

PREGLED POREZNIH ZAKONA KOJI SE ODNOSE NA NVO
U SREDNJOJ I ISTOČNOJ EUROPI

Nakladnik
Nacionalna zaklada za razvoj civilnog društva
Zagreb, Kušanova 27

Za nakladnika
Cvjetana Plavša Matić

Privedio i preveo s engleskog
Dr. Hrvoje Arbutina

Dizajn i prelom
Studio DJM, Zagreb

Tisak
Tiskara Župac, Zagreb

Copyright © ICNL (International Center for Not-for-Profit Law – Međunarodni centar za neprofitno pravo). Tiskanje ove publikacije omogućeno je temeljem financijske potpore koju su dali Office of Democracy i Governance Bureau for Europe nad Eurasia, U.S. Agency for International Development, u skladu s uvjetima Nagrade br. EDG-A-00-01-00002-00. Mišljenja izražena u ovoj publikaciji su mišljenja autora i ne izražavaju nužno stajališta U.S. Agency for International Development.

International Center for Not-for-Profit Law, 733 15th Street, NW, Suite 420, Washington, DC 20005, (202) 624-0766, www.icnl.org

PREGLED POREZNIH ZAKONA

KOJI SE ODNOSE NA NVO
U SREDNJOJ I ISTOČNOJ EUROPI

**Nacionalna zaklada
za razvoj civilnoga društva**

Zagreb, 2004.



SADRŽAJ

I. UVOD	07
II. ANALIZA POSTOJEĆIH POREZNIH PROPISA KOJI SE ODNOSE NA NEVLADINE ORGANIZACIJE (NVO) U SREDNJOEUROPSKIM I ISTOČNOEUROPSKIM DRŽAVAMA	11
A. Izuzimanje od oporezivanja dobiti	12
1. Organizacije koje su ovlaštene tražiti izuzeća od oporezivanja dobiti	12
2. Izvori dobiti izuzete od oporezivanja	16
a. Dobit od subvencija, darova, i članarina	16
b. Dobit od gospodarskih aktivnosti	16
c. Dobit od ulaganja	23
3. Tretman NVO-a prema novom integriranom poreznom sustavu Estonije	26
B. Izuzeća od ostalih poreza	28
1. Nekretnine (uključujući poreze na korištenje zemljišta i na građenje)	28
2. Porezi na nasljedstva i darove	30
3. Porez na dodanu vrijednost (PDV)	31
C. Porezne povlastice propisane za darovatelje priloga NVO-ima	36
1. Povlastice pravnim osobama	36
2. Povlastice fizičkim osobama	38
3. Mađarska i Slovačka – “Zakoni 1%”	39
III. ANALIZA PODRUČJA PRIKLADNIH ZA REFORMU POREZNIH ZAKONA	40
IV. ZAKLJUČAK	46
V. LITERATURA	47
VI. PRILOZI	49



I. UVOD

Ovaj rad jest pregled važećih poreznih propisa koji se tiču neprofitnih, nevladinih organizacija (“NVO”) u šesnaest zakonodavstava Srednje i Istočne Europe. To su: Albanija, Bosna i Hercegovina,¹ Bugarska, Estonija, Hrvatska, Kosovo², Latvija, Litva, Mađarska, Makedonija, Poljska, Republika Češka, Rumunjska, Slovačka, Slovenija i Srbija i Crna Gora³. Rad se temelji na odgovorima na upitnike u vezi s poreznim zakonima i podzakonskim aktima koji se odnose na NVO-e, koje su dali iskusni odvjetnici u svakoj od promatranih zemalja. Upitnik, kopija kojeg je priložena kao Prilog A, traži podatke o propisima o porezu na dohodak ili dobit NVO-a; o izuzećima od takvih poreza koja se primjenjuju na NVO-e; o tretmanu dohotka ili dobiti od poslovnih i poduzetničkih djelatnosti; o primjeni drugih poreza, kao što su porezi na nekretnine, na nasljedstva i darove, porez na dodanu vrijednost, i o izuzećima od tih poreza; i o poreznim olakšicama na koje imaju pravo fizičke i pravne osobe koje daju dobrotvorne priloge NVO-ima ili su “filantropski aktivne”. Bitne odredbe propisa šesnaest zemalja sažete su u dodanim tablicama, nazvanima Prilozi B – H. Sažeci odgovora na upitnik priloženi su kao Prikaz I.

Pregled ima dvije svrhe. Prva je obavijesna; pregled je kompilacija podataka koji se odnose na važeće porezne propise primjenjive na NVO-e, dakle na podatke prema sadašnjem stanju. Druga je analitička. Ovaj rad, naime, nastoji ustanoviti ona područja u kojima bi reforma poreznih propisa u regiji o kojoj je riječ pridonijela usklađenju

- 1 Republika Bosna i Hercegovina sastoji se, prema Daytonskom sporazumu, od dva entiteta – Federacije Bosne i Hercegovine i Republike Srpske. Ovaj rad govori o Federaciji Bosne i Hercegovine tamo gdje su propisi dvaju entiteta u osnovi isti. Ako se propisi Federacije Bosne i Hercegovine i Republike Srpske razlikuju u reguliranju određenog pitanja, bit će razmotreni odvojeno.
- 2 Srpska pokrajina Kosovo je od 1999. godine pod upravom Prijelazne upravne misije Ujedinjenih naroda na Kosovu (“UNMIK”). UNMIK može, u sklopu izvršenja svojih zadataka, donositi propise. Odredba UNMIK 1999/1, §3 (od 25. srpnja 1999). UNMIK je prihvatio pravilnik i upravni nalog kojima je uređeno osnivanje i djelovanje NVO na Kosovu, u skladu s kojima sve NVO mogu gospodarski djelovati sa svrhom podupiranja svojih neprofitnih ciljeva, a javnodobrobitne NVO imaju pravo na izuzimanje od oporezivanja, koje trenutno uključuje pretpostavljeni porez, opći i posebne poreze na promet, PDV i carine. Budući da još nije uveden cjelovit porezni sustav, te da se stoga mnoga pitanja razmatrana u ovom radu naprosto ne mogu primijeniti, ovaj pregled se ne odnosi na Kosovo.
- 3 Nedavno donošenje Ustava Srbije i Crne Gore znači završni korak u raspadu Savezne Republike Jugoslavije. Federacija dviju republika, predviđena Ustavom SRJ iz 1992. godine, zamijenjena je labavom konfederacijom čija točna ovlaštenja tek trebaju biti određena. Ovaj će rad govoriti o Srbiji i Crnoj Gori u slučajevima u kojima su zakoni dvaju subjekata usuglašeni, a zasebno će analizirati njihove zakone samo ako se oni razlikuju u reguliranju nekog posebnog problema.

tih propisa s međunarodnom pozitivnom praksom, poboljšavajući tako okolnosti u kojima djeluju NVO-e i unaprijeđujući njihovu sposobnost financiranja.

Porezne povlastice općenito se smatraju neophodnima za stvaranje pogodne okoline za NVO.⁴ To se postiže tako da se, putem poreznih oslobođenja (izuzeća), omogućuje smanjenje poreznog opterećenja za NVO. U većini zemalja s razvijenim područjima djelatnosti NVO, propisi predviđaju izuzeća od porez na dobit kojima su uobičajeno podložne pravne osobe za široki krug neprofitnih organizacija, uključujući organizacije “za javnu dobrobit”, i one “za uzajamno dobro” (ili “za dobrobit članstva”).⁵ Organizacije “za javnu dobrobit” po definiciji su usmjerene na postizanje koristi za opću javnost ili neki njezin segment, dok putem organizacija “za dobrobit članstva” korist ostvaruju samo njihovi članovi. Organizacije za javnu dobrobit općenito se smatraju ovlaštenima na veća porezna povlaštenja. Prilozi, potpore i članarine dani organizacijama za javnu dobrobit uobičajeno su oslobođeni poreza na dobit, kao što su i neki oblici dobiti od gospodarskih djelatnosti i od investicija, pa makar i pod određenim uvjetima. Dodatno, NVO, a naročito NVO za javnu dobrobit, mogu uživati i oslobođenja od drugih poreza.

Porezni sustavi također uobičajeno sadrže poticaje za dobrotvorstvo. Porezna povlaštenja su za darovatelje obično propisana ili kao olakšica ili kao odbitak. Olakšicama se smanjuje iznos dohotka/dobiti podložnih oporezivanju, i one su uobičajenije. Odbitkom se smanjuje iznos poreza; on se koristi rjeđe.⁶ Porezne povlastice darovateljima općenito su ograničene na one koji pomažu NVO za javnu dobrobit.

Pregled otkriva da je većina država u regiji postigla napredak prema modernizaciji svojih poreznih zakona i stvaranju fiskalno ohrabrujućeg okvira za NVO. Većina država, na primjer, u svojim zakonima normira porezna izuzeća za određene NVO za barem neke izvore dobiti. Dodatno, većina je povećala obuhvat poreznih povlastica, obično odbitaka od oporezivog dohotka ili dobiti, na fizičke i pravne osobe koje daruju određene vrste NVO-a. Štoviše, nekoliko zemalja razvilo je inovativne prakse

4 Za opširnije razmatranje međunarodne pozitivne prakse u osiguranju poreznih povlastica i uloge takvih povlastica u poboljšanju okoline za NVO, vidi International Center for Not-for-Profit Law, “Tax Preferences for Nongovernmental Organizations”, ICNL website, www.icnl.org (1999, 2000) [hereinafter “Tax Preferences”]; International Center for Not-for-Profit Law for the Open Society Institute, *Guidelines for Laws Affecting Civic Organizations* (New York, NY: 2003).

5 U Sjedinjenim Državama, na primjer, porezni zakonik predviđa oslobođenja za 25 kategorija organizacija, u rasponu od zdravstvenih, obrazovnih, znanstvenih, dobrotvornih i drugih tradicionalno na postizanje javnog dobra usmjernih organizacija, do sindikata, trgovačkih udruženja i drugih organizacija “za dobrobit članstva”. Vidi 26 U.S.C. §501(c).

6 U Srednjoj i Istočnoj Europi samo Mađarska i Latvija propisuju odbitak od poreza. U Mađarskoj se odbitak proteže na darovanja fizičkih osoba, dok u Latviji pravo na njega imaju samo poduzetnici. Treći oblik poreznog poticaja postoji u Ujedinjenom Kraljevstvu. Prema tom sustavu, dio iznosa poreza koji darovatelj uštedi u vezi s poklonom uplaćuje se izravno organizaciji koja prima donaciju. Na primjer, ako darovatelj daruje 100 GBP, ostvarujući smanjenje poreza od 10 GBP, tih 10 GBP Ministarstvo financija uplaćuje izravno dobrotvornoj organizaciji.

koje mogu poslužiti kao model za ostatak regije, ali i za države izvan Srednje i Istočne Europe.

- *Mađarska je 1996. godine donijela zakon koji omogućuje poreznim obveznicima da 1 % od iznosa poreza koje duguju bude uplaćen NVO-ima koje oni odrede (dalje u tekstu ovaj propis navodit će se kao "zakon o usmjeravanju poreza").* Propisujući jednostavan mehanizam za usmjeravanje dijela poreza NVO-ima, "Zakon 1%" stvara značajnu masu sredstava – u 2001. godini, 1.4 milijuna poreznih obveznika osiguralo je, putem usmjeravanja 1% poreza, 25 milijuna američkih dolara – za podupiranje socijalno korisnih djelatnosti. Nedavno su i druge zemlje usvojile ovaj model: u Slovačkoj je donesen sličan zakon, koji je stupio na snagu 1. siječnja 2002. godine, u Litvi je donesen zakon koji dopušta usmjeravanje NVO-ima 2% iznosa poreza, a u Poljskoj je, u travnju 2003. godine, donesen Zakon o javnim dobrotvornim djelatnostima i o dobrovoljnom radu u koji je uključena odredba "1%".

- *Republika Češka donijela je propise koji omogućuju ustanovljenje darovnih fondova (nadarbina) i koji propisuju porezne povlastice za prihode ostvarene na tako uložena sredstva.* Postojeća investicijska ograničenja i upravni troškovi povezani s registracijom nadarbina ograničavaju fleksibilnost u upravljanju fondovima. Ipak, zakon stvara osnovna pravila za razvoj danih donacija kao sredstva financiranja djelatnosti NVO.

Brojna su, međutim, područja u kojima je reforma postojećih poreznih zakona u regiji prijeko potrebna, s ciljem osiguranja stalne financijske potpore za NVO. Ta su područja, konkretno:

- *Oslobodenje od poreza na dobit barem određene dobiti koju NVO ostvare poslovnom djelatnošću.* Uzimajući u obzir slabe financijske potencijale dobrotvorstva u samim državama regije i smanjenje inozemnih donacija, poticanje NVO-a na prikupljanje sredstava od pomoćnih poslovnih djelatnosti je od bitne važnosti za održivost sektora.

- *Proširenje poreznih poticaja za dobrotvorstvo, a osobito za dobrotvorstvo fizičkih osoba.* Ti poticaji ne samo da ohrabruju iznalaženje vrlo potrebnih izvora sredstava za sektor nego, ohrabrivanjem obveza koje prema NVO-ima preuzimaju fizičke osobe i poduzetnici, mogu također promicati jačanje veza između sektora NVO i zajednica kojima taj sektor služi.

- *Promjene zakona koji reguliraju PDV.* Zemlje koje su na pragu ulaska u EU već su poduzele promjene zakona koji reguliraju PDV; druge zemlje koje razmišljaju o pridruživanju moraju se suočiti s potrebom usklađivanja svojih zakona koji reguliraju PDV sa Smjernicom EU o PDV.

- *Propisivanje poreznih poticaja za ulaganja.* Takvi poticaji bi ohrabрили veća ulaganja imovine od strane NVO, s ciljem ostvarenja prihoda namijenjenih financiranju njihovih djelatnosti.

- *Proširenje poreznih oslobođenja na organizacije za uzajamnu korist članova i na one namijenjene javnoj dobrobiti.* To bi potaklo na osnivanje udruga koje su izraz brojnih različitosti interesa građana.

- *Osiguravanje potrebne transparentnosti i pravila odgovornosti.* NVO koje imaju pravo na porezna povlaštenja trebaju biti odgovorne za korištenje tih povlaštenja; postoji potreba za formuliranjem pravila koja će uravnotežiti potrebe vlada i javnosti za odgovornošću NVO-a s osjetljivošću na opterećenja koja takva pravila predstavljaju za NVO.

U ovom radu najprije će biti razmotreni porezni propisi koji se odnose na NVO u zemljama regije. Zatim će biti analizirana ona područja u kojima je reforma najpotrebnija ako te države žele osigurati pouzdan fiskalno ohrabrujući okvir za sektor NVO-a.

II. ANALIZA POSTOJEĆIH POREZNIH ZAKONA KOJI SE ODNOSE NA NVO U SREDNJOEUROPSKIM I ISTOČNOEUROPSKIM DRŽAVAMA

Porezni zakoni u petnaest od šesnaest zakonodavstava koja su predmet istraživanja u ovom pregledu omogućuju određenim vrstama organizacija zahtijevanje izuzimanja od poreza na dobit. Šesnaesta država, Estonija, ima novi sustav oporezivanja dobiti. Prema novom estonskom poreznom zakonu, pravne osobe, uključujući NVO, ne plaćaju više porez na dobit.⁷ Umjesto toga, one plaćaju porez na određene vrste raspodjela dobiti koje obavljaju. Način na koji su ovim novim poreznim režimom tretirane NVO razmotren je odvojeno na kraju ovog dijela.

Zahtjevi koje zakoni nameću radi postizanja prava na izuzeće od poreza na dobit u drugih petnaest zakonodavstava odnose se na dvije kategorije pitanja:

1. *Vrste organizacija ovlaštene na porezna oslobođenja.* Kod formuliranja zakonskih uvjeta za postizanje poreznog oslobođenja, neke države omogućuju oslobođenja praktički svim vrstama organizacija (tj., zaklade, udruge, i druge vrste neprofitnih pravnih osoba)⁸ pod uvjetom da su one propisno registrirane i da se pridržavaju zabrane raspodjele dobiti.⁹ Druge države ograničavaju mogućnost poreznog oslobođenja na organizacije koje zadovoljavaju javnu dobrobit. Neke uopće nemaju propisana oslobođenja za NVO, i reguliraju samo vrlo ograničena oslobođenja za pravne osobe koje obavljaju djelatnosti u interesu invalidnih osoba.

2. *Izvori dobiti olobođene od poreza.* Većina zemalja u regiji propisuje porezno oslobođenje za dobit od potpora, darova i članarina. Druga dobit, kao što je dobit od gospodarske djelatnosti (prodaja dobara ili vršenje usluga), te dobit od pasivnog ulaganja (npr., dividende, kamate, najamnine i zakupnine), može biti izuzeta od oporezivanja jedino ako zadovoljava različite uvjete.

⁷ Zakon je donesen 15. prosinca 1999. godine, a stupio je na snagu 1. siječnja 2000.

⁸ Dva najuobičajenija organizacijska oblika koja se koriste za ustanovljenje NVO u regiji su zaklada i udruga, iako nekoliko zemalja priznaje i druge oblike, uključujući Albaniju (centar) Mađarsku (trgovačko društvo za javnu dobrobit, organizacija civilnog društva), Češku Republiku (fond, trgovačko društvo za javnu dobrobit), Slovačku (neinvesticijski fond, neprofitna organizacija za pružanje opće korisnih usluga) i Litvu (javna ustanova).

⁹ Zabrana raspodjele dobiti znači da NVO ne smiju raspodjeljivati svoju dobit. Time se postiže korištenje cjelokupne dobiti za financiranje djelovanja NVO. Ova karakteristika razlikuje NVO od profitno usmjerenog poduzetništva.

Uz porez na dobit, pravne su osobe opterećene još i različitim drugim porezima, kao što su, između ostalih, porez na nekretnine i porez na dodanu vrijednost (PDV). Praktična rješenja s obzirom na oslobođenje NVO-a od tih drugih poreza značajno se razlikuju u pojedinim zemljama Srednje i Istočne Europe.

Sažeti prikaz poreznih zakona koji se odnose na ta pitanja slijedi u nastavku teksta.

A. POREZNA OSLOBOĐENJA KOD POREZA NA DOBIT

1. Organizacije na koje se odnosi oslobođenje od poreza na dobit

Sve zemlje u regiji propisuju oslobođenja od poreza na dobit, kojima su općenito podvrgnute druge pravne osobe, barem za neke vrste NVO-a i barem za neke vrste dobiti.¹⁰

Oslobođenja koja se odnose na organizacije za javnu dobrobit i za uzajamnu dobrobit. Većina zemalja u regiji propisuje oslobođenje od poreza za određene vrste dobiti mnogim oblicima NVO, kako onima za uzajamnu korist tako i NVO-ima za javnu dobrobit. Te su zemlje: Češka Republika, Hrvatska, Latvija, Litva, Mađarska, Rumunjska, Slovačka i Srbija i Crna Gora, kao i Federacija Bosna i Hercegovina. Ti zakoni su u skladu s međunarodnom pozitivnom praksom, koja ohrabruje oslobođenja za udruge, kao što su klubovi i društva, koji pogoduju samo svojim članovima, kao i za organizacije koje zadovoljavaju javne potrebe, kao što su tradicionalna dobrotvorna društva ili organizacije za pružanje socijalne pomoći.

U nekim državama, zakoni su utemeljeni na argumentu da NVO, kao nepoduzetničke tvorbe, nisu subjekti prikladni za oporezivanje, barem što se tiče određenih vrsta dobiti.¹¹ Na primjer, u Slovačkoj zakon predviđa da se zaklade i udruge ne osnivaju radi ostvarenja dobiti te da stoga nisu podvrgnute porezu na dobit u pogledu potpora i članarina.¹² U Latviji, neprofitne organizacije i javne organizacije koje se ne bave poslovnom djelatnošću nisu podvrgnute porezu na dobit od poslovanja.¹³ U Federaciji Bosne i Hercegovine, NVO ne plaćaju porez na dobit. Sličan propis oslobađa sve vrste NVO od poreza na dobit u Litvi.¹⁴

¹⁰ Zakoni zemalja analizirani s obzirom na vrste organizacija ovlaštene na porezna oslobođenja sažeto su prikazani u Prilogu B.

¹¹ Vidi Tax Preferences, supra, bilješka 4.

¹² Zakon o porezima na dohodak, No. 366/1999.

¹³ Oslobođenje se primjenjuje također i na privatne mirovinske fondove, koji su NVO u širem smislu riječi, ali nisu predmet razmatranja u ovom radu.

¹⁴ U Litvi je, međutim, učinjen izuzetak: određene vrste organizacija ne mogu izravno obavljati bilo koju vrstu gospodarske djelatnosti s ciljem ostvarenja prihoda.

Propisi češće uvršćuju NVO-e u krug oporezivih pravnih osoba, ali propisuju oslobođenje od poreza na dobit trgovačkih društava. U Češkoj Republici, na primjer, Zakon o porezu na dobit propisuje da su sve organizacije ustanovljene radi neprofitne djelatnosti ovlaštene ili na oslobođenje ili na smanjenje poreza, zavisno od izvora dobiti.¹⁵ Zakon sadrži dugačak popis vrsta pravnih osoba koje uživaju porezne povlastice, uključujući udruge građana, fondove, zaklade, trgovačka društva za javnu dobrobit, crkve i religijske udruge, te javne visokoškolske ustanove. U Hrvatskoj, religijske zajednice, političke stranke, sindikati, strukovna udruženja, udruge, fondacije i zaklade ustanovljene u dobrotvorne, humanitarne, znanstvene, kulturne ili slične svrhe, kao i druge neprofitne organizacije i ustanove koje nisu uvrštene niti u jednu od prethodno navedenih vrsta, uživaju povlasticu poreznog oslobođenja. Rumunjski zakon oslobađa slično dugačak popis organizacija. U Srbiji, zakon o oporezivanju trgovačkih društava ne propisuje izričito nevladine organizacije kao izuzete od poreza na dohodak ili dobit, nego regulira “druge pravne osobe”, koje su zakonom oslobođene od poreza. Te “druge pravne osobe” prvenstveno su udruge, legati, zaklade, religijske i sportske organizacije.

U Mađarskoj se Zakon o porezu na dobit primjenjuje na “poslovne djelatnosti” svih pravnih osoba, uključujući organizacije za javnu dobrobit, “istaknute” organizacije za javnu dobrobit,¹⁶ trgovačka društva za javnu dobrobit, zaklade, javne zaklade, organizacije civilnog društva, crkve i druge. Dobit od poslovanja, u iznosu ispod propisanog praga, oslobođena je od oporezivanja.¹⁷ Određene vrste djelatnosti zaklada, javnih zaklada, organizacija civilnog društva i javnih strukovnih udruženja nisu definirane kao “poslovne djelatnosti”, uključujući tu javnodobrobitnu djelatnost neke organizacije i svaku potporu, pripomoć i članarine ostvarene u vezi s time, te prodaju imovine ili zaliha isključivo u funkciji javnodobrobitne djelatnosti organizacije. Koncept javne dobrobiti je ipak značajan kod oporezivanja NVO, jer razina poreznih povlastica koju neka organizacija može ostvariti ovisi o stupnju javnodobrobitne djelatnosti koju ta organizacija obavlja.

¹⁵ U Češkoj Republici propisano je oslobođenje za dobit iz nekih izvora, te oporezivanje dobiti od gospodarske djelatnosti prema sustavu sniženog oporezivanja. Češka pravila koja se odnose na oporezivanje dobiti prema njezinom izvoru, uključujući sustav sniženog oporezivanja, objašnjena su infra, § II.A.2.

¹⁶ Mađarski zakon propisuje dvije vrste organizacija za javnu dobrobit i osigurava im različite razine povlastica. Obje kategorije imaju pravo na veće povlastice nego NVO koje nisu kvalificirane kao organizacije za javnu dobrobit. “Organizacija za javnu dobrobit” može biti zaklada, udruga, zaklada javnog prava, udruga javnog prava ili trgovačko društvo za javnu dobrobit, te se mora baviti javnodobrobitnom djelatnošću navedenom u zakonu. Ta se organizacija može baviti gospodarskom djelatnošću samo radi ostvarenja njezinih javnodobrobitnih ciljeva. Vidi infra, § II.A.2. “Istaknuta organizacija za javnu dobrobit”, koja ima pravo na veće povlastice, mora, dodatno, izvršavati dužnosti koje se uobičajeno smatraju zadacima države ili lokalnih vlasti. Mađarsko pravo također predviđa i trgovačka društva za javnu dobrobit, koja mogu obavljati i poslovnu i javnodobrobitnu djelatnost, ali ne mogu raspodjeljivati dobit.

¹⁷ Vidjeti infra § II.A.2.

Oslobođenja koja se odnose samo na organizacije za javnu dobrobit. Drugi pristup jest – oslobođenje za one organizacije koje obavljaju djelatnosti javne dobrobiti. Pet zemalja – Albanija, Bugarska, Estonija, Poljska i Slovenija – i Kosovo – oslobađa od poreza na dobit samo organizacije koje sudjeluju u djelatnostima koje zadovoljavaju neku javnu potrebu; te zemlje imaju popise takvih djelatnosti kojima se organizacije koje žele ostvariti pravo na porezno oslobođenje moraju baviti. Organizacije koje sudjeluju u dobrotvornim, humanitarnim, znanstvenim i obrazovnim djelatnostima najčešće uživaju porezno oslobođenje; neke države, međutim, oslobađaju od poreza također i NVO koje obavljaju druge vrste djelatnosti, uključujući amaterski sport i političku djelatnost.

Na primjer, u Albaniji je propisano da su “pravne osobe koje vrše religijsku, humanitarnu, dobrotvornu, znanstvenu i obrazovnu djelatnost” oslobođene od poreza pod uvjetom da se imovina ili dobit ne koristi za potrebe osnivača ili članova.¹⁸ Poljski popis djelatnosti koje uživaju porezno oslobođenje uključuje također zaštitu okoliša, kulturne djelatnosti i potpore za seosku infrastrukturu. U Sloveniji su udruge, religijske zajednice, privatni i javni fondovi i druge organizacije i institucije ustanovljene radi ekoloških, humanitarnih, dobrotvornih i drugih neprofitnih svrha oslobođene od oporezivanja, izuzev u dijelu svoje djelatnosti u kojem obavljaju gospodarsku djelatnost.

U Bugarskoj, zakon kojim je regulirano osnivanje zaklada i udruga propisuje da vlada može potpomoći, putem poreznih ili drugih povlastica normiranih odgovarajućim zakonom, NVO za javnu dobrobit. Javnodobrobitne svrhe definirane zakonom uključuju zdravstvo; znanost, obrazovanje, razvoj i jačanje duhovnih vrijednosti, civilno društvo, inženjerstvo, tehnologiju, ili tjelesnu kulturu, pomoć socijalno ugroženima, potrebitima ili invalidnima, pomoć kod socijalne integracije i osobnog napretka i zaštitu ljudskih prava i okoliša.¹⁹ Na Kosovu, NVO može steći status javnodobrobitne organizacije ako njezine glavne djelatnosti uključuju jednu ili više sljedećih: humanitarna pomoć, dobrotvorni rad, obrazovanje i zdravstvo (ako su pojedincima ili grupama koji/koje su u nepovoljnom položaju osigurane značajne koristi bez naplate ili po cijeni nižoj od nepristrane tržišne vrijednosti usluge); kultura, zaštita ili očuvanje okoliša, gospodarska obnova i razvoj (ako su poduzeti prije svega u korist pojedinaca ili grupa u nepovoljnom položaju), promicanje ljudskih prava,

18 Zakon o porezu na dobit, No. 8438, čl. 18. Albanija je propisala zakonski okvir koji se odnosi na NVO. Vidi Zakon o neprofitnim organizacijama, br. 8788 (7. svibanj 2001.); Zakon o registraciji neprofitnih organizacija, br. 8789 (7. svibanj 2001.); Zakon o nekim dodacima i dopunama Zakona br. 7850, od 29.07.1994, “Građanski zakonik Republike Albanije”, br. 8781 (3. svibanj 2001.). Članak 40. Zakona o neprofitnim organizacijama propisuje da se “olakšice i oslobođenja neprofitnih organizacija od poreza i carine propisuju zakonom.” Zakon nije dopunjen od stupanja na snagu novog zakonskog okvira. U praksi, porezna administracija je proširila oslobođenje na sve NVO i ne zahtijeva dokazivanje da NVO sudjeluju u djelatnostima s popisa.

19 Porezni propisi još nisu izmijenjeni i dopunjeni da bi se osigurale navedene povlastice.

promicanje demokratskih praksa i civilnog društva, promicanje jednakosti spolova, ili bilo koja druga djelatnost koja je u službi javne dobrobiti.

Ograničenija oslobođenja/snižene stope za određene tipove dobiti. Republika Srpska i Makedonija, propisuju ograničenija porezna oslobođenja za NVO. U Republici Srpskoj, "pravne osobe uključene u radnu i profesionalnu rehabilitaciju i zapošljavanje invalidnih osoba" izuzete su od poreza na dobit trgovačkih društava. NVO uključene u te djelatnosti na taj su način oslobođene od poreza, ali druge NVO su obveznici poreza na dobit trgovačkih društava. U Makedoniji, Zakon o udrugama i zakladama građana iz 1998. godine propisuje, doduše, da sve udruge i zaklade imaju pravo na porezna oslobođenja propisana zakonom, ali su oslobođenja dostupna prema poreznim zakonima razmjerno vrlo ograničena. Zakon o porezu na dobit primjenjuje se na sve subjekte koji ostvare dobit, i ne predviđa nikakva oslobođenja za NVO-e. Slično sustavu u Republici Srpskoj, jedine organizacije izuzete od poreza bez obzira na okolnosti su centri koji pružaju sklonište invalidnim osobama. Druge pravne osobe mogu iskoristiti povlasticu sniženja porezne osnovice, ovisno o izvoru njihovih prihoda i svrhe učinjenih rashoda.

Sažetak

ORGANIZACIJE KOJE IMAJU PAVO NA POREZNO OSLOBOĐENJE

Oslobođenje za većinu NVO	Češka Republika, Federacija Bosne i Hercegovine, Hrvatska, Latvija, Litva, Madžarska, Rumunjska, Slovačka, Srbija i Crna Gora
Oslobođenje za NVO s djelatnošću za javnu dobrobit	Albanija, Bugarska, Estonija, Kosovo, Poljska, Slovenija
Ograničenija oslobođenja dobiti	Makedonija, Republika Srpska

2. Izvori prihoda izuzetih od oporezivanja

Propisi u regiji reguliraju također vrste dobiti koje nisu podložne oporezivanju.

a. Prihodi od potpora, donacija i članarina

Prihodi od potpora, donacija i članarina karakteristično su u zemljama Srednje i Istočne Europe oslobođeni od oporezivanja.²⁰ Ta je praksa u skladu s međunarodnom pozitivnom praksom.²¹

b. Dobit od gospodarskih djelatnosti

Dobit od gospodarskih djelatnosti podložna je u zemljama Srednje i Istočne Europe različitim poreznim tretmanima. Od zemalja koje dopuštaju NVO-ima obavljanje gospodarskih djelatnosti, nekoliko njih oporezuje dobit od takvih djelatnosti u cijelosti. Druge predviđaju oslobođenje za određene vrste dobiti od gospodarske djelatnosti i koriste različita sredstva da bi definirale kriterije za vrste dobiti oslobođene od oporezivanja.²²

Gospodarske djelatnosti mogu biti definirane kao “redovito obavljani obrt ili poslovanje, koji uključuju prodaju dobra ili obavljanje usluga i koji ne obuhvaćaju djelatnosti koje su isključene u skladu s nekom izraženom tradicijom”.²³ Općenito, ova definicija podrazumijeva isključenje primitaka u obliku darova i donacija (vidjeti gore), određene oblike pasivne dobiti, povremene djelatnosti kao što su priredbe za prikupljanje sredstava, djelatnosti obavljane korištenjem dobrovoljnog rada i iznose koji su “u bitnoj mjeri povezani s javnodobrobitnim svrhama organizacije” [tj. školarina plaćena obrazovnoj organizaciji].²⁴

20 Iznimka je Kosovo, na kojem organizacije koje nemaju status javnodobrobitnih plaćaju porez na sve prihode, uključujući potpore, donacije i članarine, koje svojim iznosima premašuju rashode. U Makedoniji, Zakon o porezu na dobit propisuje da prihodi pravnih osoba iz “proračuna ili fonda namijenjeni obavljanju njihovih djelatnosti” neće biti uključeni u poreznu osnovicu prilikom izračuna poreza na dobit. Sredstva sa posebnih računa i sredstva ostvarena od namjenskih donacija, članarine, i neka druga sredstva smatraju se “sredstvima namijenjenim obavljanju njihovih djelatnosti”. Porezni obveznik mora odlučiti o upotrebi takvih sredstava, o svom finacijskom planu i programu i o postupku i rokovima za korištenje tih sredstava. “Prihod pravnih osoba iz proračuna ili fonda” nije definiran zakonom. Općenito se, međutim, razumijeva uključivanje bilo koje vrste prihoda koji je točno određen za obavljanje djelatnosti pravne osobe. U skladu s time, sve potpore, donacije i članarine su oslobođene poreza.

21 Podaci koji se odnose na propise promatranih zemalja kojima je regulirano oporezivanje priloga i članarina sažeto su prikazani u Prilogu C.

22 Propisi promatranih zemalja koji se odnose na oporezivanje dobiti od poslovnih djelatnosti sažeto su prikazani u Prilogu D.

23 International Center for Not-for-Profit Law, “Economic Activities of Not-for-Profit Organizations,” u: Regulating Civil Society, conference report, (Budapest: May 1996), str. 6-7 [objavljeno na web adresi www.icnl.org]; (“Economic Activities”); Lee Davis and Nicole Etchart, Profits for Nonprofits: An Assessment of the Challenges in NGO Self-financing, (Santiago, Chile: NESST 1999), str. 72-73. Treba primijetiti da je gospodarska djelatnost često nedefinirana u zakonima regije.

24 Ibid.

Razmatranje poreznog tretmana dobiti od gospodarskih djelatnosti NVO-a dovođi do formuliranja dva odvojena pitanja:

- (1) Treba li NVO-ima dopustiti sudjelovanje u gospodarskim djelatnostima, i ako da, do koje mjere?
- (2) Pod kojim okolnostima treba oporezivati dobit od takvih djelatnosti?

Međunarodna pozitivna praksa upućuje na to da je odgovor na prvo pitanje da – NVO-ima svakako treba dopustiti bavljenje gospodarskim djelatnostima kao sredstvom podupiranja njihovih javnih svrha.²⁵ Očigledno je, međutim, da trebaju postojati određena ograničenja u pogledu opsega do kojeg se NVO mogu uključiti u poslovne djelatnosti a da i dalje budu smatrane NVO-ima, jer će se organizacija koja je prije svega usmjerena na poslovanje doimati više kao profitna tvorba, te bi je trebalo tako i tretirati. Na temeljnoj razini, mogućnost NVO da djeluje kao komercijalni subjekt ograničena je propisima koji reguliraju njihovu registraciju i djelovanje, a koji općenito propisuju da one budu organizirane kao neprofitne organizacije koje su kao takve određene zakonom, i da se podvrgavaju zabrani raspodjele dobiti. U skladu s time, sva dobit, pa i ona ostvarena gospodarskim djelatnostima, mora bit zadržana radi financiranja djelovanja NVO i ne smije se nikome raspodjeljivati. Države u regiji, međutim, općenito propisuju dodatna ograničenja što se tiče dopustivosti gospodarskih djelatnosti NVO. One dopuštaju NVO obavljanje djelatnosti s ciljem ostvarenja dobiti, ali propisuju ograničenje u smislu da organizacija može koristiti ostvarenu dobiti samo za ostvarivanje svojih statutarrih ciljeva.

Dopustivost gospodarskih djelatnosti: Gotovo sve države u regiji dopuštaju barem nekim NVO izravno bavljenje gospodarskim djelatnostima. U većini slučajeva, zakoni sadrže ograničenje da svrhe tih djelatnosti moraju biti – podupiranje ciljeva utvrđenih u statutima organizacije. Na primjer, u Hrvatskoj udruge mogu obavljati gospodarsku djelatnost navedenu u osnivačkim dokumentima i potrebnu za postizanje statutarrih ciljeva, dok zaklade mogu obavljati gospodarsku djelatnost s ciljem povećanja vrijednosti imovine, koja se može koristiti samo za ostvarenje statutarrih ciljeva.

U Rumunjskoj, zakon dopušta udrugama i zakladama neposredno bavljenje gospodarskim djelatnostima ako su one dopunske naravi te ako su tijesno povezane s primarnim svrhama organizacije. Prema Zakonu o pravnim osobama s neprofitnim svrhama, Bugarska dopušta neprofitnim zakladama i udrugama bavljenje gospodarskim djelatnostima ako su one u vezi s glavnom, statutom propisanom djelatnošću organizacije. Prihod ostvaren takvim djelatnostima mora se koristiti za postizanje sta-

²⁵ Vidi Tax Preferences, supra bilješka 4.

tutarnih svrha organizacije. Druge države koje zahtijevaju da dobit od gospodarskih djelatnosti bude korištena za postizanje statutarne ciljeva su Bosna i Hercegovina, Češka Republika, Estonija, Kosovo, Slovačka, Slovenija i Srbija i Crna Gora.

Albanija, Latvija, Mađarska, Poljska i Slovenija su formulirale svoja ograničenja za gospodarske djelatnosti NVO-a na donekle drugačiji način. U Mađarskoj, Albaniji i Sloveniji, propis prema kojem prihod mora biti korišten za ostvarenje statutom definiranih svrha u vezi je s normom koja određuje da NVO ne može biti osnovana ponajprije radi obavljanja gospodarske djelatnosti.²⁶ U Poljskoj je NVO-ima dopušteno obavljanje gospodarskih djelatnosti ako su one namijenjene prije svega javnodobrobitnim svrhama.

Dvije zemlje – Češka Republika i Slovačka – prave razliku između zaklada i drugih vrsta NVO s obzirom na dopustivost poslovnih djelatnosti. U Češkoj Republici je udrugama i javnodobrobitnim trgovačkim društvima dopušteno obavljanje gospodarskih djelatnosti, ali zakladama i fondovima ograničeno je bavljenje određenim vrstama djelatnosti, kao što su iznajmljivanje imovine i organiziranje lutrija ili zbirki. Slično tome, u Slovačkoj je zakladama i neinvesticijskim fondovima zabranjeno bavljenje poslovnim djelatnostima.

Dvije države su izuzeci od općeg trenda dopuštanja NVO da izravno obavljaju gospodarske djelatnosti. U Makedoniji, zaklade i udruge ne mogu izravno obavljati gospodarske djelatnosti. Da bi se uključile u djelatnosti kojima ostvaruju dobit za postizanje svojih neprofitnih svrha, one moraju osnovati odvojena dionička društva ili društva s ograničenom odgovornošću. Ta odvojena društva-kćeri podvrgnuta su istim poreznim propisima kao i drugi komercijalno usmjereni poduzetnici. Slično tome, u Litvi je udrugama i dobrotvornim organizacijama zabranjeno izravno bavljenje obrtom ili poslovanjem (iako se ova zabrana ne odnosi na organizacije socijalne naravi, javne institucije i vjerske zajednice). Svaka poslovna djelatnost mora biti ostvarivana putem odvojenog trgovačkog društva.

Oporezivanje dobiti ostvarene gospodarskim djelatnostima: Kod utvrđivanja kako dobit od gospodarskih djelatnosti treba biti oporezovana, moguće je koristiti nekoliko pristupa ili testova:²⁷

- (1) Oporezuje se cjelokupna ostvarena dobit.
- (2) Test “povezanosti”, prema kojem se porez uvodi samo ako djelatnosti kojima se ostvaruje dobit nisu u vezi s javnodobrobitnim svrhama organizacije. Sjedinjene

²⁶ U Mađarskoj zaklade i organizacije civilnog društva mogu obavljati gospodarsku djelatnost jedino radi ostvarenja svojih ciljeva.

²⁷ Za opširniju raspravu o prednostima i nedostacima svakog od tih pravila, vidi Economic Activities, supra bilješka 23, str. 9-16.

Države, koje razrezuju “porez na dobit od nepovezane poslovne djelatnosti”,²⁸ su primjer države koja je usvojila takav pristup.

(3) Test “namjena dobiti”, prema kojem je cjelokupna ostvarena dobit od gospodarske djelatnosti koja se koristi za podupiranje javnodobrobitnih svrha organizacije oslobođena od oporezivanja. Ovaj pristup koristi se, npr., u Njemačkoj; zakonom je predviđeno da je dobit od poslovne djelatnosti oporeziva, osim ako djelatnost ne služi izravno za ostvarenje svrha NVO.²⁹

(4) “Prag” ili mehanički test, prema kojem se oporezuje cjelokupna dobit od poslovanja iznad određenog iznosa.

(5) Hibridni testovi, koji kombiniraju elemente prethodnih pravila.

Bez oslobođenja: Od četrnaest zemalja u regiji koje dopuštaju NVO-ima obavljati barem neke poslovne djelatnosti, tri – Albanija, Bugarska i Slovenija – kao i Republika Srpska, oporezuju u cijelosti dobit ostvarenu takvim djelatnostima. U Bugarskoj, na primjer, Zakon o porezu na dobit iz 1997. godine definira dobit uključujući “dividende, [povrat od] kapitala, isplate kamata, dobit ostvarenu prodajom nekretnina, pokretnina i dugoročne financijske imovine, dobit od autorskih prava, naknade za tehničke usluge i isplate najamnina.” Cjelokupna dobit podložna je oporezivanju porezom na dobit. Novi albanski Zakon o neprofitnim organizacijama izričito dopušta da NVO obavljaju gospodarske djelatnosti – jasan otklon od rješenja u prijašnjem zakonu, koji je zabranjivao gospodarske djelatnosti – ali porezni zakon nije dopunjen od stupanja na snagu novog Zakona 2001. godine. Budući da porezni zakon ne propisuje oslobođenja, dobit od djelatnosti NVO je oporezovana na isti način kao i dobit ostalih pravnih osoba. U Republici Srpskoj NVO koje ne sudjeluju u radnoj i profesionalnoj rehabilitaciji i zapošljavanju invalidnih osoba su obveznici poreza na dobit koju ostvare svojom gospodarskom djelatnošću. U Sloveniji NVO nisu izuzete od poreza na dobit ako obavljaju poslovnu ili gospodarsku djelatnost. Porezne vlasti određuju kazuistički (od slučaja do slučaja) je li neki prihod ili trošak nastao obavljanjem gospodarske djelatnosti, te se time uključuje u izračun poreza na dobit.

Propisana oslobođenja: Deset drugih zemalja u regiji i Kosovo propisuju oslobođenje od poreza na dobit barem za neke prihode od gospodarskih djelatnosti; to su Češka Republika, Hrvatska, Latvija, Mađarska, Poljska, Rumunjska, Slovačka i Srbija i Crna Gora. Od pobrojanih, samo Bosna i Hercegovina, Latvija, Litva, Kosovo i

²⁸ Vidi 26 U.S.C. § 511, et seq.

²⁹ Schauhoff, Stephan, “The Economic Meaning of Not-for-Profit Organizations,” u: Cahiers de Droit Fiscal International, vol. LXXXIVa (The Hague: Kluwer Law International 1999), str. 430.

Poljska strogo provode jedan od testova prije navedenih. Većina se opredijelila za kombiniranje sastavnica različitih testova radi određivanja koji prihod od gospodarske djelatnosti je izuzet od oporezivanja a koji nije.

Bez poreza: U Federaciji Bosne i Hercegovine NVO nisu oporezovani porezom na dobit, te njihova dobit od gospodarskih djelatnosti stoga nije oporezovana.³⁰ U Litvi su sve neprofitne organizacije izuzete od oporezivanja porezom na dobit; međutim organizacije socijalne naravi, javne institucije i vjerske zajednice mogu obavljati poslovne djelatnosti.

Test povezanosti: Latvija primjenjuje test “povezanosti”. Dobit od poslovnih djelatnosti vezanih uz statutarne svrhe organizacije oslobođena je od poreza, dok se dobit koja je nepovezana s tim svrhama oporezuje po istoj osnovi kao i dobit od profitnog poslovanja.

Test namjene dobiti: Prema poljskom zakonu, dobit od poslovnih djelatnosti, kao i svaka druga dobit NVO-a, oslobođena je do iznosa uloženog u provedbu javnodobrobitnih djelatnosti navedenih u zakonu. Slično tome, NVO na Kosovu, koje imaju status javnodobrobitnih organizacija, izuzete su od oporezivanja u mjeri u kojoj ostvarene prihode koriste za javnodobrobitne svrhe.

Hibridni testovi: Većina zemalja danas koristi hibridna pravila za određenje dobiti ostvarene gospodarskim djelatnostima koja će biti oporezovana. Te zemlje imaju pravila koja koriste neke kriterije testova namjene dobiti ili povezanosti, ali ih kombiniraju s drugim uvjetima. Na primjer, u Češkoj Republici i u Srbiji i Crnoj Gori test namjene dobiti kombiniran je s pragovima dobiti ispod kojih je cjelokupna dobit od poslovanja oslobođena od oporezivanja. U Češkoj Republici, NVO imaju pravo na oslobođenje dobiti od poslovnih djelatnosti koja je manja od 300.000 CZK (otprilike 9,400 EUR). Dobit iznad tog iznosa može se, po osnovi propisane porezne olakšice, umanjiti za 30%, ali najviše do iznosa od 1 milijuna CZK (31,400 EUR), pod uvjetom da organizacija iznos poreza ušteden korištenjem porezne olakšice koristi za troškove u vezi s djelatnošću, ili radi unapređenja djelatnosti, koje su izuzete od oporezivanja. U Srbiji, dobit ostvarena gospodarskom djelatnošću organizacije oslobođena je poreza ako je ispunjeno pet uvjeta: 1) dobit ne premašuje 300.000 dinara (približno 4,500 EUR); 2) do-

³⁰ U Federaciji su banke i druge financijske organizacije, osiguravajuća društva i zadruga i “institucije koje prodaju dobra i obavljaju usluge na tržištu” obveznici poreza na dobit. NVO se općenito ne smatraju nekom od tih vrsta organizacija te su, posljedično, izuzete od poreza na dobit. Točan je sadržaj pojma “institucija”, međutim, nejasan, što stvara određenu dvoznačnost s obzirom na primjenu poreza na dobit na NVO.

bit nije raspodijeljena osnivačima organizacije, članovima uprave ili osobama povezanim s njima; 3) plaće članova uprave i zaposlenika ne prelaze dvostruki iznos prosječne plaće isplaćene u onom području gospodarske djelatnosti kojim se organizacija bavi; 4) sva ostvarena dobit je iskorištena za unapređenje ciljeva radi kojih je organizacija osnovana; i 5) gospodarske djelatnosti NVO ne narušavaju tržišnu utakmicu u sektoru privatnog poslovanja, kako je ona definirana pravom tržišne utakmice. U Crnoj Gori je dobit od gospodarske djelatnosti organizacije oslobođena od poreza ako nije veća od 4,000 EUR i ako se koristi za unapređenje statutarne ciljeva organizacije.

U Slovačkoj je prihod koji je manji od 300.000 SK (7,300 EUR) oslobođen od poreza na dobit. Povezana poslovna djelatnost je ona za koju u statutu organizacije nije određeno da je njezina prvenstvena svrha, ali koja je važna za ostvarenje statutarne ciljeva organizacije.

U Mađarskoj je Zakonom o oporezivanju trgovačkih društava propisano da za zaklade, javne zaklade, organizacije civilnog društva i javna strukovna udruženja poslovna djelatnost ne uključuje javnodobrobitnu djelatnost ili prodaju imovine ili zaliha koje služe isključivo javnodobrobitnoj djelatnosti. Ako NVO nije organizacija za javnu dobrobit, poslovna djelatnost ne uključuje djelatnost u vezi sa statutarne svrhama organizacije, ili prodaju imovine ili zaliha koje služe isključivo takvoj djelatnosti. Dobit ostvarena drugim gospodarskim djelatnostima koja ne premašuje određene pragove ne oporezuje se; pragovi su različiti za različite vrste organizacija, ovisno o razini javnodobrobitnog statusa. Organizacije koje nemaju javnodobrobitnu svrhu imaju pravo na oslobođenje za dobit od poslovanja koja nije veća od 10% od ukupne dobiti ili od 10 milijuna HUF (39.400 EUR). Redovite organizacije za javnu dobrobit imaju pravo na izuzeće za takvu dobit ako ona nije veća od 10% od ukupne dobiti ili 20 milijuna HUF. "Istaknute" organizacije za javnu dobrobit imaju pravo na porezno oslobođenje za takvu dobit do 15% od ukupne dobiti. Trgovačka društva za javnu dobrobit imaju pravo na porezno oslobođenje za oporezivu dobit iznad 10%-tnog praga, kada se stavi u razmjer dobit od "povlaštene" (od poreza oslobođene) djelatnosti prema ukupnoj dobiti.

Ako u Rumunjskoj zaklada ili udruga obavlja gospodarsku djelatnost uz dobrotvornu ili socijalno-potpornu djelatnost, ta organizacija ima pravo na porezni odbitak temeljem rashoda ostvarenih obavljanjem dobrotvorne ili socijalno-potporne djelatnosti; odbitak se izračunava u skladu s poreznim zakonom, i može iznositi do najviše 5% od iznosa razlike između ukupnoga godišnjeg prihoda i ukupnoga godišnjeg rashoda. Odbitak se primjenjuje tako dugo dok se rashodi vrše za kvalificiranu svrhu (tj. za onu koja je zakonita i po svojoj prirodi neprofitna). Ako NVO obavlja gospodarske djelatnosti nepovezano s njezinim neprofitnim svrhama, porezno povlaštenje može se koristiti samo ako dobit koju ostvari NVO nije veća od

10.000 EUR godišnje (u protuvrijednosti u RoL), i ako nije veća od 10% o ukupnih neoporezivih prihoda.³¹

Prema hrvatskom Zakonu o porezu na dobit, dobit ostvarena obavljanjem gospodarskih djelatnosti bit će oporezovana ako bi njezino neoporezivanje dovelo do stjecanja “neopravdanih povlastica na tržištu”. Porezna Uprava, na vlastitu inicijativu ili u povodu zahtjeva poreznog obveznika, može, od slučaja do slučaja, odlučivati o oporezivanju dobiti ostvarene gospodarskom djelatnošću NVO. To u osnovi znači da postoji mogućnost da dobit od gospodarske djelatnosti ne bude oporezovana ako Porezna uprava utvrdi da spomenuti uvjet nije ispunjen. Nije, međutim, jasno kako će Porezna uprava tumačiti odredbu “neopravdane povlastice na tržištu” Zakona, i za koje će vrste djelatnosti biti smatrano da omogućuju NVO stjecanje takve pozicije. Dobit organizacija za koje se utvrdi da imaju “neopravdane povlastice na tržištu” bit će oporezovana po stopi od 20%.

Sažetak

**POREZNA OSLOBOĐENJA ZA RAZLIČITE VRSTE DOBITI
OD GOSPODARSKIH DJELATNOSTI**

Zabranjuju izravne gospodarske djelatnosti	Litva (udruge i dobrotvorna društva i pokroviteljske zaklade), Makedonija
NVO nisu oporezovane	Fed. Bosne i Hercegovine, Litva (organizacije socijalno-potporne namjene, javne institucije i vjerske zajednice)
Oporezuju dobit od gospodarskih djelatnosti	Albanija, Bugarska, Slovenija, Republika Srpska
Test “povezanosti”	Estonija, Latvija
Test “namjene dohotka”	Poljska, Kosovo
Složeni testovi	Češka Republika, Hrvatska, Mađarska, Rumunjska, Srbija i Crna Gora, Slovačka

³¹ Uz registracijske pristojbe, darovanja i pokroviteljske prihode, prihodima se za svrhe oporezivanja NVO-a ne smatraju niti: prihodi od priredbi i izložbi, financijska sredstva ostvarena iz državnog ili lokalnih proračuna, prihodi ostvareni djelatnostima sindikata ili drugih dioničara koji se koriste za svrhe socijalne ili stručne naravi, i prihodi ostvareni ustupom imovine u posjedu NVO koja nije korištena u poslovne svrhe.

c. Dobit od ulaganja

U sve većem broju zemalja ulaganja čine za NVO važan izvor prihoda. Privatne zaklade i sveučilišta ulažu velike darovane iznose, ostvarujući značajnu dobit na temelju kamata, dividendi i kapitalnih dobitaka koje zatim mogu iskoristiti za financiranje svojih djelatnosti. Druge organizacije ostvaruju najamnine temeljem ulaganja u nekretnine, dobit od autorskih prava na temelju prodaje prava intelektualnog vlasništva i dividende ili kamate od dionica, bankovnih računa i drugih ulaganja. Međutim, budući da je važno da sredstva barem NVO-a posvećenih javnoj dobrobiti budu utrošena prije svega u javne svrhe, države koje propisuju poticaje za ulaganja ponekad donose pravila radi sprječavanja NVO u akumuliranju pretjeranog kapitala i radi osiguranja raspodjele imovine NVO u prikladne svrhe.³²

Koncepcijski, porezna pitanja u vezi s takvim ulaganjima od strane NVO-a su:

1. Treba li NVO-ima dopustiti ostvarenje dobiti od pasivnog ulaganja?
2. Kako bi dobit od ulaganja trebala biti oporezovana?
3. Koja ograničenja na, npr., akumuliranje kapitala, raspodjelu dobiti i upravljanje ulaganjima treba propisati?

U regiji je prisutan veliki broj različitih pristupa ovim pitanjima.³³

Dopustivost pasivnog ulaganja: Sve države u regiji dopuštaju NVO-ima ostvarenje dobiti od pasivnih ulaganja.

Oporezivanje dobiti od pasivnog ulaganja – dobit od ulaganja je oporezovana: Porezni tretman dobiti od pasivnog ulaganja razlikuje se ne samo po zemljama, nego također i unutar zemalja prema vrsti ulaganja i prema vrsti NVO-a. Sedam zemalja – Albanija, Bugarska, Češka Republika,³⁴ Latvija, Makedonija, Slovačka i Slovenija – tretiraju gotovo svaku dobit od ulaganja kao oporezivu.³⁵ U Makedoniji, na primjer, NVO mogu izravno ostvarivati investicijsku dobit, bez osnivanja zasebnog društva

32 Neke države imaju pravila o akumuliranju koja propisuju da NVO utroše određeni postotak svog dohotka svake godine, sprječavajući tako akumuliranje kapitala. U Njemačkoj, na primjer, zaklada općenito mora utrošiti svoju cjelokupnu dobit unutar jedne godine po njezinu ostvarenju; zakon dozvoljava određeno zadržavanje kapitala radi financiranja većih ulagačkih projekata. Druge države imaju pravila o minimalnoj raspodjeli, formulirana tako da osiguraju da sredstva NVO-a budu stalno trošena u javne svrhe a ne akumulirana. U Sjedinjenim Državama se zahtijeva da zaklade utroše 5% svojih neto ulaganja svake godine, a one koje to ne učine podvrgnute su porezima na prekoračenje. Treba primijetiti da ovakva pravila nisu uobičajena u pravu zemalja regije SIE.

33 Zakoni razmatranih zemalja koji se odnose na dobit od ulaganja sažeto su prikazani u Prilogu E.

34 Izuzetak je prihod od registrirane nadarbine koja pripada zakladama; taj je prihod oslobođen od poreza, kao što je raspravljeno infra.

35 Treba primjetiti da, od ovih zemalja, Albanija, Bugarska, Makedonija i Slovenija oporezuju također i dobit koju NVO ostvare poslovnom djelatnošću, te su tako dosljedne u oporezivanju većine izvora prihoda NVO koji nisu potpore i članarine.

(kao što bi morale da bi mogle ostvarivati dobit od gospodarskih djelatnosti). Ta će dobit, međutim, biti oporezovana po redovitoj stopi od 15%. NVO, kao i drugi porezni obveznici, plaćaju porez na kamatu po bankovnim računima, ali je kamata od općinskih obveznica oslobođena. Dividende i druga dobit ostvarena temeljem sudjelovanja u dobiti drugih makedonskih tuzemnih poreznih obveznika ne pribraja se oporezivoj dobiti ako je oporezovana kod tih drugih poreznih obveznika. Slovačka oporezuje investicijsku dobit, ali na kamate po bankovnim depozitima i dividende primjenjuje se snižena stopa od 15% (za razliku od stope od 25% koja se primjenjuje kod oporezivanja prihoda od dionica).

Djelomična porezna oslobođenja i smanjenja poreza: Druge države ili oporezuju investicijsku dobit koju ostvare NVO nižim stopama nego u slučaju slične dobiti ostvarene od strane poduzetnika, ili izuzimaju od oporezivanja dobit ostvarenu određenim vrstama ulaganja. Prema srpskom zakonu, npr., dobit ostvarena od državnih obveznica nije oporeziva, kao i dobit ostvarena od nadarbina. Dividende se oporezuju po stopi od 20% ako je NVO obveznik poreza na dobit. U Crnoj Gori je pasivna dobit do iznosa od 4.000 EUR oslobođena od poreza.

U Mađarskoj je investicijska dobit u pravilu oporeziva. Javnodobrobitne organizacije, međutim, ne plaćaju porez na kamate ili prihode po osnovi depozita ili vrijednosnih papira zajmavnog tipa u vezi sa svojom javnodobrobitnom djelatnošću ako ne sudjeluju u poslovnim djelatnostima. Organizacije koje nisu javnodobrobitne i javnodobrobitna trgovačka društva, kao i javnodobrobitne organizacije koje obavljaju poslovne djelatnosti, ne plaćaju porez na dio kamata ili prinosa razmjerno odnosu između dobiti od namjenskih djelatnosti ili djelatnosti s javnom svrhom i ukupne dobiti. Sve NVO također plaćaju porez prema proporcionalnoj stopi na udjele i dionice koje imaju u vlasništvu.³⁶

Oslobođenja: Nekoliko država pruža “velikodušnija” oslobođenja za dobit od ulaganja. Poljska oslobađa od oporezivanja investicijsku dobit koja se koristi u svrhe javne dobrobiti. Na Kosovu su sve NVO s javnodobrobitnim statusom oslobođene poreza na dobit, uključujući i pasivne investicijske prihode. U Rumunjskoj su kamate i investicijski prihodi oslobođeni od poreza. U Litvi dobrotvorne i socijalno potporne zaklade ne smiju izravno sudjelovati u trgovini ili poslovanju, ali mogu ulagati u državne ili općinske obveznice. Organizacije socijalne naravi, javne institucije i vjerske

³⁶ U bugarskom Zakonu o oporezivanju dobiti trgovačkih društava postoji odredba temeljem koje se porez na dobit pravnih osoba umanjuje za 10% iznosa doprinosa za osnivanje ili povećanje kapitala društva. Smanjenje se primjenjuje samo u općinama s visokom stopom nezaposlenosti, koje su navedene u dodatku Zakonu. Ako ovo smanjenje premašuje iznos poreza, razlika se odbija od poreza tijekom pet sljedećih godina. Do danas je malo iskustava s primjenom te odredbe na NVO.

zajednice također mogu ulagati na taj način. Prihodi od dozvojenih ulaganja se ne oporezuju jer su sve vrste NVO izuzete od poreza na dobit.

Nadarbine: U većini zemalja regije propisi ne reguliraju posebno utemeljenje nadarbina ili pravila oporezivanja dobiti ostvarene nadarbinama. Češka Republika i Slovačka su izuzeci. U Češkoj Republici je Zakonom o zakladama i fondacijama ("Zakon") propisano da određene vrste pasivne dobiti od ulaganja koje ostvare registrirane nadarbine nisu oporezive.³⁷ Registrirane nadarbine dio su imovine zaklade, koja ne može biti prodana ili namjerno umanjena. Registrirane nadarbine mogu se sastojati od novčane imovine držane na posebnom bankovnom računu, vrijednosnica izdatih od strane države, ili za koje država jamči, nekretnina, umjetničkih predmeta kojima se ostvaruje dobit i određenih prava intelektualnog vlasništva.

Vrste periodičke dobiti, kao što su kamata i dividende, koje ostvare registrirane nadarbine, mogu biti utrošene radi financiranja djelatnosti zaklade, i osobođene su od poreza ako se koristi u skladu sa Zakonom. Ako zaklada želi iskoristiti porezno oslobođenje u vezi sa svojom dobiti, tada investicijska dobit, u neto iznosu (dakle, umanjena za troškove), mora biti uključena u registriranu nadarbinu i registrirana u registru zaklada i fondova kao dio registrirane nadarbine. Ne udovolji li se ovim uvjetima, dobit će biti oporezovana.

Zakon sadrži ograničenja u vezi s administrativnim troškovima koji mogu biti naplaćeni registriranoj nadarbinu, i zahtijev da zaklada izabere između tri razine upravljanja administrativnim troškovima. Sve promjene u iznosu registrirane nadarbine moraju biti registrirane kod vlade. Zakon ograničava ulaganje imovine registrirane nadarbine na instrumente za koje jamči država ili na posebne račune otvorene kod financijskih institucija. Kapitalni dobiti se u svakom slučaju oporezuju.³⁸

Praktične posljedice ovog Zakona su nejasne, budući da su od njegovog donošenja 1997. godine zaklade i fondovi osnovani u ograničenom broju.³⁹ Praktično gledano, gore opisana stroga ograničenja u vezi s ulaganjima mogu spriječiti ostvarenje značajnijih prihoda po osnovi nadarbina u bližoj budućnosti. Usprkos tome, očekuje se da će ovaj zakon ohrabriti utemeljenje zaklada koje će se moći održati.⁴⁰

37 Za dalju raspravu o češkom Zakonu o zakladama i fondovima, vidi: Robert N. Thomas, "Structural and Systemic Issues Surrounding the Establishment and Management of Endowments in the Czech and Slovak Republics," 2 International Journal of Not-for-Profit Law, Issue 4 (June 2000)[www.icnl.org].

38 Češka Republika je 1991. godine osnovala Zakladno-investicijski fond radi podupiranja zakladnih nadarbina, i dodijelila je udjele iz privatizacijskog kruga Fondu. 1999. godine, Vijeće zastupnika Parlamenta odobrilo je Vladin prijedlog da Fond raspodijeli 500 milijuna CZK na 39 zaklada. U prosincu 1999. godine Vijeće zastupnika dobrilo je Vladin prijedlog o pravilima za drugi krug raspodjele. Jiří Müller, "The Economic Environment for the Civil Non-profit Sector in the Czech Republic: Foundations and Assets" (conference report) (Brno, Czech Republic: May 2000), str. 28-31; Petr Pajas, "Endowments of Foundations Receive Contributions from the State Privatization Fund of the Czech Republic," ("Endowments") [reprinted at www.icnl.org].

39 Vidi Müller, supra, bilješka 38, str. 25.

40 Pajas, Endowments, supra, bilješka 38. Inače, u Češkoj Republici je investicijski dohodak u cijelosti oporeziv. Udruge se ne mogu osnivati u poduzetničke svrhe, ali propisi posebne ne zabranjuju ulaganja u poslovne djelat-

Slovačka je također propisala ograničenja za nadarbine zaklada. Zaklada može ulagati svoju nadarbinu samo u državne obveze, državne obveznice, vrijednosnice kojima se trguje na glavnim burzama, potvrde o sudjelovanju, hipotekarne obveznice, vrijednosnice o depozitima i nekretnine.

Ograničenja raspodjele, akumuliranja: Uz izuzetak Češke Republike, u kojoj Zakon o zakladama i fondovima propisuje ograničenja u vezi s vrstama ulaganja koja registrirane nadarbine mogu poduzeti, države u regiji ISE koje dopuštaju pasivna ulaganja nekih ili svih NVO-a općenito ne ograničavaju vrste ulaganja koja NVO mogu poduzeti. Budući da postojanje nadarbina nije rašireno u većoj mjeri, propisi u regiji ne reguliraju ograničenja u vezi s vrstama ulaganja i sa standardima upravljanja nadarbinama. Slično tome, države u regiji ne propisuju da zaklade-daroprimateљи moraju raspodijeliti minimalni dio svoje imovine,⁴¹ ili ograničiti akumuliranje kapitala.

3. Tretman NVO-a prema estonijskom integriranom poreznom sustavu

Očito napuštajući praksu drugih država u regiji, Estonija je ukinula porez na dobit pravnih osoba, zamijenivši ga porezom na određene raspodjele dobiti koje one vrše. Tako, pravne osobe sada plaćaju porez na raspodjele koje izvrše u obliku plaća i nenovčanih davanja fizičkim osobama, darova i dobrotvornih priloga, dividendi i drugih raspodjela dobiti i "nepoduzetničkih troškova."⁴² NVO nisu oslobođene ovog poreza. Ipak, neke organizacije s javnodobrobitnim svrhama imaju pravo na porezne pogodnosti, ako određene raspodjele dobiti izvršene njima nisu oporezive kod uplatitelja. Da bi uplatitelj raspodijeljenog dijela dobiti ostvario porezne pogodnosti, primateljska NVO mora (1) biti na popisu Vlade; (2) mora biti unesena u registar vjerskih zajednica; (3) imati u vlasništvu bolnicu; (4) imati status državne ili

nosti od strane drugih osoba. S druge strane, trgovačkim društvima za javnu dobrobit strogo je zabranjeno sudjelovanje u komercijalnim djelatnostima drugih osoba; to znači da te organizacije ne mogu ulagati u vrijednosnice investicijskih fondova.

41 Vidi, npr., 26 U.S.C. §4942.

42 Svrha estonske reforme poreza na dobit bila je – učiniti estonsko gospodarstvo privlačnijim za inozemna ulaganja, smanjujući istovremeno porezne prijevere i nezakonito izbjegavanje porezne obveze. Vidi Pismo Siima Kallasa, ministra financija, poreznim obveznicima, "Implementation of the Income Tax Act" [www.fin.ee/] (April 25, 2000). Tvorci Zakona opredijelili su se za reformu u smislu institucionaliziranja novog načela izračuna poreza na dobit, a ne za ukidanje oporezivanja trgovačkih društava. Umjesto oporezivanja dobiti pravnih osoba, te dividendi i kapitalnih dobitaka kod dioničara, Estonija propisuje jedinstveno oporezivanje raspodjela dobiti koje vrše trgovačka društva. Na taj način dohodak koji pravne osobe zadrže radi korištenja u poslovne svrhe ostaje neoporezovan, čime je stvoren poticaj za takva ulaganja. Estonski Zakon propisuje proporcionalnu poreznu stopu od 26% na dohodak fizičkih osoba, uz ograničene porezne olakšice, uključujući i olakšice za priloge NVO. Vidi infra § II.C.2.,

lokalne znanstvene, kulturne, obrazovne, sportske institucije, ili institucije koja provodi propise, ili institucije za socijalnu dobrobit; ili (5) mora upravljati zaštićenim područjem. Da bi bila podobna za upis na taj popis, NVO se mora baviti posebnim javnodobrobitnim djelatnostima (uključujući obrazovanje, dobrotvornu djelatnost, znanstvenu, kulturnu, zdravstvenu i socijalnodobrobitnu djelatnost, između ostalog), zatim mora ograničiti svoje administrativne troškove, te zadovoljiti određene druge uvjete.

Porez na raspodjele razrezuje se po stopi od 26/74 i primjenjuje na NVO kako slijedi.⁴³ U Estoniji NVO, kao i drugi poslodavci, plaćaju porez na nenovčana davanja svojim zaposlenicima. NVO koje nisu na vladinom popisu plaćaju, kao i druge pravne osobe, porez na darove i priloge koje su primile.⁴⁴ Prilog, kao što je potpora, dat od strane jedne organizacije na popisu drugoj koja je također na popisu ne smatra se oporezivom raspodjelom dobiti. Međutim, prilozi, čak i ako ih javnodobrobitna organizacija daje organizaciji koja nije na popisu, bit će oporezovani kod darovatelja. Ako NVO (ili drugi pravni subjekt, vidi infra § C.1) koja nije na popisu daruje organizaciju koja jest, plaća porez na iznos koji je veći od 3% od iznosa podložnog oporezivanju socijalnim porezom (u osnovi, radi se o naknadi zaposleniku), ili od 10% od dobiti koju porezni obveznik koji je prestao postojati ostvari u zadnjoj financijskoj godini svoga poslovanja, računajući od 1. siječnja te godine. Ako NVO daruje fizičku osobu, dar se oporezuje, osim ako darovanje nije u skladu sa statutom zaklade, u kojem slučaju je on izuzet od oporezivanja.

Poslovni subjekti plaćaju porez na svoje isplate dividendi i druge raspodjele dobiti; međutim, takve raspodjele, učinjene NVO-ima koje su na Vladinom popisu, nisu oporezive.⁴⁵ Tako, ako je dio dobiti trgovačkog društva raspodijeljen NVO-i koja je na Vladinoj listi, ta raspodjela nije oporeziva. Raspodjela dobiti trgovačkog društva NVO-i koja nije na Vladinoj listi jest oporeziva.

Estonija također oporezuje određene troškove do kojih je došlo u vezi s gospodarskim djelatnostima NVO-a. Troškovi do kojih je došlo u vezi s djelatnostima koje nisu povezane sa statutarnim svrhama NVO-e smatraju se nepoduzetničkim troškovima, ili oporezivom raspodjelom dobiti organizacije, na što ona mora platiti porez.

43 Pravila koja su ovdje predmet razmatranja odnose se na pravne osobe koje su rezidenti Estonije. Pravila za ne-rezidentne pravne osobe koje u Estoniji imaju stalnu poslovnu jedinicu su u najvećem dijelu slična, iako postoje neke dodatne odredbe koje se odnose na njihovo oporezivanje.

44 Tako su ovim pravilom porezne pogodnosti pridržane javnodobrobitnim NVO-ima, a detaljnije su razmotrena pod § II.C., infra, u kojem su obrađene porezne pogodnosti kod davanja priloga.

45 Treba primijetiti da prema Zakonu raspodjela dobiti od jednog pravnog subjekta drugome nije oporeziva, budući da su dobiti oba takva subjekta osobođene od poreza. Raspodjele dobiti fizičkim osobama i neprofitnim organizacijama koje nisu na Vladinom popisu, međutim, podložne su oporezivanju. NVO, temeljem zabrane raspodjele dobiti, ne mogu raspodjeljivati dobit, te ne trebaju same vršiti isplate dividendi i raspodjele dobiti koje bi ih podvrgle oporezivanju. NVO, kao i svi drugi pravni subjekti, moraju podnositi mjesečna izvješća o oporezivim raspodjelama dobiti.

B. OSLOBOĐENJA OD DRUGIH POREZA

1. Porezi na nekretnine (uključujući poreze na korištenje zemljišta i na građenje)

Većina zemalja – devet – koje su objekt prikaza u ovoj studiji propisuju za organizacije s javnim svrhama opsežna oslobođenja od poreza na nekretnine, uključujući zemljišta i zgrade. Najmanje sedam od zemalja analiziranih za potrebe ovog rada propisuju široka oslobođenja od poreza na nekretnine za organizacije s javnim svrhama. Te su zemlje Češka Republika, Latvija, Litva, Makedonija, Mađarska, Poljska, Republika Srpska, Rumunjska, Slovačka i Srbija i Crna Gora.⁴⁶

U Republici Srpskoj su nekretnine vjerskih organizacija i onih NVO koje su posvećene postizanju određenih javnodobrobitnih ciljeva (obrazovnih, kulturnih, znanstvenih, socijalnih, medicinskih, humanitarnih i sportskih) oslobođene oporezivanja u mjeri u kojoj se ta imovina koristi za unapređenje statutarnih ciljeva organizacije. Slično tome, u Srbiji su nekretnine koje se koriste za “obrazovne, kulturne, znanstvene, socijalnodobrobitne, medicinske, humanitarne i sportske svrhe” oslobođene od poreza, kao i imovina vjerskih organizacija koja se koristi za vjerske svrhe.

U Češkoj Republici, porez na korištenje zemljišta ne plaća se na zemljišta na kojima su sagrađene zgrade koje se koriste za crkvene obrede i za obrede religijskih društava, a koje su u vlasništvu udruga ili trgovačkih društava za javnu dobrobit, ili koje koriste škole ili obrazovne ustanove, muzeji, umjetničke galerije, javne knjižnice, državni arhivi, zdravstvene ustanove ili ustanove socijalne skrbi te zaklade i fondovi. Slično tome, prema latvijskom zakonu izuzete su od poreza na nekretnine religijske organizacije, javnokulturne udruge i druge javne organizacije; zatim za nekretnine koje se koriste za zaštitu zdravlja, sport, javno obrazovanje i zadovoljenje kulturnih potreba te za zaštitu okoliša i za zaštitu od požara. Javne organizacije, međutim, plaćaju porez na dio imovine koju koriste za poslovne svrhe. Litva također izuzima većinu NVO-a od poreza na nekretnine, uključujući tu dobrotvorne i potporne fondove, društvene organizacije, udruge za invalidne, obrazovne udruge, udruge za socijalnu dobrobit, udruge za zaštitu okoliša i religijske organizacije. U Makedoniji su propisana izuzeća od poreza na vlasništvo za zgrade i zemljišta koja se koriste za obrazovne, kulturne, znanstvene svrhe, svrhe zdravstvene skrbi, humanitarne i sportske svrhe, za potrebe makedonske Ortodoksne Crkve i za potrebe drugih vjerskih organizacija i na kojima se nalaze radna mjesta na kojima su zaposlene invalidne osobe; oslobođenje se ne odnosi na zgrade ili dijelove zgrada i zemljišta koji se gospodarski iskorištavaju ili su iznajmljeni.⁴⁷ U Slo-

⁴⁶ Zakoni koji se odnose na oporezivanje nekretnina, nasljeđa i darova, te svi drugi porezi, sažeto su prikazani u Prilogu F.

⁴⁷ Treba, međutim, primjetiti da se u Makedoniji Zakon o porezu na imovinu primjenjuje i na vrijednost imovine,

vačkoj su oslobođenja od zemljišnih dadžbina i poreza na gradilišta i na apartmane moguća ako se radi o imovini korištenoj za različite javne svrhe, kao što su kulturne, obrazovne i društvene usluge, i to tako dugo dok se ta imovina ne koristi za poslovne djelatnosti, uključujući njezino iznajmljivanje.

Druge države pri oslobođenju od poreza na nekretnine propisuju za neke kategorije NVO veća ograničenja. U Bugarskoj su izuzete od oporezivanja određene organizacije, kao što je bugarski Crveni križ i društveni domovi (chitalishta), pod uvjetom da se nekretnina koja je inače oporeziva ne koristi za gospodarske ciljeve koji nisu u vezi s glavnom djelatnošću organizacije. U Hrvatskoj su od 5%-tnog poreza na promet nekretnina koji se primjenjuje na sve prijenose nekretnina obavljene prije 1. siječnja 1998. godine izuzeti Crveni križ i slične humanitarne organizacije osnovane na temelju posebnih propisa, fundacije i zaklade i neprofitne medicinske ustanove.⁴⁸ U Rumunjskoj su od poreza na nekretnine izuzete, osim ako se prostor ne koristi za obavljanje profitne djelatnosti: zgrade u kojima se nalaze javne ustanove, historijski, arhitektonski ili arheološki spomenici ili muzeji, zgrade koje koriste vjerske organizacije i zgrade koje su u vlasništvu oporučno utemeljenih zaklada čija je svrha promicanje nacionalnih kulturnih institucija ili humanitarna, društvena ili kulturna djelatnost. Porez na nekretnine može biti povećan ili smanjen za iznos do 50% odlukom vijeća pokrajine. U Poljskoj su od poreza na nekretnine oslobođene samo one organizacije koje se bave djelatnostima za dobrobit omladine (tj. obrazovne, sportske, rekreacijske i znanstvene), i to u mjeri u kojoj se nekretnine ne koriste za gospodarske djelatnosti.⁴⁹

Nekoliko država propisuje ograničena oslobođenja od poreza na nekretnine za NVO. U Albaniji je većina organizacija u krugu obveznika poreza na nekretnine, osim određenih međunarodnih organizacija i organizacija za otklanjanje posljedica nepogoda, određenih od strane Ministarskog vijeća. U Sloveniji su diplomatska i konzularna predstavništva i religijske organizacije oslobođeni od poreza na nekretnine. U Estoniji za NVO nema izuzeća od poreza na vlasništvo.

U Federaciji Bosne i Hercegovine oporezivanje nekretnina je u nadležnosti kantonalnih jurisdikcija. U Sarajevskom kantonu, npr., samo su vjerske organizacije oslobođene od poreza na nekretnine, i to samo razmjerno korištenju tih nekretnina za postizanje svojih statutarnih ciljeva.

od čega su oslobođene određene organizacije, i, dodatno, na nekretnine i na prava u slučaju otuđenja uz naknadu. Od ovog poreza NVO nisu oslobođene.

48 Porez na promet nekretnina, do kojeg je došlo nakon 31. prosinca 1997., godine oporezuje se PDV-om.

49 Iako druge organizacije moraju platiti porez, porez na zemljišta i zgrade koje se ne koriste za poslovne djelatnosti je razmjerno nizak.

2. Porez na nasljedstva i darove

U mnogim zemljama koje su predmet analize u ovom pregledu, porez na nasljedstva ili darove ne plaćaju niti NVO niti njihovi darovatelji, bilo zato što porez na nasljedstva i darove ne postoji, ili zato što su darovi i nasljedstva koje steknu određene NVO oslobođeni od oporezivanja. Tri države analizirane u ovom pregledu – Albanija, Estonija i Rumunjska – nemaju u svojim poreznim sustavima poreze na nasljedstva i darove.⁵⁰ U Poljskoj i Litvi se ti porezi primjenjuju samo na fizičke osobe.⁵¹

U Bugarskoj, Češkoj Republici, Hrvatskoj, Makedoniji, Mađarskoj i Slovačkoj, darovi i nasljedstva koje dobiju NVO općenito su oslobođeni poreza. U Mađarskoj su nasljedstva i darovi dani u javne svrhe izuzeti od oporezivanja. U Bugarskoj su registrirane JDO (javnodobrobitne organizacije, prim. prev.) oslobođene od poreza na darove; to su, npr., Bugarski Crveni križ, nacionalne organizacije invalidnih osoba, fondovi za pomoć žrtvama elementarnih nepogoda, fondovi za obnovu povijesnih spomenika i spomenika kulture, i obrazovne, zdravstvene, kulturne i znanstvene organizacije koje dobivaju proračunske potpore. Ako, međutim, organizacija prenese svoju imovinu drugome, a ta transakcija nije u skladu s postizanjem statutarne ciljeva radi kojih je ona osnovana, ta će organizacija platiti 5%-tni porez na darove, bez obzira na oblik u kojem je osnovana i na njezine ciljeve.

Slično tome, u Makedoniji su poreza oslobođeni organizacije Crvenog križa, humanitarne i socijalne institucije, znanstvene, obrazovne i kulturne institucije i vjerske zajednice, za darove primljene u obliku pokretne ili nepokretne imovine, novčanih sredstava i potraživanja. U Hrvatskoj Crveni križ i druge humanitarne organizacije, kao i udruge, fondacije i zaklade te neprofitne medicinske institucije ne plaćaju porez na nasljedstva i darove. U Češkoj Republici oslobođenje se primjenjuje na sljedeće: imovinski darovi pravnim osobama sa sjedištem u Češkoj Republici, koje su osnovane radi obavljanja djelatnosti u području kulture, obrazovanja, znanosti, podučavanja, zdravstva i socijalne skrbi, vatrogastva, zaštite okoliša, tjelesne kulture i sporta, obrazovanja i zaštite djece i omladine, i radi financiranja tih djelatnosti; registrirane crkve i vjerska društva/kongregacije; javnodobrobitna trgovačka društva, ako imovina služi njihovoj glavnoj djelatnosti; zaklade i fondovi; i primatelji potpora isplaćenih od strane zaklada i fondova. U Slovačkoj su nasljedstva i darovi oslobođeni od poreza kad se

50 Estonija nema porez na darove kao takav. Međutim, darovanja pravnih osoba neprofitnim organizacijama, koje nisu organizacije za javnu dobrobit prema Vladinom popisu, su oporezive raspodjele dobiti.

51 NVO mogu, međutim, biti obveznici poreza na dohodak ili dobit u pogledu prihoda os određenih darova. U Litvi se dar ili nasljedstvo koje dobiju NVO smatra prihodom od neposlovne djelatnosti i oporezuje se po sniženoj stopi od 5%, osim ako se ne primjenjuje zakon koji propisuje oslobođenje toga prihoda. U Poljskoj su, za potrebe oporezivanja dobiti trgovačkih društava, darovi i nasljedstva prihodi. NVO su oslobođeni od poreza na darove i nasljedstva za vrijeme u kojem prihode koriste za postizanje određenih javnodobrobitnih svrha.

koriste radi razvoja zaklada, crkava i vjerskih zajednica, kulture, škola, znanosti, zdravstvene skrbi, skrbi za škole, zaštite okoliša, tjelesnog treninga i sporta, kao i tuzemnih zajednica, državnih arhiva i humanitarnih i dobrotvornih udruga. Zakon Crne Gore izuzima NVO-e bez obzira na to jesu li javnodobrobitne ili im je cilj korist članova.

U drugim su državama oslobođenja od poreza na nasljedstva i darove ograničenija, tj. oslobođenje se primjenjuje na uže definirane kateogrije organizacija. U Srbiji su darovi ili nasljedstva koje prime legati⁵² i zaklade oslobođeni od poreza. U Republici Srpskoj oslobođeni su jedino darovi i nasljedstva koje prime zaklade i fondovi. U Sloveniji porezni obveznici ne plaćaju porez na nasljedstva i darove ako je nasljeđena i na dar primljena imovina prenesena u državi, lokalnim jedinicama ili humanitarnim organizacijama i njihovim udrugama. Latvija ne dopušta oslobođenja niti od poreza na nasljedstva niti od poreza na darove za darove koje prime NVO.⁵³

3. Porez na dodanu vrijednost (PDV)

Sve države Srednje i Istočne Europe propisuju primjenu poreza na dodanu vrijednost ili poreza na promet na prodaju ili prijenos dobara i usluga. Postupanje s NVO-ima u kontekstu primjene PDV-a od zemlje do zemlje se vrlo razlikuje.⁵⁴

Postoji nekoliko načina na koje se PDV može primijeniti na NVO. Jedna je mogućnost – izuzimanje NVO-a iz sustava PDV-a. Ta mogućnost osigurava da NVO ne moraju obračunavati i uplaćivati PDV na dobra koja isporučuju i usluge koje pružaju, te stoga one nemaju troškove podmirenja porezne obveze (tj., računovodstvo i izvještavanje). Nažalost, one ne mogu ostvariti povrat PDV-a koji su platile kod plaćanja dobara i usluga (zapravo, nemaju pravo niti na odbitak niti na povrat pretporeza, prim. prev.). Posljedica je takvog pristupa da on nije naročito pogodujuć za NVO.⁵⁵ Druga je mogućnost – primjena nulte stope na isporuke dobara i obavljanje usluga. Drugim riječima, ako je stopa PDV-a 20%, NVO (i drugi subjekti) neće obračunavati i uplaćivati PDV na dobra koja one isporučuju i na usluge koje oba-

52 Legat je imovinska masa ustanovljena od strane fizičke osobe radi ostvarenja javnodobrobitnih ciljeva. Legat je pravna osoba i mora biti registriran. Legat se razlikuje od zaklade u tome što njega može osnovati jedino fizička osoba, tuzemna ili inozemna, dok zakladu može osnovati jedino tuzemna pravna osoba. Srpski zakon propisuje također i mogućnost osnivanja fondova, koje može osnovati bilo tuzemna ili inozemna fizička osoba, ili tuzemna pravna osoba.

53 U Federaciji je oporezivanje nasljedstva i darova u kantonalnoj nadležnosti; nema poreza na nasljedstva i darove na federalnoj razini. U Sarajevskom kantonu (Federacija), npr., darovi i nasljedstva koje prime NVO su izuzeti od oporezivanja razmjerno njihovom korištenju za postizanje statutarne ciljeva organizacije, bez obzira radi li se o javnodobrobitnim ciljevima ili o ostvarenju koristi za članove.

54 Zakoni koji se odnose na PDV sažeto su prikazani u Prilogu G.

55 Vidi International Center for Not-for-Profit Law, "Economic Activities of Not-for-Profit Organizations," u Regulating Civil Society, conference report, Budapest 1996, u Appendix I – Value Added Tax (VAT) [objavljeno na web adresi www.icnl.org]; Tax Preferences, supra bilješka 4.

vljaju. One će morati platiti 20% PDV na dobra i usluge koje kupuju, ali će moći tražiti povrat plaćenog poreza. To se rješenje općenito smatra korisnijim za NVO.⁵⁶ Drugi pristupi uključuju snižene porezne stope (a ne nultu) za određena dobra i usluge, te izuzimanje određenih transakcija od PDV-a. Sve države u regiji propisuju u novcu izražen prag za uključenje u sustav PDV-a; ako je organizacija ispod tog praga, ne treba se registrirati kao obveznik PDV-a.

Organizacije izuzete od oporezivanja: Nekoliko država u regiji SIE usvojilo je pristup prema kojem izuzimaju sve ili neke NVO iz sustava PDV-a. Oslobođenje je općenito ograničeno u smislu da se ne odnosi na NVO koje a) se bave djelatnostima različitim od javnodobrobitnih, ili b) se bave poslovnim djelatnostima. Takve države su Bugarska, Češka Republika, Hrvatska, Makedonija i Rumunjska, kao i Crna Gora. U Hrvatskoj su od PDV-a izuzete političke stranke, sindikati i komore, vjerske organizacije i Crveni križ, kao i većina tuzemnih humanitarnih organizacija. Hrvatski Zakon o PDV-u propisuje također “porezne praznike”, ili oslobođenje, za neprofitne organizacije koje primaju inozemne darove u dobrima ili uslugama, kao i za kupnje unutar zemlje koje su financirane sredstvima inozemne pomoći. Zakon također regulira i oslobođenje za nezavisne umjetnike i za umjetničke organizacije. Makedonija, općenito, ne oslobađa NVO od PDV-a, ali oslobođene su kulturne organizacije, botanički vrtovi, zoološki vrtovi, parkovi, arhivi i dokumentacijski centri.

Zakon o PDV-u Crne Gore, odnedavno u primjeni,⁵⁷ propisuje značajna oslobođenja za sve usluge koje obave NVO, pod uvjetom da korištenje oslobođenja neće dovesti do narušavanja tržišne utakmice. Usluge od “javnog interesa”, uključujući obrazovne, kulturne, sportske i vjerske usluge, također su izuzete od PDV-a. Inozemne potpore i donacije nisu podložne oporezivanju PDV-om. Dodatno, svaka organizacija koja ostvari godišnji promet manji od 18,000 EUR. oslobođena je plaćanja PDV-a. Takvo rješenje faktično isključuje znatan broj NVO iz sustava PDV-a.

Transakcije izuzete od oporezivanja: U skladu s većinom uobičajenih pristupa prisutnih u regiji, međutim, od poreza nisu oslobođene pojedine vrste organizacija, nego određene transakcije, tj. isporuke određenih dobara i obavljanje određenih usluga. Države koje primjenjuju ovaj pristup su Albanija, Bugarska, Estonija, Latvija, Litva, Makedonija, Mađarska, Poljska, Slovačka i Slovenija. Zakoni o PDV-u u svakoj do tih država sadrže popis izuzetih dobara i usluga; popis se razlikuje od zemlje do zemlje. U Albaniji su, na primjer, mnoga dobra i usluge koja često isporučuju odnosno obavljaju NVO oslobođeni PDV-a ako se isporučuju, tj. obavljaju, bez naknade ili uz naknadu koja je očigledno niža nego što bi bila kad bi se naplaćivala uz ostvarenje zarade. U

56 Ova mogućnost može, međutim, biti ograničena na one države koje su podnijele zahtjev za pridruženje EU. Vidi infra bilj. 71, koja se odnosi na usklađenje PDV-a u EU.

57 Sustav PDV-a počeo se primjenjivati od 1. travnja 2003. godine. Prije toga, primjenjivan je porez na promet.

Bugarskoj su donacije izuzete od PDV-a; određeni je broj transakcija izuzet, kao što uvoz određene inozemne pomoći. U Litvi su od PDV koji se plaća kod uvoza oslobođena dobra uvezena kao dobrotvorna pomoć, te, nadalje, dobra i usluge kao što su usluge socijalne naravi, kulturne i obrazovne usluge i predmeti medicinske tehnologije, između ostalih. U Makedoniji su oslobođeni poreza darovi inozemnih donatora javnim institucijama i registriranim makedonskim humanitarnim organizacijama. U poljskom Zakonu o PDV-u nalazi se popis dobara i usluga koje se ne oporezuju, uključujući usluge u područjima znanstvenih, tehničkih i gospodarskih podataka, istraživanja i razvoja, obrazovanja, zaštite zdravlja i socijalne skrbi. U Slovačkoj djelatnosti izuzete od PDV-a uključuju usluge u području obrazovanja, uvježbavanja, znanosti, zdravstvene i socijalne skrbi. Slovenski popis izuzetih transakcija uključuje isporuke dobara i obavljanje usluga od strane neprofitnih organizacija koje su osnovane radi postizanja političkih, sindikalnih, vjerskih, domoljubnih, filozofskih, humanitarnih ili civilnih ciljeva, a te su isporuke i usluge obavljene u zamjenu za članarinu, ako nije vjerojatno da će takav izuzetak prouzročiti nepošteno natjecanje. Mađarska i Latvija također oslobađaju dobra i usluge pod uvjetom da su ona namijenjena za propisane javne svrhe.

Nulte i snižene stope: Nulte i snižene stope rjeđe se koriste u regiji. Mađarska i Poljska koriste nultu i snižene stope radi smanjenja iznosa PDV-a koji se obračunava i naplaćuje na isporuke određenih dobara i obavljanje određenih usluga. Te stope nisu propisane posebno za dobra i usluge koje isporučuju tj. obavljaju NVO. Međutim, neka dobra ili usluge kojih je oporezivanje obuhvaćeno nižim stopama PDV-a su među onima za koje je vjerojatno da će ih isporučivati, tj. obavljati, NVO (npr., obrazovanje, zdravstvo, socijalna skrb). U Poljskoj se na mnoga dobra i usluge, uključujući slušna pomagala, farmaceutske proizvode, određene predmete za medicinsku i sanitarnu upotrebu, predmete za rehabilitaciju i naprave za Brailleovo pismo, primjenjuje 7%-tna snižena stopa. U Mađarskoj su nultom stopom obuhvaćeni farmaceutske proizvodi, knjige za javno obrazovanje i proizvodi za sljepce a snižena stopa od 12% primjenjuje se, npr., na određene medicinske i farmaceutske proizvode, knjige, izdavaštvo novina i zabavnih časopisa, na izvođačke umjetnosti, knjižničarske usluge, profesionalni sport i na zoološke i botaničke vrtove. U Sloveniji se snižena stopa od 8,5% primjenjuje na isporuke i na uvoz sljedećih dobara i usluga: prehrambenih proizvoda (uključujući usluge prehrane u restoranima), poljoprivrednih potrepština, isporuke vode, farmaceutske proizvoda, medicinske opreme, potrepština za invalidne osobe, javnog prijevoza, knjiga, novina i časopisa, usluga autora i kompozitora, kulturnih događaja, sportskih događaja i objekata, stanovanja, hotela i sličnog smještaja te pogreba i zbrinjavanja otpada. U Češkoj Republici se povlašćujuća 5%-tna stopa primjenjuje na trgovanje većinom prehrambenih i poljoprivrednih proizvoda, na mnoga dobra u funkciji zdravstvene skrbi i zdravstvene zaštite, na usluge i opremu (uključujući opremu za invalidne

osobe), i na knjige, časopise, novine, male ventilatore, štedljive žarulje i na druge proizvode s pozitivnim gospodarskim učinkom. U Estoniji se povlašćujuća 5%-tna stopa primjenjuje na, npr., određene knjige, medicinske proizvode i medicinsku opremu, organizaciju priredbi i koncerata, na isporuku toplinske energije fizičkim osobama, na udruge stanara i na crkve. Estonija također primjenjuje i nultu stopu na određena dobra i usluge, uključujući isporuke dobara ili obavljanje usluga tuzemnim neprofitnim organizacijama koje su na popisu Vlade ili organizacijama iz registra vjerskih udruga ako su plaćene novcem od inozemne pomoći. U Makedoniji je u primjeni snižena stopa od 5%, propisana za izdavanje brošura i časopisa. U Hrvatskoj se nulta stopa primjenjuje na znanstvene časopise.

Na Kosovu su oslobođenja za NVO i za transakcije koje NVO često obavljaju značajno ograničenija nego što je to slučaj u ostatku regije. NVO s javnodobrobitnim statusom imaju pravo na povrat PDV-a plaćenog na uvoz na unutrašnje tržište Srbije i Crne Gore, uz dokaz da su uvezena dobra korištena isključivo za ostvarenje njihovih javnodobrobitnih svrha. PDV-a su oslobođeni uvoz, priljevi unutar Srbije i Crne Gore ili isporuke plaćene iz sredstava potpora danih NVO-ima kao podrška za humanitarne i rekonstrukcijske programe i projekte na Kosovu; uvoz, priljevi unutar Srbije i Crne Gore ili isporuka lijekova, obavljanje liječničkih usluga ili medicinskih instrumenata; obavljanje usluga javnog obrazovanja; obavljanje financijskih usluga i prijenos vlasništva ili najam zemljišta ili stambene nekretnine. Upis u registar poreznih obveznika PDV-a nije, međutim, obavezan za subjekte čija je vrijednost prometa manja od 100,000 EUR; ova odredba daje mogućnost mnogim organizacijama da ostanu izvan sustava PDV-a.

Opći porezi na promet: Srbija i Bosna i Hercegovina nemaju u svojim poreznim sustavima PDV nego opći porez na promet. To su u suštini porezi na prodaje, koji su danas u većini zemalja u regiji zamijenjeni PDV-om. U Srbiji su NVO oslobođene od poreza na promet dobara tako dugo dok se ta dobra koriste za postizanje statutarne ciljeva organizacije; dobra koja Crveni križ uveze u svrhe pomoći te domaća dobra darovana Crvenom križu su izuzeta.⁵⁸ U Bosni i Hercegovini su Crveni križ i druge humanitarne organizacije, kao i vjerske organizacije, oslobođeni od poreza na promet većine dobara ako su ona korištena za postizanje glavnih statutarne ciljeva organizacije. Dodatno, usluge koje pružaju takve organizacije također su oslobođene poreza.

58 U Srbiji je trenutno u razmatranju nacrt Zakona o PDV.

*Sažetak***TRETMAN NVO-a POREZIMA NA DODANU VRIJEDNOST**

Oslobođenje za organizacije	Bugarska, Češka Republika, Hrvatska, Makedonija, Crna Gora, Rumunjska
Oslobođenje transakcija	Albanija, Bugarska, Estonija, Kosovo, Latvija, Litva, Makedonija, Mađarska, Poljska, Slovačka, Slovenija, Srbija
Nulta stopa	Hrvatska, Estonija, Latvija, Litva, Mađarska, Rumunjska
Snížena stopa	Češka Republika, Estonija, Makedonija, Mađarska, Poljska, Slovenija
Porezi na promet	Bosna i Hercegovina, Srbija

C. POREZNE POVLAŠTICE PROPISANE ZA DAROVATELJE KOJI DAJU PRILOGE NVO-ima

Sve države u regiji daju barem neke povlastice, općenito u obliku odbitka od oporezivog dohotka ili dobiti, darovateljima za njihove priloge određenim NVO-ima. Povlastice mogu biti propisane za poduzetnike i za nepoduzetničke fizičke osobe.⁵⁹ Dodatno su u Mađarskoj, Slovačkoj, Litvi i Poljskoj doneseni jedinstveni zakoni koji poreznim obveznicima daju pravo da odrede da 1% (ili 2%) poreza koje oni duguju bude uplaćen NVO-ima.

1. Povlastice darovateljima-trgovačkim društvima

Sve države u regiji daju pravnim osobama pravo na povlastice za određene donacije NVO-ima. Te su povlastice propisane u obliku odbitaka od oporezive dobiti, osim u slučaju Latvije, koja je propisala odbitak od iznosa poreza za poduzetnike-donatore. Nekoliko država propisalo je ograničenja s obzirom na vrstu poduzetnika koji mogu odbiti dane priloge od poreza koji duguju. Sve države na neki način ograničavaju iznos odbitka. Dodatno, sve države u regiji ograničavaju vrste organizacija kojima se mogu darovati donacije koje se mogu odbiti od oporezive dobiti.⁶⁰

Koje vrste organizacija imaju pravo na povlastice za darove? Općenito, u svim zemljama u regiji propisano je pravo na odbitak od oporezivog dohotka za profitno usmjerene pravne osobe temeljem dobrotvornih priloga ili sponzorstva NVO.⁶¹ Jedna država, Mađarska, ozakonila je širi pristup; ona je propisala porezne odbitke za priloge ne samo korporacijama nego i neinkorporiranim udrugama i fizičkim osobama. Nekoliko država ograničava porezne odbitke. U Albaniji, samo subjekti koji udovoljavaju definiciji "trgovca" (npr., pravne i fizičke osobe koje se bave komercijalnom djelatnošću) mogu biti sponzori koji imaju pravo na porezne odbitke. Temeljem hrvatskog Zakona o porezu na dobit, obveznicima poreza priznaju se, kao poslovni rashod, darovanja u naravi ili novcu u kulturne, znanstvene, odgojno-

59 Zakoni koji propisuju porezne pogodnosti za darovanja od strane fizičkih i pravnih osoba sažeto su prikazani u Prilogu H.

60 U vrijeme tiskanja ovog pregleda u Slovačkoj je donesena dopuna Zakona o porezu na dohodak; tom je dopunom propisana, uz primjenu od 2004. godine, proporcionalna stopa od 19% za poduzetnike pravne i fizičke osobe, i ukidanje povlastica i odbitaka, uključujući odbitak poreza temeljem donacija NVO-ima. Uz odredbu o stupanju na snagu 2005. godine, međutim, usmjeravanje 1% poreza (vidi infra) na koje imaju pravo poduzetnici fizičke i pravne osobe, povećat će se na 2%.

61 Sponzorstva su općenito donacije dane uz očekivanje da će darovatelj ostvariti korist u obliku oglašavanja. Međutim, ova definicija nije općeprihvaćena; u Albaniji, sponzorstvo znači blo koju vrstu financijske ili materijalne potpore dane od strane kvalificiranog darovatelja, a darovateljima je izričito zabranjeno ostvarenje bilo kakve vrste gospodarske dobiti kao posljedica učinjenih darovanja.

obrazovne, zdravstvene, humanitarne, sportske, vjerske i druge svrhe, dana NVO koje svoje djelatnosti obavljaju u skladu s posebnim propisima. Sponzorstva NVO su propisani poslovni rashod za potrebe utvrđenja poreza samo ako je porezni obveznik-sponzor ostvario korist od sponzorstva u obliku promidžbenih usluga.

Koje vrste organizacija mogu primati priloge koji su porezno povlašteni? Države u regiji općenito ograničavaju porezni odbitak na donacije učinjene organizacijama koje imaju status organizacija za javnu dobrobit, tj. na one koje se bave dobrotvornim, kulturnim, obrazovnim, religijskim, znanstvenim ili humanitarnim djelatnostima. Češka Republika dopušta, dodatno, darovanja fizičkim osobama koje su osnovale i vode škole i objekte zdravstvene skrbi ili koje skrbe za napuštene životinje ili ugrožene vrste.

U Estoniji, dobrotvorni prilozi koje pravne osobe daju neprofitnim subjektima koji nisu na Vladinom popisu javnodobrotvornih organizacija smatraju se oporezivim raspodjelama, bez obzira na to je li ih dala organizacija koja jest na popisu, koja nije na popisu, ili neka druga vrsta pravne osobe. Prilozi NVO-ima na Vladinom popisu su oporezivi, ali samo ako prelaze iznos od 3% od iznosa podložnog oporezivanju socijalnim porezom. (Vidi dolje.)

U Makedoniji su donacije za znanstvene, humanitarne, kulturne, obrazovne svrhe, svrhe zdravstvene skrbi, vjerske svrhe i svrhe amaterskog sporta porezno povlaštene, ali samo ako su donacije i prilozi dani javnim organizacijama koje su financirane iz državnog proračuna, ili Crvenom križu Republike Makedonije.

Na Kosovu su prilozi koje poduzetnici daju za humanitarne, zdravstvene, obrazovne, vjerske, znanstvene, kulturne svrhe, svrhe zaštite okoliša i za sport poslovni izdaci. Ti prilozi, međutim, ne moraju biti dani javnodobrotvornim organizacijama, NVO-ima, pa čak niti pravnim osobama. Ta je odredba bila podvrgnuta kritici s argumentom da ona omogućuje ostvarenje koristi od odbitka poreza, npr., dioničarima i drugim vlasnicima poduzetničkog subjekta, jer organizacije koje mogu iskoristiti odbitak nisu nužno ujedno i one koje ne smiju vršiti raspodjelu ostvarene dobiti.⁶²

Ograničenja iznosa odbitaka. Sve države u regiji ograničavaju iznos poreznog odbitka na koji pravne osobe imaju pravo. Propisani odbitak kreće se u rasponu od 0,5% od prihoda (Bosna i Hercegovina) do 40% oporezive dobiti (U Litvi postoji mogućnost odbitka u dvostrukom iznosu od iznosa darovanja, do najviše 40% od oporezive dobiti.).

U Bosni, Makedoniji, Srbiji i Slovačkoj odbitak je ograničen na postotak bruto dobiti ili prihoda. Iznosi su odbitaka: Bosna (0,5%); Makedonija (3%); Srbija (3,5% ili 1,5% za darove u kulturne svrhe); i Slovenija (3%).

⁶² U vrijeme tiskanja ovog pregleda nadležne su vlasti razmatrale donošenje administrativne norme koja bi ograničila pravo na odbitak samo za JDO.

Druge države ograničavaju odbitak u postotku od oporezivog dohotka ili dobiti prije izračuna poreznog duga. U Hrvatskoj se, na primjer, po osnovi donacija koje daju pravne (i fizičke) osobe organizacijama koje djelatnost obavljaju po posebnim propisima može odbiti iznos u vrijednosti do 2% od dobiti donatora ostvarene u prethodnoj kalendarskoj godini. To ograničenje može se poništiti odlukom nadležnog ministarstva. Ako, na primjer, Ministarstvo obrazovanja i sporta smatra određeni projekt amaterske sportske organizacije naročito korisnim, donacije tome projektu mogu biti odbitna stavka od oporezive dobiti i u 100%-tnom iznosu. Ograničenja u nekim drugim državama su: Albanija (4% ili 10% za izdavačke djelatnosti); Češka Republika (5%); Kosovo (5%); Rumunjska ((5%); Bugarska (10%); Slovačka (10%); Poljska (10% ili 15 %); Mađarska (20%); i Litva (40%).

U Estoniji, poduzetnički prilozi NVO-ima koje nisu unesene u Vladin popis, a koji su (prilozi) veći od 3% od isplata podložnih socijalnom porezu (te su isplate, u osnovi, zaposleničke plaće) za prethodni mjesec, podložni su oporezivanju, te tako jedino iznos do 3% može biti prilog koji uživa poreznu povlasticu.⁶³ Pravne osobe moraju mjesečno izvještavati o svojim dobrotvornim priložima, ali ako organizacija ne da prilog svaki mjesec, ona može ponovno izračunati svoje prijavljene priloge na kraju godine kako bi ostvarila veću korist od porezne povlastice.

Od zemalja regije, jedino Latvija propisuje da poduzetnici imaju pravo na odbitak poreza temeljem učinjenih donacija. Donator ima pravo na odbitak 85% od iznosa priloga od bruto dobiti, najviše do 20% ukupno utvrđene porezne obveze. Donatori koji doniraju bilo koju od tri povlaštene organizacije – Latvijski olimpijski odbor, Dječji fond i Fond kulture – imaju pravo na odbitak od 90% od iznosa danih priloga. Samo javne organizacije s dozvolom Ministarstva financija imaju pravo primati porezno povlaštene priloge.

2. Povlastice za darovatelje-fizičke osobe

Sedam jurisdikcija u regiji ne omogućuju fizičkim osobama odbitak na temelju dobrotvornih priloga – Albanija, Bosna i Hercegovina, Kosovo, Litva, Makedonija, Rumunjska i Srbija.

Mađarska, jedina među državama u regiji, propisuje porezni odbitak od poreza a ne odbitak od oporezivog dohotka za donacije fizičkih osoba. Međutim, porezni odbitak je ograničen na 30% od porezne obveze, do 50.000 HUF (približno 200 EUR) ili 100.000 HUF (400 EUR) za “istaknute” organizacije za javnu dobrobit.

⁶³ Kad je Estonija ukinula porez na dobit trgovačkih društava, izgubila je mogućnost ograničavanja iznosa porezno povlaštenih korporativnih priloga pomoću postotka oporezive dobiti. Stoga je izabran drugi način utvrđivanja ograničenja. Prilog, alternativno, može iznositi do 10% dobiti u zadnjoj poslovnoj godini prije prestanka poreznog obveznika, računajući tu godinu od 1. siječnja.

Preostale države propisuju odbitke od dohotka za fizičke osobe pod istim uvjetima kao i za pravne osobe, izuzev što se ograničenja iznosa odbitka razlikuju. Pojedinačni odbici su u nekim slučajevima dopušteni do višeg postotka oporezivog dohotka. (npr., Estonija – 5%; Češka Republika, Slovačka – 10%).

3. “Zakoni 1%”

U Mađarskoj je 1996. godine donesen jedinstveni zakon “o određenju poreza” koji omogućuje poreznim obveznicima da iznos od 1% poreza koje plate usmjere organizacijama civilnog sektora, te da još jedan dodatni postotak namijene za uplatu crkvama, pod uvjetom da svaki od dva usmjerena iznosa bude najmanje HUF 100. Temeljem primjene ovog Zakona NVO-ima je u 2001. godini preusmjereno 25 milijuna US dolara, što je učinilo 1,4 milijuna poreznih obveznika.

U protekle tri godine tri druge države slijedile su mađarski primjer i donijele zakone tipa “1%”. U Slovačkoj je donesen sličan zakon, s primjenom od 1. siječnja 2002. godine. Slovački zakon sadrži odredbu temeljem koje pravne i fizičke osobe mogu usmjeriti 1% svoga poreznog duga NVO-ima koje na primitak tih sredstava imaju pravo. U Litvi je nedavno usvojen zakon koji sadrži sličnu odredbu, tj. omogućuje usmjeravanje 2%-tnog iznosa.⁶⁴ U travnju 2003. godine Poljska je prihvatila 1%-tnu odredbu – prema toj novoj odredbi, porezni obveznik koji je fizička osoba ima pravo na sniženje poreza za iznos uplate javnodobrobitnoj organizaciji; porez može biti snižen do iznosa od 1% dohotka poreznog obveznika za fiskalnu godinu u kojoj je uplata izvršena.

⁶⁴ Litva je, međutim, prihvaćajući zakon 2%, ukinula odbitak poreza temeljem priloga fizičkih osoba.

III. ANALIZA PODRUČJA PODOBNIH ZA REFORMU POREZNIH PROPISA

Možda najveće iskušenje s kojim se trenutno susreće sektor NVO-a u Srednjoj i Istočnoj Europi jest osiguranje njegovog financiranja. Porezni zakoni koji se odnose na NVO mogu igrati važnu ulogu u promicanju financiranja, putem, između ostalog, osiguranja poreznih oslobođenja i stvaranja poticaja za neslužbenu filantropiju. Kao što prethodni sažetak rezultata pregleda pokazuje, potrebno je, usprkos određenom napretku, uložiti još značajne napore da bi se u većem broju zemalja u regiji postiglo promicanje liberalnog fiskalnog okoliša za NVO poreznim zakonima.

Dva čimbenika upućuju da su države u regiji najvećim dijelom pripravne suočiti se s reformom svojih poreznih propisa s ciljem poboljšanja financijskih okolnosti za civilno društvo. Prvi je to što je većina zemalja u regiji tijekom proteklog desetljeća poduzela reforme pravnog okvira koji se odnosi na zaklade, udruge i druge oblike NVO.⁶⁵ Unapređenje temeljnog pravnog okvira je važan prethodni korak, jer, između ostalog, takvo zakonodavstvo određuje osnovne oblike organizacije, kao i to koje će organizacije biti smatrane organizacijama za javnu dobrobit, te time podobne za veće porezne pogodnosti. Države koje još nisu dovršile reformu temeljnog pravnog okvira za ustanovljenje NVO-a – npr., Srbija – također su među državama u regiji s najslabijim poreznim poticajima za sektor NVO-a. Te države će vjerojatno trebati uložiti usklađene napore radi unapređenja svojih zakona koji se odnose na NVO prije nego što poduzmu smislenu reformu poreznih propisa koji se odnose na NVO. Većina je država u regiji, međutim, već riješivši pitanja temeljnoga zakonodavnog okvira, spremna posvetiti se pitanjima oporezivanja.

Drugi čimbenik je činjenica da će stalni rast sektora NVO-a u regiji vjerojatno biti ometen bez širenja i povećanja raznovrsnosti izvora financiranja NVO-a. Dok je neprofitni sektor u Srednjoj i Istočnoj Europi malen prema međunarodnim standardima, on je u zemljama do danas analiziranim ipak narastao od razmjerno beznačajnosti do skromne gospodarske snage.⁶⁶ Želi li se nastavak ovog trenda u svim zemljama u regiji, u područjima u kojima djeluju NVO treba izgraditi različite osnove

65 Neke su zemlje, doista, kao npr. Mađarska, provele značajne reforme svojih poreznih zakona koji se odnose na NVO.

66 Lester M. Salamon et al., *Global Civil Society: An Overview*, Johns Hopkins Center for Civil Society Studies (2003).

financiranja, putem, između ostalog, razvoja dopuštenih izvora na članarinama utemeljenih prihoda i promicanjem privatne filantropije. Prikladni porezni poticaji mogu pomoći u ovom nastojanju putem smanjenja poreznog opterećenja određenih izvora dobiti NVO i putem stvaranja pogodnosti za dobrotvorne priloge.

Područja u kojima bi reforma poreznih propisa u zemljama regije pridonijela poboljšanju uvjeta za NVO su:

- *Porezna oslobođenja za dobit ostvarenu od poslovne djelatnosti.* U većini zemalja Srednje i Istočne Europe, autohtona filantropija se još nije razvila do razine na kojoj bi se NVO, za financiranje svojih djelatnosti, mogle osloniti na priloge ostvarene od privatnih davatelja ili od javno organiziranog prikupljanja. Stoga je sposobnost takvih organizacija, a osobito organizacija za javnu dobrobit, da prikupe sredstva za financiranje svoje neprofitne djelatnosti putem poslovnih djelatnosti od presudne važnosti za njihov opstanak. Važnost dobiti ostvarene gospodarskim djelatnostima za financiranje održivosti sektora NVO vidljiva je iz istraživanja koje pokazuje da u prosjeku, u četiri promatrane države, privatne naknade i prilozi čine 46,1% prihoda NVO-a.⁶⁷ Naknade iz privatnih izvora kao izvor sredstava variraju od niskih vrijednosti od manje od 29% (Rumunjska) do 47% (Češka Republika) i 55% (Mađarska i Slovačka).⁶⁸ Znakovito je da u tri od promatranih zemalja ne samo da je NVO-ima omogućeno bavljenje gospodarskom djelatnošću nego su također propisana oslobođenja ili smanjenja poreza na dohodak ili dobit barem za određeni dohodak ili dobit ostvarene takvim djelatnostima. Ovaj dokaz da su gospodarske djelatnosti vrijedan i potreban izvor financijske potpore NVO-ima upućuje na to da je ne samo dopuštenje nego i ohrabrenje gospodarske djelatnosti NVO-a od kritične važnosti za razvoj financijski održivog neprofitnog sektora.

Makedonija je jedina država koja još uvijek ne dopušta NVO-ima izravno obavljanje gospodarskim djelatnostima. Ona zahtijeva da NVO osnuju zasebna poslovanju namijenjena društva-kćeri radi vođenja djelatnosti usmjerenih na ostvarenje dobiti. Ta zakonska odredba može dovesti do nastanka nepotrebnog opterećenja NVO-a koje pokušavaju ostvariti sredstva za financiranje svojih neprofitnih djelatnosti. Ne samo da su takvi zakoni prepreka financijskoj održivosti NVO-a nego su često dvoznačni i uzrokuju probleme kod udovoljavanja njihovim zahtjevima. Nije još, npr., sasvim jasno kako široko treba tumačiti zakon iz 1998. godine, koji propisuje zabranu izravne gospodarske djelatnosti. Stoga je teško odgovoriti na pitanja kao što su – treba li NVO osnovati poslovanju namijenjeno zavisno društvo radi obavljanja

⁶⁷ Ibid, str. 11.

⁶⁸ www.jhu.edu/~cnp/research.html [18. listopada 2000.]. The Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project, koji je proveo ovo istraživanje, daje nove podatke za zemlje koje su predmet pregleda na svojoj web adresi. Autori pripisuju strukturu prihoda sektora NVO u tim zemljama prevlasti NVO-a u područjima na kojima prevladavaju naknade kao izvor financiranja, kao što su kultura i rekreacija.

čak i minimalne djelatnosti usmjerene na ostvarenje dobiti, kao što su pojedinačna, za prikupljanje sredstava namijenjena događanja. Države sa široko postavljenim zabranama gospodarskih djelatnosti često nemaju sredstva motrenja tih gospodarskih djelatnosti koje NVO ipak obavljaju, pa sektor tako ostaje bez prikladnog nadzora. Makedonija trenutno razmatra promjene svog pravnog okvira, uključujući i poreze, koje bi omogućile NVO-ima obavljanje gospodarskih djelatnosti i kojima bi barem dio njihove dobiti bio izuzet od oporezivanja.

Štoviše, od država u kojima je NVO-ima dopušteno obavljanje gospodarske djelatnosti, tri – Albanija, Bugarska i Slovenija – i Republika Srpska u cijelosti oporezuju dohodak ili dobit ostvarenu tim djelatnostima. Takva praksa nije poticajna za postizanje financijske održivosti NVO-a. Bugarska je nedavno stavila do znanja svoju namjeru uvođenja poreznih povlastica za gospodarske djelatnosti javnodobrobitnih NVO-a u svom novom Zakonu o NVO-ima.

Zakoni koji dopuštaju NVO-ima obavljanje gospodarske djelatnosti i u koje su ugrađeni za to prikladni porezni poticaji moraju, naravno, sadržavati i određena ograničenja da bi se osiguralo da se NVO ne osnivaju prvenstveno za obavljanje poslovnih djelatnosti. Na nesreću, u mnogim državama u regiji je bilo zloraba koje su uključivale osnivanje poslovnih subjekata registriranih kao NVO, s ciljem ostvarenja poreznih povlastica.⁶⁹ Sprječavanje takvih zloraba je sigurno važan zadatak. Međutim, nije nužno zabraniti NVO-ima mogućnost obavljanja gospodarske djelatnosti u cjelini ili porezne pogodnosti za svu dobit ostvarenu od takvih djelatnosti u svrhu obuzdavanja zlorabnih poslovnih postupanja. Ti problemi mogu biti riješeni, i stoga ne treba ograničavati mogućnosti za porezno oslobođenje u vezi s dobiti ostvarenom od gospodarskih djelatnosti onim NVO-ima koje zadovolje odgovarajuću provjeru. Kao što je raspravljeno u sekciji II, određeni broj razmatranih zemalja prihvatio je takve provjere, te se nude različiti obrasci koji u regiji mogu biti korišteni.

• *Porezni poticaji za darovanja.* Države u regiji u najvećem dijelu dopuštaju odbitak od oporezivog dohotka fizičkim osobama i poduzetnicima koji daruju NVO. Međutim, u Albaniji, Bosni i Hercegovini, na Kosovu, u Makedoniji, Rumunjskoj i u Srbiji nema poreznih poticaja za donacije fizičkih osoba. Štoviše, u svim slučajevima zakon ograničava iznos odbitka kroz postotak oporezivog dohotka poreznog obveznika ili njegove porezne osnovice. Ta su ograničenja najčešće razmjerno niska, te bi države, osobito s obzirom na pojedinačna darovanja, mogle ostvariti dodatne poticaje podizanjem iznosa dozvoljenog odbitka. U Mađarskoj, npr., dopušten je odbitak od poreza za pojedinačne donacije samo do iznosa od 200 EUR ili 400 EUR, zavisno od vrste organizacije koja prima darovanje. U sofisticiranom gospodarstvu takva ograničenja nisu stvarni poticaj za fizičke osobe dobrotvore. Pojedi-

⁶⁹ Vidi Müller, supra bilješka 40, str. 25.

načno dobrotvorstvo, međutim, može igrati važnu ulogu u ukorijenjivanju NVO u zajednice u kojima djeluju; ako NVO uspiju prikupiti makar i male donacije od pojedinaca, to može izgraditi bolje veze sa zajednicom kojoj one služe. Porezni poticaji za dobrotvorstvo pojedinaca mogu stoga pomoći izgraditi te važne veze. Treba također razmotriti i druga inovativna sredstva financiranja sektora NVO-a, kao što je mađarski zakon o usmjeravanju poreza.

- *Porezni poticaji za ulaganja.* Sedam od petnaest analiziranih zemalja – Albanija, Bugarska, Češka Republika, Latvija, Makedonija, Slovačka i Slovenija – oporezuju gotovo svu dobit od pasivnih ulaganja, kao što su kamate na bankovne depozite i dividende. Hrvatska također oporezuje prihode od pasivnih ulaganja, ali ne kamate na bankovne depozite. Druge države propisuju razmjerno ograničena oslobođenja za dobit od pasivnih ulaganja. Propisivanje šireg izuzimanja takve dobiti stvorilo bi značajnije poticaje za ulaganja imovine NVO-a radi povećanja prihoda za financiranje njihovih djelatnosti.

Dva pitanja zaslužuju osobitu pažnju. Oslobođanje dobiti od pasivnih ulaganja barem za javnodobrobitne organizacije sigurno je u skladu s međunarodnom pozitivnom praksom. Porezni tretman prihoda od pasivnih ulaganja organizacija za uzajamnu korist jest, međutim, složenije pitanje. I javnodobrobitne organizacije i organizacije za uzajamnu korist podložne su zabrani raspodjele dobiti. Organizacijama za javnu dobrobit zabranjeno je također raspodjeljivanje imovine po njihovu prestanku. Umjesto toga, većina zakona propisuje obvezu da organizacije za javnu dobrobit po svom prestanku moraju raspodijeliti svu imovinu preostalu nakon podmirenja dugova drugim organizacijama za javnu dobrobit sa sličnom svrhom.⁷⁰ Organizacijama za uzajamnu korist nije zabranjeno raspodjeljivnje imovine njihovim članovima po prestanku; budući da su takve organizacije i osnovane radi koristi svojih članova, smatra se razumnim raspodjela imovine, ostvarene korištenjem naknada koje članovi plaćaju i napora koje su oni uložili, članstvu. Tako, npr., ako neka udruga glazbenih entuzijasta koristi članarinu radi kupnje glasovira namijenjenog korištenju od strane članova, po prestanku takve udruge mnogi zakoni bi omogućili da se iznos dobiven prodajom glasovira raspodjeli članovima udruge. To, međutim, dovodi do potencijalnog problema kada se primijeni na prihod od pasivnog ulaganja, osobito ako je takav prihod izuzet od oporezivanja. Investicijski klub mogao bi uložiti sredstva koja su priložili članovi, akumulirati značajnu dobit, te zatim, po prestanku, raspodijeliti dobit članovima. Ako bi takva organizacija imala pravo na porezno oslobođenje za prihode od ulaganja, ona bi bila tek nešto više od porezno subvencioniranog uzajamnog fonda, tj., očigledna

⁷⁰ Vidi, npr., čl. 44 bugarskog Zakona o pravnim osobama s neprofitnim svrhama, koji propisuje da će “[s]va imovina preostala nakon namirenja vjerovnika biti temeljem sudske odluke prenijeta pravnoj osobi s neprofitnim svrhama, utemeljenoj radi obavljanja djelatnosti za javnu dobrobit sa istim ili sličnim svrhama ...” ili, ako imovine nije prenesena u skladu s ovom odredbom, općini u kojoj je organizacija imala svoje sjedište.

zloporaba instituta NVO-e. Zakoni koji propisuju porezno oslobođenje za prihod od pasivnih ulaganja trebaju na primjeren način ograničiti to oslobođenje.

Drugo pitanje odnosi se na primjerene poticaje za osnivanje nadarbina. Države u regiji mogu razmatrati donošenje zakona koji sadrže posebne poticaje za osnivanje nadarbina (npr., propisujući posebne odbitke od poreza za takve donacije) kao i porezna izuzeća za prihod od ulaganja i poticaje za davanja u dobrotvorne svrhe (vidi dolje). U mnogim zemljama u regiji se izvorna filantropija još nije razvila do te mjere da bi ona mogla biti iskorištena za stvaranje značajnih nadarbina, kao što su to one velikih zaklada. Međutim, nadarbene organizacije manjih razmjera, kao što su općinske ili obiteljske zaklade, realno mogu biti ostvarive te mogu biti iskorištene za stvaranje dodatnog izvora dobiti kao podrške NVO-ima. Kako sektor sazrijeva u čitavoj regiji, razumno je očekivati da će NVO širiti korištenje ulaganja radi financiranja svojih djelatnosti. Moglo bi biti poželjno, u vezi s reformom poreznih propisa koji se odnose na prihod od pasivnih ulaganja, uključivanje odredbi koje ograničavaju neograničenu akumulaciju prihoda i osiguravanje prikladne uprave za darovane fondove putem, između ostalog, utemeljenja fiducijarnih standarda za upravitelje fondova.

• *PDV*. Zakoni koji se odnose na primjenu PDV-a i sličnih poreza na NVO sadrže kompilaciju izuzeća, sniženih stopa i isključenja iz sustava PDV-a. Većina država oslobađa određena dobra i usluge, koristeći popis izuzetih transakcija koji je često razmjerno dugačak, s većim brojem različitih stavki. Ti bi se zakoni, barem s obzirom na NVO, mogli učiniti jednostavnijim i učinkovitijim usvajanjem jedinstvenog pristupa primjenjivog na veći broj transakcija NVO-a. Puno se može naučiti od projekta harmonizacije poreza na dodanu vrijednost u Europskoj uniji i putem pokušaja da se razvije sustav usklađen sa sustavom EU; to je osobito važno za države koje su u postupku pridruženja.⁷¹

⁷¹ Usklađenje porezne osnovice PDV-a propisano je u državama članicama EU Šestom smjernicom EZ (Šesta smjernica Vijeća od 17. svibnja 1977. godine o usklađenju zakonodavstva država članica koje se odnosi na opće poreze na promet (77/388(EEC), O.J. br. L 145 od 13. lipnja 1977. godine). Države koje žele pridruženje EU morat će prilagoditi svoje zakone o PDV-u u mjeri u kojoj je to potrebno radi usklađenja sa Šestom smjernicom. Smjernica u članku 13. propisuje određena oslobođenja od PDV-a za djelatnosti od javnog interesa, uključujući sljedeće usluge koje NVO često pružaju: bolnička i medicinska skrb; blagostanje i socijalna sigurnost; zaštita djece, obrazovanje; sport; kultura; prikupljanje sredstava i transportne usluge za bolesne i ozlijeđene osobe. Šesta smjernica dopušta pojedinim državama ograničeno diskrecijsko pravo kod propisivanja poreznih olakšica u sustavu PDV za NVO. Bilo bi moguće da države daju olakšice neizravno (npr., putem javnih troškova, dajući kompenzacijske priloge ili povećanjem postojećih priloga NVO) bez kršenja prava EU, ali nema opće odredbe u propisima koja bi omogućila državama članicama davanje široko zasnovanih olakšica u obliku izravnog smanjenja porezne stope ili porezne osnovice drugačije nego kao dio postojećeg sustava olakšica propisanih Šestom smjernicom. Unutar tog sustava, postoje dva načina da države smanje porezno opterećenje: (1) sniženjem stope PDV-a koja se primjenjuje na dobra i usluge koje kupuju NVO; i (2) oporezivanjem dobara i usluga koje NVO pružaju onima kojima pomažu po stopi znatno sniženoj u odnosu na standardnu stopu PDV-a. EZ je, kao mjeru provedba politike, odlučila da u interesu dovršenja unutarnjeg zajedničkog tržišta državama članicama više ne bi trebalo dopustiti primjenu nulte stope, osim u opsegu koji je trenutno dopušten pod uvjetima posebnog ograničenja danog pojedinoj državi.

• *Proširenje obuhvata poreznih oslobođenja tako da ona obuhvate NVO za uzajamnu dobrobit kao i NVO za javnu dobrobit.* Kao što je navedeno, određeni broj zemalja u regiji bilo da ograničava pravo na porezna oslobođenja samo na organizacije za javnu dobrobit, bilo da propisuje vrlo ograničena oslobođenja. Iako organizacije za uzajamnu korist nužno ne služe javnom interesu na isti način kao što to čine organizacije za javnu dobrobit, one pridonose postizanju važne svrhe osiguranja sredstva za realizaciju širokog kruga interesa građana te su stoga nezamjenjiv sudionik u ostvarenju civilnog društva. Stoga postoji jak razlog u korist pogodovanja takvih organizacija putem poreznih oslobođenja.

• *Pravila o transparentnosti i odgovornosti.* Proširenje dodatnih poreznih pogodnosti na NVO neminovno će zahtijevati razmatranje – jesu li NVO koje uživaju povlastice u zadovoljavajućoj mjeri odgovorne za korištenje tih povlastica. Države u regiji trebat će razviti sustav izvještavanja koji prikladno uravnotežuje potrebu vlada i javnosti za odgovornošću s osjetljivošću zbog opterećenja koja taj sustav može nametnuti NVO-ima.

IV. ZAKLJUČAK

Države Srednje i Istočne Europe nalaze se na važnom raskršću što se tiče pitanja unapređenja okoline koja bi omogućila djelovanje NVO-a putem propisivanja poreznih poticaja sa svrhom ohrabrenja širenja i diverzifikacije financijske osnove za sektor NVO-a. Podaci sažeti u gornjem tekstu opisuju sadašnje stanje poreznog zakonodavstva u regiji i daju usporedni okvir za razmatranje reformskih mjera koje bi mogle biti primijenjene. Može se očekivati da će ciljana reforma poreznih zakona u određenom broju zemalja u regiji pridonijeti nastavku značajnog napretka koji je ostvaren tijekom prošle dekade u unapređenju civilnog društva.

LITERATURA

Knjige

- Davis, Lee and Nicole Etchart, *Profits for Nonprofits: An Assessment of the Challenges in NGO Self-financing*, (Santiago, Chile: NESsT 1999).
- International Center for Not-for-Profit Law for the Open Society Institute, *Guidelines for Laws Affecting Civic Organizations* (New York, NY: 2003).

Članci

- “One Percent Can Make a Difference – With a Little Help,” *SEAL Journal*, Vol. 1, (Summer 1998).
- “A Two-percent Law for Poland?” *SEAL Journal*, Vol. 4 (Proljeće 2001), str. 23.
- Biro, Lajos and Balázs Gerencsér, “Opinions of Civil Society Organizations on the 1 percent Provision and its Implementation,” in 1 %: “Forint Votes” for Civil Society Organizations (Budapest: Research Project on Nonprofit Organizations, 2000).
- Csoka, Istvan, “The Relationship Between the Government and Civil Sectors in Hungary,” 3 *International Journal of Not-for-Profit Law* Issue 1 (September 2000).
- International Center for Not-for-Profit Law, “Economic Activities of Not-for-Profit Organizations,” in *Regulating Civil Society*, conference report, (Budapest: May 1996 [reprinted at www.icnl.org]).
- International Center for Not-for-Profit Law, “Tax Preferences for Nongovernmental Organizations”, ICNL website, www.icnl.org (1999, 2000).
- Kallas, Siim, Minister of Finance, to Taxpayers, “Implementation of the Income Tax Act” www.fin.ee/ [April 25, 2000].
- Müller, Jiří, “The Economic Environment for the Civil Non-profit Sector in the Czech Republic: Foundations and Assets” (conference report) (Brno, Czech Republic: May 2000).
- Pajas, Petr, “Endowments of Foundations Receive Contributions from the State Privatization Fund of the Czech Republic,” (“Endowments”) [reprinted at www.icnl.org].
- Schauhoff, Stephan, “The Economic Meaning of Not-for-Profit Organizations,” in *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. LXXXIVa (The Hague: Kluwer Law International 1999).
- The Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project, www.jhu.edu/~cnp/research.html [October 18, 2000].
- Thomas, Robert N., “Structural and Systemic Issues Surrounding the Establishment and Management of Endowments in the Czech and Slovak Republics,” 2 *International Journal of Not-for-Profit Law*, Issue 4 (June 2000) [reprinted at www.icnl.org].

Toepler, Stefan and Lester M. Salamon, "The Nonprofit Sector in Central Europe: An Empirical Overview" (paper presented at 1999 VOLUNTAS Symposium, October 15-16, 1999).

Zakoni

Republika Albanija, Zakon o porezu na dohodak, No. 8438, Čl. 18.

Republika Albanija, Zakon o neprofitnim organizacijama, No. 8788 (7. svibanj 2001).

Republika Albanija, Zakon o registraciji neprofitnih organizacija, No 8789 (7. svibanj 2001).

Republika Albanija, Zakon o nekim dodacima i dopunama Zakona No. 7850, od 29. srpnja 1994. "Građanski zakonik Republike Albanije", No. 8781 (3. svibnja 2001).

Republika Bugarska, Zakon o pravnim osobama s neprofitnim svrhama, Čl. 44.

Šesta smjernica Vijeća od 17. svibnja 1977. godine o usklađenju zakonodavstva država članica koje se odnosi na opće poreze na promet (77/388(EEC), O.J. br. L 145 od 13 lipnja 1977. godine

Slovačka Republika, Zakon o porezima na dohodak, No. 366/1999.

Sjedinjene Američke Države, Internal Revenue Code, 26 U.S.C. § 501(c)(3).

Sjedinjene Američke Države, Internal Revenue Code, 26 U.S.C. § 511, et seq.

Sjedinjene Američke Države, Internal Revenue Code, 26 U.S.C. § 4942.

PRILOZI



PITANJA NA KOJA TREBA ODGOVORITI

A. POREZ NA DOBIT I NA DOHODAK

1. Koji oblici organizacija ili tvorbi su djelomično ili u cijelosti oslobođeni od poreza na dobit? Naznačite bilo koji poseban uvjet ili ograničenje (npr., oslobođenje od poreza moguće je samo ako se tvorba ne bavi političkim djelatnostima ili sa svojom djelatnošću nepovezanim poslovnim djelatnostima).

2. Koji oblici dobiti su u cijelosti ili djelomično izuzeti (npr., članarine, dobit od pasivnih ulaganja)? Naznačite bilo koji poseban uvjet ili ograničenje (npr., oslobođenje samo iznad ili ispod određenog iznosa).

3. Mora li organizacija imati prethodno rješenje neke vladine agencije radi ostvarenja prava na porezne povlastice? (U Austriji, npr., ne donose se takva rješenja. Na Guamu rješenja dobivaju samo poznate dobrotvorne organizacije, dok ostali moraju podnositi post hoc prijavu svake godine). Ako postoji sustav rješenja, molimo, opišite ga.

4. Je li dobit od ulaganja podložna oporezivanju? Koja je definicija dobiti od ulaganja? Postoje li ograničenja s obzirom na vrste ulaganja (npr., u Južnoafričkoj Republici zaklada je oslobođena od poreza jedino ako ulaže u investicijske fondove s licencom, vrijednosnice kojima se može trgovati na burzi ili u druge instrumente ulaganja koje je odobrilo Porezno povjerenstvo)? Je li zabranjeno obavljanje nekih posebnih vrsta poslovnih djelatnosti (npr., ulaganja u nekretnine ili špekulativna ulaganja)?

5. Može li organizacija obavljati poslovne djelatnosti? Ako je propisano razlikovanje između s osnovnom djelatnošću organizacije povezane i nepovezane dobiti, kako je praktično određena crta razgraničenja između njih? Kada, ako uopće, dobit od poslovnih djelatnosti postaje oporeziva? (Na primjer, u Mađarskoj se porezno oslobođenje primjenjuje na bilo koju dobit od poslovanja koja je veća od jednog od dva iznosa – od 10% od ukupne dobiti ili od 10.000 forinti – sada je pravilo nešto složenije). Čini li postojanje dobiti od gospodarske djelatnosti i drugu dobit oporezivom (npr., ima li činjenica postojanja te dobiti za posljednju gubitak prava na oslobođenje)?

6. Postoje li pravila o najmanjoj raspodjeli (npr., u SAD privatne zaklade moraju raspodijeliti najmanje 5% svog dohotka svake godine)? Primjenjuju li se takva pravila na sve organizacije ili samo na određene vrste (kao u SAD)? Može li organizacija oslo-

bođena od poreza neograničeno akumulirati (npr., u Njemačkoj dobit može u pravilu biti akumulirana tijekom jedne godine, ali se na određena akumuliranja primjenjuju posebna pravila; u Južnoafričkoj Republici 75% dobiti mora biti potrošeno u godini u kojoj je dobit ostvarena)?

7. Jesu li propisane porezne pogodnosti za dobrotvorne priloge? Koja vrsta pogodnosti (umanjenje dohotka/dobiti, odbitak od poreza, povrat)? Kojim vrstama organizacija mogu biti dani prilozi za koje su propisane porezne pogodnosti (npr., u Engleskoj se prilozi ne mogu odbiti od oporezivog dohotka ako su dani organizaciji koja je angažirana u stranačkoj politici)? Ako porezno povlašteni status nije određen zakonom, kako se taj status utvrđuje (u Nigeriji, na primjer, prilozi koji se mogu odbiti od dohotka mogu biti dani organizacijama koje su na popisu utvrđenom dodatkom Zakonu o porezu na dobit trgovačkih društava)? Kako se utvrđuje kvalificiranost za takve povlastice? Postoje li bilo kakva ograničenja u pogledu iznosa povlastice propisane za trgovačka društva ili za fizičke osobe (npr., u Argentini su odbici od dohotka/dobiti propisani samo u iznosu od 5% od dohotka/dobiti i za fizičke osobe i za trgovačka društva)? Jesu li dopušteni prijenosi unaprijed neiskorištenih poreznih odbitaka po osnovi dobivenih dobrotvornih priloga (npr., u Kanadi neiskorišteni odbici po osnovi dobivenih dobrotvornih priloga mogu biti prenošeni tijekom 5 godina)?

B. CARINE

1. Jesu li određene stavke izuzete od uvozne carine? (Npr., humanitarna pomoć). Jesu li zakonom propisane kategorije izuzeća ili su one propisane dodatkom propisu ili podzakonskim aktom?

2. Je li od carine izuzet uvoz za određene vrste organizacija? (Npr., uvoz za dobrotvorne organizacije).

3. Kakav je postupak ostvarenja prava na oslobođenje od carine? (Npr., predočenje potvrde o oslobođenju u vrijeme uvoza ili plaćanje carine i zatim traženje povrata).

4. Postoje li propisi o sprječavanju zloporabe putem ponovne prodaje? (Npr., ako su od carine oslobođena dobra prodana ili dana u roku od tri godine od uvoza, kupac ili primatelj mora platiti carinu).

C. PDV (ILI OPĆI POREZ NA PROMET ILI DRUGI SLIČAN POREZ)

1. Postoje li oslobođenja od PDV-a za posebne vrste osoba (zasnovano na vrsti djelatnosti, ne na iznosu ostvarenog prometa – drugim riječima, jesu li iz sustava PDV-a isključene određene organizacije koje ne obavljaju gospodarsku djelatnost)?

2. Mogu li se osobe koje nisu obveznici PDV-a opredijeliti za ulazak u sustav PDV-a?
3. Primjenjuju li se oslobođenja od PDV-a za određene isporuke dobara i obavljanja usluga? Ako da, koje su kategorije dobara i usluga izuzete?
4. Primjenjuje li se na određena dobra i usluge nulta stopa ili snižene stope? Ako da, koje?
5. Koje se stope PDV-a primjenjuju?

D. POREZI NA NASLJEDSTVA I DAROVE

1. Primjenjuju li se oslobođenja od poreza na nasljedstva, ostavine ili darove određenim vrstama organizacija (npr., u Boliviji su svi darovi ili nasljedstva dobrotvornim organizacijama oslobođeni od poreza)?
2. Jesu li oslobođenja ograničena (npr., samo do određenog iznosa ili postotka)?

E. POREZI NA NEKRETNINE

1. Jesu li propisana oslobođenja od poreza na nekretnine za neprofitne organizacije, primjenjuju li se na njih niže porezne stope ili druge porezne povlastice (npr., na religijske ili obrazovne ustanove)?
2. Primjenjuju li se bilo kakva ograničenja (npr., oslobođenja samo do određenog iznosa ili postotka)?
3. Jesu li za organizacije koje su oslobođene od poreza propisana bilo kakva plaćanja umjesto poreza (PUP) ili bilo kakve usluge umjesto poreza (UUP)?

F. RAZNO

1. Jesu li za neprofitne organizacije propisane bilo kakve druge vrste poreznih oslobođenja ili povlastica (npr., oslobođenja od poreza na dohodak od nesamostalnog rada, poreza na poslovne franšize, poreza na korištenje, itd.)?