



PORESKI PROPISI OD ZNAČAJA ZA RAZVOJ FILANTROPIJE U ZEMALJAMA JUGOISTOČNE EVROPE (izvod iz izvještaja i preporuke za Crnu Goru)

Podgorica, jun, 2013.



THIS PROJECT IS FUNDED BY THE EUROPEAN UNION
Instrument for Pre-accession Assistance (IPA) Civil Society Facility (CSF)
The views expressed in this publication do not necessarily reflect the views of the European Commission

B | T | D The Balkan Trust
for Democracy

A PROJECT OF THE GERMAN MARSHALL FUND This project is co-financed by the Balkan Trust for Democracy

I. UVOD

Ovaj izvještaj¹ predstavlja analizu poreskih propisa od značaja za razvoj filantropije u zemljama jugoistočne Evrope (Bosna i Hercegovina, Hrvatska, Kosovo, Makedonija, Crna Gora i Srbija). Izvještaj prevashodno analizira odgovarajuće odredbe zakona o porezu na dobit, poreza na dohodak i poreza na poklon. Osim toga, izvještaj analizira i statusno pravne propise za organizacije civilnog društva (OCD)/nevladine organizacije (NVO) u ovim zemljama, u mjeri u kojoj si tu propisi od značaja za poreske propise kojima se uređuju dobročina davanja (filantropija); ove se odredbe analiziraju u kontekstu odgovarajućih poreskih propisa u pojedinim zemljama Evropske unije (EU). Konačno, u izvještaju se analiziraju i pravni propisi kojima se uređuje tzv. korporativno volontiranje, imajući u vidu sve veću ulogu i značaj korporativnog volontiranja kao oblika dobročinog davanja.

Izvještaj je podijeljen na pet poglavlja. Nakon uvoda, poglavlje II definiše glavne termine koji se koriste u izvještaju, kako bi se izbjegle eventualne nedoumice u pogledu njihovog značenja i olakšao prevod izvještaja. U poglavlju III analiziraju se osnovne karakteristike poreskih propisa od značaja za razvoj filantropije, sa posebnim osvrtom na Njemačku, Poljsku i Sloveniju. Primjer Njemačke je izabran zbog njenog tradicionalnog uticaja na pravne sisteme zemalja jugoistočne Evrope. Poljska i Slovenija su izabrane kao primjeri zemalja u kojima je uspješno okončana tranzicija od državne ekonomije ka tržišnoj privredi. Osim toga, Slovenija je izabrana zbog jakih istorijskih, kulturnih, političkih i ekonomskih veza sa zemljama jugoistočne Evrope, što se između ostalog ogleda i u činjenici da poreski režim za dobročina davanja u Sloveniji otvara niz pitanja koja su slična pitanjima koja se javljaju u zemljama jugoistočne Evrope. Podjednako važno, izabrane zemlje predstavljaju različite modele regulisanja statusa organizacija koje djeluju za opšte dobro, koji čini okosnicu bilo kojeg poreskog režima za dobročina davanja. U Njemačkoj je koncept organizacija koje djeluju za opšte dobro prevashodno poresko pitanje. U Poljskoj ovo je pitanje uređeno posebnim zakonom, dok u Sloveniji ne postoji konzistentan koncept organizacija koje djeluju za opšte dobro. U poglavlju IV analiziraju se poreski i drugi propisi od značaja za filantropiju u zemljama koje su obuhvaćene izvještajem, njihove prednosti i nedostaci. Poglavlje V sadrži sumarni pregled glavnih karakteristika poreskih propisa za dobročina davanja u zemljama koje su obuhvaćene izvještajem.

¹ Izvještaj pripremio **Dr. Dragan Golubović**, stalni član Savjeta eksperata za neprofitno pravo Međunarodne konferencije nevladinih organizacija, koja djeluje pod patronatom Savjeta Evrope.



II. NAPOMENA O KORIŠĆENOJ TERMINOLOGIJI

Ukoliko nije drugačije navedno, termini: "donacije", "pokloni", "davanja" koriste se u izvještaju kao sinonimi, i predstavljaju davanja po osnovu jednostrano- obaveznog ugovora (ugovor o poklonu sa elementima naloga), kojim se jedna strana (donator) obavezuje drugoj strani (primalac donacije) da će mu bez tereta ustupiti određenu svotu novca ili stvar koja ima novčanu vrijednost, radi ostvarivanja ciljeva i aktivnosti u opštekorisne svrhe, saglasno statutu primaoca donacije.

Termini: "dobročine" i "opštekorisne svrhe" takođe se u izvještaju koriste kao sinonimi, kao i termini: "oporezivi dohodak" i "bruto dohodak". Termini: "privredno društvo" i "trgovačko društvo" podrazumijevaju sve statusno-pravne forme za obavljanje privredne djelatnosti sa statusom pravnog lica u zemaljama koje su obuhvaćene izvještajem. Termin: "sponzorstvo" podrazumjeva davanja po osnovu dvostrano obaveznog ugovora, kojim se jedna strana (sponzor) obavezuje da će drugoj ugovornoj strani (primalac sponzorstva) bez tereta ustupiti određenu novčanu sumu ili stvar koja ima novčanu vrijednost, a druga ugovorna strana se obavezuje da će sponzoru za izvršenu uslugu obezbijediti odgovarajući publicitet (marketing), saglasno odredbama ugovora o sponzorstvu.

Termin: "organizacije civilnog društva" podrazumijeva sve statusno-pravne oblike organizovanja koji ispunjavaju slijedeće uslove: 1) organizovane su dobrovoljno, instrumentima privatnog prava (ugovor ili akt o osnivanju), prije nego instrumentima javnog prava (zakon, odluka državnog organa); 2) osnovane su radi ostvarivanja neke opštekorisne ili zajedničke svrhe, a ne u cilju sticanja dobiti; 3) mogu biti članske (*universitas personam*) ili nečlanske (*universitas rerum*); 4) nijesu dio struktura državne vlasti, iako mogu vršiti određena javna ovlašćenja; 5) imaju svojstvo pravnog lica.

Konačno, termin: "statusno-pravni propisi za organizacije civilnog društva" se odnosi na pravne propise kojima se uređuje osnivanje, djelovanje, unutrašnja organizacija, statusne promjene i prestanak OCD (zakoni o udruženjima, zadužbinama i fondacijama, privatnim ustanovama, itd).

III. PORESKI REŽIM OD ZNAČAJA ZA FILANTROPIJU: ZEMLJE EU

Evropska unija (EU) nema nadležnosti u oblasti direktnog oporezivanja, već ovo pitanje spada u nadležnost država-članica. Nezavisno od toga, sve članice EU predviđaju poreske olakšice za davanja pravnih i fizičkih lica u propisane



opštekorisne svrhe. Jedini izuzeci u tom pogledu su Slovačka (nema poreske olakšice za davanja fizičkih i pravnih lica) i Litvanija (nema poreske olakšice za davanja pravnih lica). U najvećem broju članica EU, poreske olakšice se predviđaju u obliku poreskih odbitaka, dok Francuska, Litvanija i Mađarska primjenjuju sistem poreskih kredita za davanja fizičkih lica. Poreske olakšice su propisane za davanja u opštekorisne svrhe, nezavisno od toga da li te svrhe obavljaju javne ustanove ili OCD. Ovo je u saglasnosti sa principom liberalne političke filozofije da niko nema monopol nad javnim dobrom: niti država, niti privatni akteri.

U najvećem broju zemalja članica EU donacije se priznaju u obliku novca, pokretnih stvari koje imaju novčanu vrijednost, nepokretnosti i usluga (Bugarska, Kipar, Češka, Danska, Estonija, Francuska, Njemačka, Mađarska, Irska i Holandija). Među ovim zemljama razlike postoje između onih koje priznaju davanje u bilo kojoj vrsti pokretne stvari koja ima novčanu vrijednost (Mađarska), i drugih koje priznaju davanja samo u obliku određenih pokretnih stvari ili prava. Na primjer, Irska, osim novca, priznaje kao poreski rashod samo davanja u obliku hartija od vrijednosti. Pojedine članice EU priznaju kao poreski rashod samo davanja u novcu (Finska, Belgija, Italija).

Poreske olakšice se predviđaju kako za donatora, tako i za primaoca donacije koji je, po pravilu, izuzet od plaćanja poreza na poklon. Kada je riječ o OCD kao primaocima donacije, oni su izuzeti od plaćanja poreza na poklon, ako ispunjavaju sljedeće uslove: 1) OCD je registrovana kao organizacija koja djeluje za javno dobro, (kao što je to slučaj u Poljskoj), ili, ako status organizacija koje djeluju za javno dobro nije uređen posebnim zakonom; obavljaju ciljeve i aktivnosti od opšteg interesa, saglasno mjerodavnim poreskim propisima; 2) OCD obavlja djelatnosti od javnog interesa direktno, a ne preko posrednika; 3) OCD se nije obavezala ni za kakvu vrstu protivusluge prema donatoru—osim da će primljenu donaciju koristiti saglasno odredbama ugovora o donaciji.

IV. SUMARNI PREGLED GLAVNIH ZAKLJUČAKA IZVJEŠTAJA

Analiza relevantnih propisa u zemljama jugoistočne Evrope ukazuje da u svim zemljama poreski okvir za korporativna davanja ima neke pozitivne karakteristike:

- Sve zemlje generalno **izuzimaju** organizacije civilnog društva (OCD) od poreza na dobit i dohodak, ukoliko obavljaju nedobitnu djelatnost za koju su osnovane;



- Sve zemlje **predviđaju** poreske olakšice, u obliku poreskih izuzeća, za davanja fizičkih i pravnih lica-poreskih obveznika u opštekorisne svrhe;
- **Srbija** je jedina zemlja koja ne predviđa poreske olakšice za davanja fizičkih lica;
- U svim zemljama kao osnov za obračunavanje rashoda za davanja u opštekorisne svrhe koristi se **ukupan** (bruto) **prihod** pravnog lica-poreskog obveznika, a ne dobit, čime su stvoreni uslovi za značajan razvoj korporativne filantropije, čiji potencijal tek treba u punoj mjeri da se iskoristi;
- Bosna i Hercegovina (Federacija BiH i Republika Srpska), Hrvatska i Srbija izričito predviđaju poreske olakšice za davanja u opštekorisne svrhe u novcu, ali i **stvarima i pravima**; dok Makedonija priznaje poreske olakšice i za davanja u **uslugama**. Kada je riječ o Srbiji, iako se donacije mogu davati u novcu, pokretnim stvarima, uslugama i pravima, u pojedinim slučajevima poreska uprava priznaje kao rashod samo davanja u novcu;
- U najvećem broju zemalja, poreski sistem težište stavlja na **prirodu djelatnosti** (u opštekorisne svrhe) za čija davanja se priznaju poreske olakšice, prije nego na **statusno-pravne** oblike koji obavljaju ove djelatnosti. Na ovaj način, izjednačene su javne ustanove i OCD u obavljanju opštekorisnih djelatnosti, što je saglasno sa principom liberalne političke filozofije da niko nema monopol nad javnim dobrom: ni država, niti privatni akteri. Međutim, u slučaju Srbije i Bosne i Hercegovine (Republika Srpska) postoje **izvesna odstupanja** od ovog opšteg principa;
- U svim zemljama pokloni u propisane opštekorisne svrhe **izuzeti** su od oporezivanja kao prihod OCD.

Međutim, nužne su i odgovarajuće izmjene u postojećim poreskim propisima zemalja obuhvaćenih izvještajem:

- U svim zemljama koncept djelatnosti od opšteg interesa **usko je definisan** i po pravilu ne uključuje niz djelatnosti koje su ili prepoznate i zaštićene kao ustavne vrijednosti, ili o čijem značaju u društvu postoji široki konsenzus;
- U zemljama obuhvaćenim izvještajem takođe se uočava diskrepanca između koncepta djelatnosti od opšteg interesa u **poreskim** zakonima i **statusnim** zakonima. Saglasno tome, ako OCD obavlja djelatnost od opšteg interesa saglasno statusnim propisima, to još uvijek ne znači da će davanja toj OCD biti priznato kao poreski rashod, ukoliko se radi o djelatnosti koja nije poreskim propisima izričito predviđena kao djelatnost od javnog interesa;



- Prethodno ukazuje na potrebu da se otvori **debata** u pogledu toga kakva bi **politika regulisanja** djelatnosti u opštekorisne svrhe optimalno promovisala javno dobro u zemljama obuhvaćenim izvještajem. Kao kratkoročno rješenje, da bi se omogućila pravična i konzistentna primjena propisa koje uređuju djelatnosti od javnog interesa, sve zemlje bi imale koristi od izrade priručnika za primjenu materijalnih i procesnih propisa kojim se uređuju djelatnosti od opšteg interesa, po uzoru na slični vodič koji izdaje Komisija za organizacije koje djeluju za javno dobro za Englesku i Vels (*Charity Commission for England and Wales*,²);
- Poreski režim u Srbiji i Bosni i Hercegovini (Republika Srpska) djelimično **odstupa** od dobre politike u regulisanju djelatnosti od opšteg dobra, koja akcenat stavlja na prirodu djelatnosti, a ne na statusne oblike u kojima se ta djelatnost obavlja. U **Srbiji** se samo donacije pravnih lica-poreskih obveznika u oblasti socijalne zaštite koje su izvršene ustanovama socijalne zaštite (ali ne i OCD koje djeluju u oblasti socijalne zaštite) priznaju kao poreski rashod. U Republici Srpskoj donacije pravnih lica poreskih obveznika javnim ustanovama i humanitarnim organizacijama priznaju se kao poreski rashod, ali ne i OCD koje djeluju u drugim oblastima, osim humanitarne;
- Sa izuzetkom Bosne i Hercegovine (Republika Srpska) poreski propisi izričito ne uređuju status donacije koja se **prenosi** u sljedeću kalendarsku godinu;
- Pojedine zemlje, konkretno Makedonija, **detaljno** uređuju pitanje donacije u opštekorisne svrhe, tako da su troškovi davanja i nadzora nad korišćenjem primljene donacije neproporcionalno visoki;
- Srbija ne propisuje poreske olakšice za davanja **fizičkih lica**, dok su u Makedoniji takve olakšice propisane samo za lica koja stiču prihod po osnovu ugovora o djelu. Međutim, imajući u vidu trenutnu ekonomsku situaciju u regiji i prioritete poreske i fiskalne politike, svaki prijedlog za uvođenje poreskih olakšica, morao bi da prođe test troškova i koristi od takvih olakšica (*cost and benefit analyses*).
- U pojedinim zemljama, konkretno **Srbiji**, poreska uprava tumači propise tako da OCD mora da traži poresko izuzeće za **svaki poklon** čija je vrijednost veća od propisanog novčanog iznosa. Osim toga, u pojedinim slučajevima poreska uprava oporezuje dio donacije koji se koristi za pokriće administrativnih

² http://www.charity-commission.gov.uk/Charity_requirements_guidance/Your_charity_activities/default.aspx



troškova, čak i kada je korišćenje donacije za pokriće administrativnih troškova izričito predviđeno ugovorom o poklonu (donaciji);

- Konačno, pitanje **korporativnog volontiranja** takođe zaslužuje pažnju. Osim Srbije i Bosne i Hercegovine (Federacija BiH), kao i Kosova, koje nemaju zakon o volontiranju, druge zemlje ne dozvoljavaju **privrednim društvima** da organizuju volonterske aktivnosti, onako kako su zakonom definisane. Ovo pitanje treba posmatrati u kontekstu generalno **regresivnog** zakonodavstva za volontiranje u regiji, kojim se volontiranje prije tretira kao neka vrsta radno-pravnog odnosa, a ne privatna i dobrovoljna aktivnost građana/ki kojim se nameću neproporcionalno visoki administrativni i finansijski troškovi za organizatora volonterskih aktivnosti. Imajući u vidu sve veću ulogu korporativnog volontiranja u promociji korporativne filantropije, svakako da su u tom pogledu nužne zakonske promjene.

V. PORESKI PROPISI OD ZNAČAJA ZA RAZVOJ FILANTROPIJE U CRNOJ GORI

Zakon o porezu na dobit pravnih lica. Član 6(1) **Zakona o porezu na dobit pravnih lica**³ predviđa *inter alia* da "nevladine organizacije"(NVO)⁴ ne plaćaju porez na dobit, "ako su u skladu sa posebnim zakonom osnovane za obavljanje nedobitne djelatnosti". Izuzetno, ako nevladine organizacije obavljaju privrednu djelatnost, obveznici su poreza na dobit koja je ostvarena obavljanjem te djelatnosti (član 6(2)). Član 14 Zakona predviđa da "izdaci za zdravstvene, obrazovne naučne, vjerske, kulturne, sportske i humanitarne svrhe, kao i za zaštitu životne sredine, priznaju se kao rashod najviše do 3,5% ukupnog prihoda". Zakonom se izričito ne propisuje da li se izdaci (davanja) priznaju kao rashod samo ako su izvršeni pravnim licima koja su registrovana za gore navedene namjene u skladu sa posebnim propisima. Osim toga, zakonom se izričito ne uređuje pitanje poreskog statusa donacije u stvarima, pravima i uslugama.

Zakon o porezu na dohodak fizičkih lica. Član 24 **Zakona o porezu na dohodak fizičkih lica**⁵ predviđa da se: "izdaci za zdravstvene, obrazovne naučne, vjerske, kulturne, sportske i humanitarne svrhe, kao i za zaštitu životne sredine,

³ "Sl. list RCG", br. 65/01 i 80/04 i "Sl. list CG", br. 40/08, 86/09 i 14/12.

⁴ Nvladine organizacije djeluju u Crnoj Gori kao udruženja i fondacije. .

⁵ "Sl. list CG", br. 65/01; 37/04; 78/06.



priznaju se kao rashod najviše do 3,5% ukupnog prihoda".⁶ Zakonom se izričito ne propisuje da li se izdaci (davanja) priznaju kao rashod samo ako su izvršeni pravnim licima koja su registrovana za gore navedene namjene u skladu sa posebnim propisima. Osim toga, zakonom se izričito ne uređuje pitanje poreskog statusa donacije u stvarima, pravima i uslugama.

Status organizacija koje deluju za opšte dobro. Koncept organizacija koje djeluju za opšte (javno) dobro, odnosno oblasti od javnog interesa, nije razrađen u poreskim propisima. Pojedini elementi koncepta adresirani su u Zakonu o nevladinim organizacijama,⁷ ali oni ne uključuju i pitanje korisnika usluga organizacija koje djeluju za javno dobro. Saglasno odredbama član 32 stav 2 Zakona, NVO mogu aplicirati sa svojim programima i projektima za sredstva iz budžeta Crne Gore u sljedećim oblastima od javnog interesa: "socijalna i zdravstvena zaštita, smanjenje siromaštva, zaštita lica sa invaliditetom, društvena briga o djeci i mladima, pomoć starijim licima, zaštita i promovisanje ljudskih i manjinskih prava, vladavina prava, razvoj civilnog društva i volonterizma, evroatlantske i evropske integracije Crne Gore, institucionalno i vaninstitucionalno obrazovanje, nauka, umjetnost, kultura, tehnička kultura, zaštita životne sredine, poljoprivreda i ruralni razvoj, održivi razvoj, zaštita potrošača, rodna ravnopravnost, borba protiv korupcije i organizovanog kriminala, borba protiv bolesti zavisnosti, kao i druge oblasti od javnog interesa utvrđene posebnim zakonom".

Korišćenje donacije. Zakonom nije izričito propisan period u kojem se dobijena donacija mora iskoristiti, što otvara pitanje poreskog statusa donacije koja nije iskorišćena u kalendarskoj godini u kojoj je dobijena. Osim toga, zakonom nije propisan maksimalni procentualni iznos donacije koja se može koristiti za pokriće administrativnih troškova.

Volontiranje Zakon o volonterskom radu ne dozvoljava privrednom društvu da bude organizator volonterskih aktivnosti (član 5).⁸

⁶ Istraživanje koje je sproveo DE FACTO Consultancy in 2012, naručen od strane nevladine organizacije "FAKT" iz Podgorice, ukazuje da je nedostatak odgovarajućih poreskih olakšica prepoznat kao jedna od prepreka za razvoj individualne filantropije (3,5% ispitanika). Međutim, ovaj razlog ni približno nije toliko značajan među ispitanicima kao što je to teška ekonomska situacija (61,9% ispitanika). Vidi: "Individualna Filantropija: Rezultati Istraživanja", 12/5/12, str. 44., http://faktcg.org/files/INDIVIDUALNA_FILANTROPIJA.pdf

⁷ "Sl. list CG", br. 39/11.

⁸ "Sl. list CG", br. 26/10.



V. OTVORENA PITANJA U PORESKIM PROPISIMA

- Zakoni o porezu na dobit i porezu na dohodak propisuju usko definisanu i iscrpljujuću listu oblasti od javnog interesa u kojem djeluju NVO. Saglasno tome, listom nijesu obuhvaćene ni one oblasti koje su inače priznate i zaštićene kao ustavne vrijednosti (ljudska i manjinska prava, pravna država), ili o čijem značaju u društvu postoji široki konsenzus (borba protiv korupcije, održivi razvoj). Osim toga, ova lista ne korespondira sa znatno širom listom oblasti od javnog interesa u kojem djeluju NVO koja je regulisana Zakonom o NVO, i koja nije iscrpljujuća (*numerus clausus*). Ova diskrepanca između poreskih i statusnih propisa dovodi do situacije u kojoj postoje dvije javne politike kada je riječ o oblastima od javnog interesa u kojima djeluju NVO, zavisno od toga da li se NVO direktno finansiraju od strane države, ili putem poreskih olakšica. Kao rezultat toga, NVO koja, na primjer, djeluje u oblasti ljudskih prava ispunjava opšte propisane uslove da konkuriše za finansiranje iz budžetskih sredstava, međutim, donacija takvoj NVO od strane pravnih ili fizičkih lica ne predstavlja poreski priznat rashod.
- Osim toga, **zakonom** nije izričito propisano da li se izdaci (davanja) priznaju kao rashod samo ako su izvršeni **pravnim licima** koja su registrovana za gore navedene namjene u skladu sa posebnim propisima. Saglasno tome, ako je privedno društvo ili fizičko lice - poreski obveznik samo organizovalo neku humanitarnu akciju (a ne preko NVO ili javne ustanove) nije jasno da li ono i u tom slučaju izdatke koje je imalo za organizovanje te akcije može da knjiži kao poreski priznati rashod.
- **Zakonom** nije propisano da li se donacije priznaju kao rashod i kada se daju u pokretnim stvarima, pravima i uslugama, a ne samo u novcu. Ovim se poreskom organu daju velika diskreciona ovlašćenja da odlučuje o ovom pitanju.
- Pored toga, **zakonom** nije propisano da li se donacija mora iskoristiti u kalendarskoj godini u kojoj je primljena, čime se poreskom organu daju velika diskreciona ovlašćenja da odlučuje o ovom pitanju, čak i kada je to pitanje izričito uređeno ugovorom o poklonu (donaciji).
- Zakonom nije izričito uređeno ni pitanje poreskog statusa **institucionalnih grantova** za NVO koje djeluju u oblastima od javnog interesa definisane



zakonom. I u pogledu ovog pitanja čini se da poreski organ ima velika diskreciona ovlašćenja.

- Zakonom nije regulisano ni pitanje poreskog statusa dijela donacije koji se koristi za pokriće **administrativnih troškova**. U nedostatku izričitih zakonskih odredbi, pitanja prenosa donacije u narednu kalendarsku godinu, institucionalnih grantova i administrativnih troškova treba urediti ugovorom o donaciji. Međutim, ovo ne rješava pitanje diskrecionih ovlašćenja poreskog organa da odlučuju o ovim pitanjima i saglasno tome tumači odredbe ugovora.
- Konačno, Zakon o volonterskom radu ne dopušta **privrednom društvu** da bude organizator volonterskih aktivnosti, onako kako su definisani zakonom.

APPENDIX

PREGLED OTVORENIH PORESKIH PITANJA U CRNOJ GORI

ZAKON O POREZU NA DOBIT/VOLONTERSKOM RADU:	ZAKON O POREZU NA DOHODAK:
<ul style="list-style-type: none"> - Usko definisana i iscrpljujuća lista djelatnosti/oblasti od opšteg interesa (<i>nije u saglasnosti sa Zakonom o NVO</i>); - Nejasno da li se donacije priznaju kao rashod samo ako su date pravnim licima registrovanim za obavljanje opštekorisnih djelatnosti; - Poreski status donacija u pokretnim stvarima i pravima nejasan; - Pitanje prenosa donacije nije regulisano; - Pitanje institucionalnih grantova nije regulisano; - Pitanje dozvoljenih administrativnih troškova nije regulisano; - Privredna društva ne mogu biti organizatori volonterskih aktivnosti. 	<ul style="list-style-type: none"> - Usko definisana i iscrpljujuća lista djelatnosti/ oblasti od opšteg interesa (<i>nije u saglasnosti sa Zakonom o NVO</i>); - Poreski status donacija u stvarima i pravima nejasan; - Pitanje prenosa donacije nije regulisano; - Pitanje institucionalnih grantova nije regulisano; - Pitanje dozvoljenih administrativnih troškova nije regulisano.



VI. PRIJEDLOZI ZA REFORMU

- U cilju daljeg razvoja filantropije u Crnoj Gori, na kratki rok, nužne su odgovarajuće izmjene u **Zakonu o porezu na dobit** pravnih lica i **Zakonu o porezu na dohodak** fizičkih lica, kako bi se lista djelatnosti/oblasti od javnog interesa u kojima djeluju NVO usaglasila sa listom iz **Zakona o nevladinim organizacijama**. Ovaj je cilj moguće postići minimalnim nomotehničkim intervencijama. Na primjer, član 14 Zakona o porezu na dobit i član 24 Zakona o porezu na dohodak mogu se izmjeniti tako da glase: *izdaci za zdravstvene, obrazovne naučne, vjerske, kulturne, sportske i humanitarne svrhe, zaštitu životne sredine, kao i izdaci za druge svrhe u oblastima od javnog interesa saglasno propisima koji uređuju djelovanje nevladinih organizacija priznaju se kao rashod najviše do 3,5% ukupnog prihoda*".
- Osim toga, bilo bi nužno u **zakonu o porezu na dobit** i porezu na **dohodak** predvidjeti da se ovi izdaci priznaju kao poreski rashod samo ako su izvršeni **pravnim licima** koja su registrovana za obavljanje gore navedenih djelatnosti, u skladu sa posebnim propisima (kao što je to, na primjer, izričito regulisano u srbijanskom Zakonu o porezu na dobit pravnih lica).
- Treba napomenuti da prijedlog predloženih izmjena **nema** nikakvih **negativnih implikacija** sa stanovišta **projekcije budžetskog priliva**. Naime, prijedlog ne zadire u *procentualne iznose* do kojih zakon priznaje poreski rashod za davanja u javne svrhe, već samo *proširuje krug svrha* (djelatnosti) od javnog interesa za koje se priznaje poreski rashod.
- Kao što je prethodno navedeno, poreski status: donacije koja se daje u pokretnim **stvarima, pravima i uslugama**; donacija koja se **prenosi** u sljedeću kalendarsku godinu; i **institucionalnih grantova** i **administrativnih troškova**, nije *explicite* uređen poreskim propisima. U cilju transparentne i predvidive poreske politike, neophodno je popuniti ove pravne praznine, što se može uraditi odgovarajućim izmjenama zakonskih propisa, ili, dok se ne pristupi odgovarajućim zakonskim izmjenama, davanjem stručnog mišljenja od strane Ministarstva finansija. S tim u vezi, nužno je da Ministarstvo finansija izda mišljenje (ako to već nije uradilo) da: 1) davanja fizičkih i pravnih lica-poreskih obveznika u pokretnim stvarima, pravima i uslugama takođe čine priznati poreski rashod; 2) da donacije koje se prenose u sljedeću kalendarsku godinu takođe čine neoporezivu imovinu NVO-primaoca



donacije, ukoliko je mogućnost prenosa predviđena ugovorom o donaciji, ili ukoliko to zahtijeva priroda projekta ili poklona; 3) da institucionalni grantovi koje fizička i pravna lica-poreski obveznici daju NVO koje djeluju u oblastima od javnog interesa, takođe predstavljaju priznati rashod poreskih obveznika, osim ako se ne koriste za raspodjelu između onih i članova, članova uprave i sa njima povezanim licima; 4) da su za pitanje administrativnih troškova koji se pokrivaju iz donacije prevashodno mjerodavne odredbe ugovora o donaciji.

- Međutim, u ovom posljednjem slučaju (pokriće administrativnih troškova iz donacije), problem se može javiti ako **ugovorom** ovo pitanje nije izričito uređeno. U tom smislu moguće su dvije opcije: da se zakonom propiše maksimalni procentualni iznos za pokriće administrativnih troškova iz donacije, ili da o ovom pitanju poreska uprava odlučuje u svakom konkretnom slučaju, primjenom principa **proporcionalnosti** (odnos između veličine i specifičnosti projekta i nužnih troškova za njegovu realizaciju). Dakako, ovaj drugi pristup sa sobom nosi rizik prevelikih diskrecionih ovlašćenja poreske uprave.
- Ukoliko bi se pitanje poreski priznatih administrativnih troškova regulisalo zakonom, ovaj bi pristup imao efekta samo ako se slijedi **dobra uporedna praksa**, koja sugeriše da je taj iznos od 30-35% od vrijednosti primljene donacije. Propisivanje nižeg procentualnog iznosa svakako bi imalo negativne implikacije na finansijsku održivost NVO, a time ugrozilo i sprovođenje programa za koji je data donacija. Ova bi se zakonska odredba primjenjivala u slučaju da ugovorom o donaciji nije izričito uređeno ovo pitanje, ili u slučaju da je ugovorom predviđen veći procentualni iznos za pokriće administrativnih troškova od propisanog - u kom slučaju bi takva ugovorna odredba bila ništava, a primjenljivao bi se maksimalni procentualni iznos utvrđen zakonom.
- Predložene izmjene u poreskim propisima predstavljaju tzv. 'malu poresku reformu'. One polaze od trenutnog stepena razvoja filantropije, ali i uvažavaju brojne izazove i prioritete fiskalne i poreske politike u Crnoj Gori. Međutim, u budućnosti se može javiti potreba za **detaljnijim regulisanjem** poreskih pitanja od značaja za razvoj filantropije. Na primjer, pojedine zemlje (Mađarska, Njemačka) priznaju poreske rashode samo za davanja NVO koje su *inter alia* osnovane radi ostvarivanja nekog cilja u opšte korisne svrhe, koje djeluju (upisane su u registar) određeni broj godina. Međutim, smatramo da razlozi racionalnosti i ekonomičnosti, kao i trenutni stepen



razvoja civilnog društva i kulture davanja u Crnoj Gori, opravdavaju predloženi minimalistički pristup u regulisanju ovih pitanja.

- U cilju razvoja korporativne filantropije, nužne su i odgovarajuće izmjene u **Zakonu o volonterskom radu** kojim bi se privrednom društvu takođe omogućilo da bude organizator volonterskog rada, dakako, po strožije propisanim uslovima nego što je to slučaj za druge organizatore volonterskog rada utvrđene zakonom. Naime, zakon trenutno ne dozvoljava privrednom društvu da bude organizator volonterskog rada, onako kako je zakonom definisan ("do šest časova dnevno i ne duže od 25 časova nedjeljno"). Iako je *ratio legis* ove odredbe jasan (sprečavanje mogućnosti rada na "crno"), zabrana obavljanja volonterske aktivnosti od strane privrednog društva neproporcionalna je legitimnom cilju kojem služi. Stoga bi trebalo razmisliti o mogućnostima da se privrednom društvu dozvoli obavljanje volonterske aktivnosti, onako kako je regulisana zakonom, van svog poslovnog sjedišta, uz odgovarajući nadzor nad sprovođenjem ovih aktivnosti. Na primjer, srbijanski Zakon o volontiranju omogućava privrednom društvu da bude organizator volonterskih aktivnosti, pod uslovom da se iste obavljaju van poslovnih prostorija društva i da je plan volonterskih aktivnosti odobren od ministarstva nadležnog za poslove rada i socijalne zaštite.
- Konačno, ali nikako i poslednje, imajući u vidu pravne praznine i povremena različita tumačenja poreskih propisa, neophodno je više investirati u **kapacitete** poreske uprave, odnosno njeno kontinuirano obrazovanje, kako bi se osigurala pravična i konzistentna primjena poreskih propisa od značaja za OCD.

