovaných prostriedkov.

Čo v prípade "štvrtej alebo ďalšej" organizácie (pri ďalšom využití prostriedkov v prípade určeného ale aj neurčeného využitia prostriedkov tretím subjektom - viz. otázka c. 5)?

Opäť je jednoznačne za použitie asignovaných prostriedkov zodpovedný pôvodný prijímateľ. Ak prostriedky nebudú preukázateľne použité na účel podľa ustanovenia § 50 ods. 5 ZDP príde k porušeniu rozpočtovej disciplíny pôvodným prijímateľom a tento je povinný sám (bez ohľadu na to kto skutočne prostriedky použil) vrátiť neoprávnene použitú sumu do štátneho rozpočtu.

Platí v týchto prípadoch rovnaká doba využitia prostriedkov ako pre povodného (prvotného) príjemcu 2% asignácie (do konca kalendárneho roka nasledujúcom po pripísaní prostriedkov na účet príjemcu)?

Áno aj v takomto prípade platí povinnosť podľa ustanovení § 50 ods. 12 ZDP a príjemca musí byť schopný použitie prostriedkov v danej lehote zdokladovať.

8) *Je prijemca 2% asignácie povinný nejakým spôsobom vyúčtovať použitie týchto prostriedkov? Ak áno, komu, v akom termíne a v akej forme / s akými náležitosťami?*

Zo ZDP nevyplýva povinnosť prijímateľa vyúčtovať použitie asigovaných prostriedkov. Len v prípade ak prijímateľ, ktorého súhrn podielov zaplatenej dane z príjmov fyzických osôb a právnických osôb v ročnom prehľade prijímateľov zostaveného a zverejneného podľa § 50 ods. 13 ZDP je vyšší ako 100.000 Sk, je takýto prijímateľ povinný do 12 mesiacov odo dňa zverejnenia zoznamu podľa zaslať presnú špecifikáciu použitia prijatého podielu na zverejnenie v Obchodnom vestníku. Presná špecifikácia obsahuje najmä výšku a účel použitia podielu zaplatenej dane, spôsob použitia podielu zaplatenej dane, prípadne výrok audítora. Ďalej máme za to, že použitie prostriedkov získaných asignáciou dane môže byť aj predmetom daňovej kontroly, čiže je dobré ak prijímateľ má preukázateľne zdokladované ako boli získané prostriedky použité.

9) *Aké dôsledky vyplývajú z nesplnenia, nedodržania alebo nedodania zákonných povinností prijemcovi 2% asignácie? Čo v prípade ďalšieho poskytnutia prostriedkov (viz. otázka 5 a 6)?*

Konzekvencie, spojené s použitím podielu zaplatenej dane spôsobom, ktorý nie je v súlade so zákonom, budú vždy vyvolané voči pôvodnému prijímateľovi. ZDP je v tomto prípade mimoriadne striktný. Ak sú prostriedky použité po zákonnej lehote, alebo v rozpore so ZDP vymedzeným účelom ide o porušenie rozpočtovej disciplíny. ZDP nedáva žiadnu lehotu na nápravu a ustanovuje, že prijímateľ je povinný podiel zaplatenej dane vrátiť do štátneho rozpočtu do 90 dní odo dňa vzniku skutočnosti, ktorou je spojená povinnosť vrátiť poskytnutý podiel zaplatenej dane. Podľa ustanovení § 47 ods. 2 zákona č. 303/1995 Z.z. o rozpočtových pravidlách je subjekt, ktorý porušil rozpočtovú disciplínu zároveň povinný zaplatiť do príslušného rozpočtu penále vo výške 0,2 % z neoprávnene použitej alebo zadržanej sumy za každý aj začatý deň omeškania s úhradou odvodu alebo za každý aj začatý deň neoprávneneho použitia poskytnutých prostriedkov, najviac však do výšky dvojnásobku tejto sumy. Ak porušenie rozpočtovej disciplíny zistila vnútorná kontrola, penále sa znižuje na polovicu.

Odvod neoprávnene použitých alebo zadržaných prostriedkov, ako aj penále uloží príslušná správa finančnej kontroly, ktorá ich aj vymáha. V prípade potreby odvod a penále môže uložiť a vymáhať MF SR. Ukladanie a vymáhanie odvodu a penále sa riadi všeobecnými predpismi o správnom konaní.

10) *Existujú nejaké ďalšie dôležité a podstatne okolnosti, pravidla a povinnosti, o ktorých by sme v súvislosti s 2% asignáciou mali vedieť? Praktické rady?*

V tomto momente ma nenapadajú žiadne iné pravidlá, resp. praktické rady v súvislosti s asignáciou dane.

Považujeme za potrebné upozorniť, že pri posúdení danej problematiky bolo nutné vziať do úvahy okrem spomínaných zákonov aj skutočnosť, že rozhodovacia prax a judikatúra pre danú oblasť neexistuje. Podľa našej vedomosti nie sú k dispozícii ani žiadne metodické usmernenia v danej oblasti. Aj samotné MF SR a správy finančnej kontroly musia pre oblasť výkladu a kontroly použitia podielu zaplatenej dane vyvinúť vlastnú prax, ktorá bude do určitej miery rozhodujúca pri aplikácii § 50 ZDP. Vzhľadom na to sa bolo možné opierať pri výklade zákonom nedefinovaných pojmov, ako aj pri výklade samotných zákonných ustanovení iba o právnu teóriu. Z uvedeného vyplýva, že nie je možné vylúčiť iný výklad a aplikáciu zákonných ustanovení.

V prípade akýchkoľvek otázok či nejasností sme Vám naďalej k dispozícii.

S úctou

Tomáš Kamenec