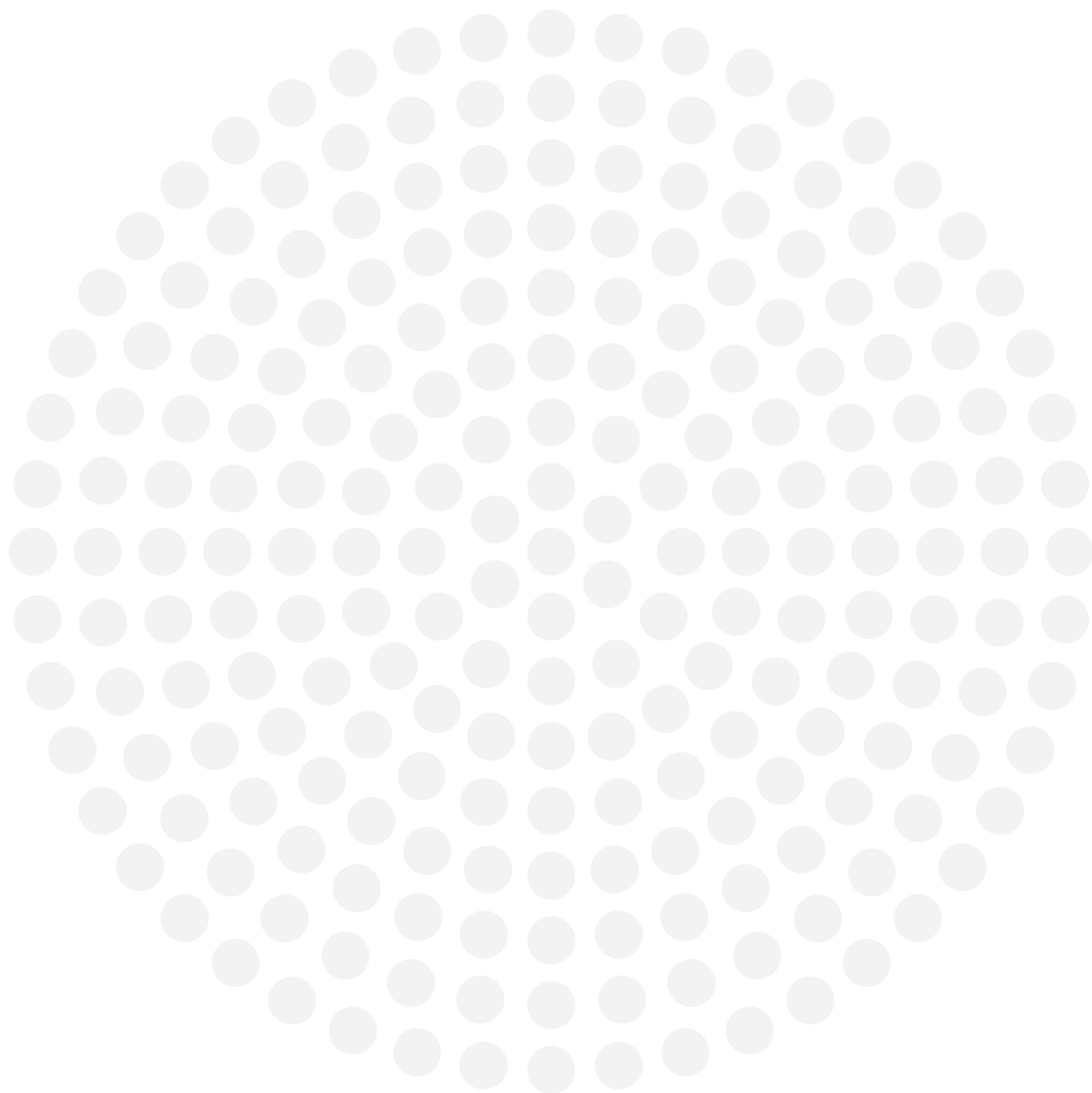


Filantropska agenda



Izrada ove publikacije omogućena je uz podršku američkog naroda putem Američke agencije za međunarodni razvoj (USAID). Sadržaj publikacije je isključivo odgovornost Trag fondacije i Fondacije Ana i Vlade Divac i ne predstavlja nužno stavove USAID-a ili Vlade SAD.

FILANTROPSKA AGENDA

Analiza i predlozi za unapređenje
poreskih i drugih propisa od značaja
za razvoj davanja za opšte dobro

Izdavač:

Trag fondacija

Mileševska 5/1-6,
11118 Beograd 32, Srbija

Autor:

prof. dr Dragan Golubović

Za izdavača:

Biljana Dakić Đorđević

Urednice:

Tanja Jakobi
Svetlana Radosavljević

Prilozi:

dr Hristina Mikić Anekse 3. i 4.
Filantropske Agende
Nataša Sarić – Poglavlje 5.3

Lektura i korektura:

Antigona Andonov

Dizajn i grafička obrada:

Korak Studio

Štampa: Digital Art

Tiraž: 300

ISBN 978-86-915711-8-4

**ANALIZA
I PREDLOZI ZA
UNAPREĐENJE
PORESKIH
I DRUGIH
PROPISA
OD ZNAČAJA
ZA RAZVOJ
DAVANJA ZA
OPŠTE DOBRO**

BEOGRAD, 2019. GODINE

Sadržaj

—		4.	—
PREDGOVOR	08	DIREKTNO OPOREZIVANJE	20
1.		4.1. Poreski status donacija pravnih lica-poreskih obveznika u opštekorisne svrhe	21
—		4.1.1. Evropska praksa	21
REZIME	10	4.1.2. Regionalna praksa	23
2.		4.1.3. Zakon o porezu na dobit pravnih lica Republike Srbije	24
—		4.1.3.1. Usaglašenost Zakona o porezu na dobit pravnih lica sa dobrom evropskom i regionalnom praksom	25
SUMARNI PREGLED PREPORUKA	14	4.1.3.2. Otvorena pitanja u Zakonu o porezu na dobit pravnih lica	26
3.		4.2. Poreski status poklona	29
—		4.2.1. Evropska praksa	29
UVOD: PORESKE PROPISI OD ZNAČAJA ZA RAZVOJ FILANTROPIJE I EVROPSKE INTEGRACIJE	16	4.2.2. Regionalna praksa	30
		4.2.3. Zakon o porezima na imovinu Republike Srbije	31
		4.2.3.1. Usaglašenost Zakona o porezima na imovinu sa dobrom evropskom i regionalnom praksom	32
		4.2.3.2. Otvorena pitanja u Zakonu o porezima na imovinu	32
		4.3. Poreski status donacija fizičkih lica-poreskih obveznika u opštekorisne svrhe	34

4.3.1. Evropska praksa	34
4.3.2. Regionalna praksa	35
4.3.3. Usaglašenost Zakon o porezu na dohodak građana Republike Srbije sa dobrom evropskom i regionalnom praksom	35
4.3.4. Poreski status stipendija kao dohotka građana	36
4.3.4.1. Otvorena pitanja u poreskom režimu za isplaćene stipendije	37

5.



INDIREKTNO OPOREZIVANJE: STATUS ORGANIZACIJA CIVILNOG DRUŠTVA U REŽIMU PDV I REŽIM PDV ZA DAVANJA U HRANI	40
5.1. Evropska praksa	41
5.2. Zakon o porezu na dodatu vrednost Republike Srbije	43
5.3. Poreski tretman obaveštavanja javnosti o humanitarnoj ili dobrotvornoj akciji putem medija bez naknade	43
5.4. Otvorena pitanja u Zakonu o porezu na dodatu vrednost	43

6.



PRAVNI REŽIM ZA VOLONTIRANJE	44
6. 1. Evropska i regionalna praksa	45
6.2. Zakon o volontiranju Republike Srbije	46
6.2.1. Usaglašenost Zakona o volontiranju sa evropskom i regionalnom praksom	47
6.2.2. Otvorena pitanja u pravnom režimu za volontiranje	47

7.



PREPORUKE	50
ANEKS 1. Značenje osnovnih pojmova	54
ANEKS 2. Spisak zakona i pravilnika obrađenih u Agendi	56
ANEKS 3. Analiza prednosti i nedostataka postojećeg poreskog opterećenja stipendija i efekata uvećanja neoporezivog iznosa stipendija	60
ANEKS 4. Analiza troškova i koristi poreskog opterećenja donacija u robi/uslugama i procena budžetskih implikacija zbog oslobađanja pravnih lica od PDV-a na davanja u opštekorisne svrhe u robi	72

Predgovor

U ime Koalicije za dobročinstvo¹, Trag fondacija ima čast da vam predstavi Filantropsku agendu, prvi dokument ovakve vrste koji daje pregled ključnih regulatornih oblasti koje treba unaprediti kako bi građani i građanke, pravna lica i neprofitne organizacije dobili priliku i podsticaj da pokažu koliko mogu i žele da budu odgovorni i solidarni članovi društva, i učine za opšte dobro.

Analiza i predlozi za unapređenje poreskih i drugih propisa od značaja za razvoj davanja za opšte dobro, polaze od iskazanih potreba domaćih filantropa - pojedinaca, pravnih lica i neprofitnih organizacija, i temelje se na postojećem regulatornom okviru u Srbiji kao i na reprezentativnim praksama u regionu i Evropi. Takođe, u obzir su uzeta i prethodna iskustva i rezultati koje je Trag fondacija ostvarila u oblasti javnog zagovaranja za unapređenje pravnog i fiskalnog okvira za davanje.

Trag fondacija posvećena je podršci građanskom aktivizmu, jačanju civilnog društva i promociji i snaženju filantropije. Fondacija je godinama aktivna u pružanju finansijske i druge vrste podrške udruženim građanima, građankama i njihovim zajednicama, ali je istovremeno posvećena i zagovaranju promena na regulatornom planu. Naime, smatramo da je neophodno uticati na izmenu zakonodavnog okvira kako bi bilo stvoreno

¹ Koalicija za dobročinstvo sprovodi *Projekat za unapređenje okvira za davanje* koji finansijski podržava Američka agencija za međunarodni razvoj (USAID). Koaliciju predvodi Fondacija Ana i Vlade Divac, a ostali članovi koalicije su Trag fondacija, Catalyst Balkans, SMART Kolektiv, Srpski filantropski forum, Forum za odgovorno poslovanje i Privredna komora Srbije.

stimulativno okruženje za razvoj aktivizma, građanskog društva i filantropije, pa samim tim i društva uopšte. U uspehe na kojima temeljimo dalji rad na unapređenju okvira za davanje ubrajamo odredbe Zakona o zadužbinama i fondacijama (2010.), kojima je, između ostalog, definisan širi koncept opšteg dobra, te izmene člana 15. Zakona o porezu na dobit pravnih lica (2015.), kojim je otvorena mogućnost da pravna lica daju više i u različitim oblastima. Istovremeno, ovim izmenama, neprofitne organizacije dobile su više izvora finansiranja. Inicijativa za unapređenje primene poreskih propisa od značaja za podsticaj davanja u opštekorisne svrhe u Republici Srbiji, koju je, na predlog Trag fondacije, preko 150 fondacija i udruženja građana uputilo Ministarstvu finansija 2017. godine, postavila je okvir za dalje delovanje.

Danas, polovinom 2019. godine, Trag fondacija ima veliko zadovoljstvo i osećanje zahvalnosti što, zajedno sa svojim partnerima i prijateljima iz Koalicije za dobročinstvo, ukazuje na nove prostore i prilike za razvoj filantropije koje treba otvarati, ali i zaštititi ostvarena prava i unaprediti njihovu primenu. S ponosom gledamo na sve što smo do sada zajedno postigli, kao i na planove i ciljeve koje ćemo ostvariti u budućnosti. Sa tom idejom nastala je Filantropska agenda. Ona predstavlja akcionu platformu koja, u ovom trenutku, donosi najkvalitniju analizu i najrealističnije preporuke za unapređenje zakonodavnog okvira koji bi trebalo da omogućiti više davanja za opšte dobro. Ova publikacija istovremeno pruža priliku većem broju organizacija, institucija i privrednih društava da se upoznaju sa sadašnjim stepenom razvoja filantropije u Srbiji i,

nadamo se, aktivno učestvuju u daljim naporima za napredak u ovoj važnoj oblasti.

Početakom 2021. godine planiramo naredno izdanje Filantropske agende koja će nam omogućiti da analiziramo postignute promene, njihove efekte i naredne korake kako bismo unapredili dobročinstvo i delovanje za opšte dobro kod svakog od nas.

Na taj način Filantropska Agenda postaje svojevrsni pokazatelj napretka u ovoj oblasti, ali i pokazatelj razumevanja svakog od nas - neprofitnih organizacija, pravnih lica, državnih institucija - koliko je ova oblast važna za razvoj čitavog društva i koliko smo u nju spremni da uložimo.

Zahvaljujemo se svim članovima Koalicije za dobročinstvo na velikom uloženom trudu u pripremama Filantropske agende, autoru Draganu Goluboviću i drugim stručnjacima, bez čijeg znanja ove analize ne bi bilo; uredničkom timu, privrednim društvima i resornim ministarstvima u Vladi Republike Srbije koji su delili svoje podatke i informacije kako bi naši zaključci i preporuke bili utemeljeni i, naravno, svim darodavcima u Srbiji i šire koji su glavna motivacija za naš rad uopšte. Posebnu zahvalnost dugujemo Američkoj agenciji za međunarodni razvoj (USAID) u Srbiji, na finansijskoj podršci koja je doprinela da se Filantropska agenda nađe pred vama.

**Do sledećeg čitanja,
Trag fondacija**

1.



Rezime

Pred vama je *Filantropska agenda* (u daljem tekstu *Agenda*), u kojoj su date preporuke za usaglašavanje i preciziranje poreskih odredbi koje se tiču davanja pravnih i fizičkih lica i preduzetnika za opšte dobro, i posebno, davanja pravnih lica u hrani. Takođe, u ovom dokumentu su izloženi predlozi za podizanje visine neoporezivog iznosa stipendija i relaksiranje rokova za njihovu isplatu i donošenje novog zakona kojim se uređuje volonitiranje građana.²

Filantropska agenda je nastala u okviru *Projekta za unapređenje okvira za davanje*, koji finansira Američka agencija za međunarodni razvoj (USAID), a pripremila ju je Koalicija za dobročinstvo, koju čine organizacije koje se dugoročno bave razvojem davanja za opšte dobro u Srbiji: Fondacija Ana i Vlade Divac, Trag fondacija, Smart Kolektiv, Fondacija Catalyst Balkans, Srpski filantropski forum, Forum za odgovorno poslovanje i Privredna komora Srbije.

Cilj Koalicije za dobročinstvo je da podstakne široku diskusiju o rešenjima koje nudi ovaj dokument i stvori kritičnu masu za promene propisa i praksi koje bi doprinele jačanju filantropske infrastrukture, održivom rastu filantropskih davanja i razvoju međusektorskih partnerstava. Svojim delovanjem, Koalicija želi da doprinese unapređenju pravnog okvira za razvoj podsticajnog i transparentnog davanja pravnih i fizičkih lica i promovise dobročinstvo i kulturu davanja među pravnim i fizičkim licima u Republici Srbiji i dijaspori.³

Nadamo se da će ova publikacija doprineti informisanom dijalogu državnih organa i organizacija civilnog društva (OCD)⁴ o unapređenju javnih politika i zakonodavnog okvira za davanje u Srbiji.

Nalazi i preporuke izložene u *Agendi* proistekli su iz analize relevantnih propisa, istraživanja koje su sproveli Trag fondacija i Catalyst Balkans, dodatnih istraživanja i analiza koje su urađene u okviru *Projekta za unapređenje okvira za davanje*, kao i analize poreskih propisa Evropske unije, zemalja članica EU, i zemalja u regionu.

Filantropsku agendu je priredio prof. dr Dragan Golubović, stalni član Saveta eksperata za neprofitno pravo Saveta Evrope (*Expert Council on NGO Law of the Council of Europe*). Autor poglavlja 5.3. je Nataša Sarić, advokatica u advokatskoj kancelariji Živković Samaržić, a Aneks 3. i 4. Bele knjige napisala je dr Hristina Mikić, ekonomska ekspertkinja iz Instituta za kreativno preduzetništvo i inovacije.

Argumentacija za predložene izmene i detaljna lista preporuka izloženi su u sedam poglavlja *Agende*. Uz rezime je dat kratak predlog preporuka (vidi poglavlje 2). U uvodu (poglavlje 3) govori se o značaju reformi pravnih propisa koji se tiču razvoja filantropije u kontekstu preuzetih međunarodnih obaveza i evropskih integracija Republike Srbije. U poglavlju 4. analizirani su propisi koji uređuju direktno oporezivanje pravnih i fizičkih lica, a koji su od važnosti za davanja u oblastima od javnog interesa, kao i zakonske odredbe vezane za poreski tretman stipendija za učenike i studente.

U istom poglavlju obrađene su relevantne odredbe Zakona o porezu na dobit pravnih lica, Zakona o porezu na dohodak građana, Zakona o učeničkom i studentskom standardu, sa pripadajućim podzakonskim aktima, i Zakona o porezima na imovinu. U poglavlju 5. razmatra se uticaj poreza na dodatu vrednost (PDV) na davanja u opštekorisne svrhe i analiziraju relevantne odredbe Zakona o porezu na dodatu vrednost, sa posebnim osvrtom na pitanje statusa „banaka hrane“ u režimu PDV-a. Poglavlje 6. posvećeno je Zakonu o volonitiranju i relevantnim odredbama Zakona o obaveznom socijalnom osiguranju i njihovom

² U *Agendi* su analizirani propisi koji su bili na snazi zaključno sa 31. 03. 2019. godine. Lista analiziranih zakona data je u aneksu 2.

³ Na inicijativu Koalicije, 2018. godine osnovan je Savet za filantropiju pri Kabinetu predsednice Vlade Republike Srbije, a u martu 2019. formirane su tri radne grupe i radno telo i donet Akcioni plan kojim se preciziraju ciljevi rada Saveta. Opširnije vidi na <https://www.divac.com/filantropija>

⁴ Council of Europe (2007), *Legal status of non-governmental organisations in Europe*, Strasbourg: Council of Europe. Dostupno na: <https://rm.coe.int/16807096b7>. Pristupljeno 1.04.2019.

uticaju na razvoj filantropije. Poglavlje 7. sadrži detaljne sugestije za poboljšanje pravnog okvira za razvoj filantropije u Republici Srbiji.

U aneksu 1. je lista osnovnih pojmova, a u aneksu 2. pregled zakona koji su obrađeni u *Agendi*. Aneks 3. bavi se analizom prednosti i nedostataka poreskog opterećenja stipendija i efekata uvećanja neoporezivog iznosa stipendija, a u aneksu 4. izložena je procena troškova i koristi od poreskog opterećenja donacija u robi/uslugama i procena uticaja oslobađanja od PDV na davanja u opštekorisne svrhe u robi od pravnih lica i na prihode budžeta.



2. Sumarni pregled preporuka

1. Zakon o porezu na dobit pravnih lica

UVESTI JEDNOOBRAZNU DEFINICIJU JAVNOG INTERESA

Izmeniti član 15. stav 1. tačku 1) Zakona, tako da se koncept poreski priznatih rashoda za izdatke pravnog lica organizacijama civilnog društva (udruženja, zadužbine, fondacije), koje deluju u oblastima od javnog interesa, usaglasi sa odredbama Zakona o udruženjima, Zakona o zadužbinama i fondacijama i Zakona o porezima na imovinu.

DAVANJA U NEPOKRETNOSTIMA TRETIRATI KAO PORESKI RASHOD

Precizirati značenje termina « izdaci » iz člana 15. st. 1. Zakona dato u Mišljenju Ministarstva finansija br. 011-00-762/2017-04 od 12. jula 2017. godine. Naime, prema mišljenju Ministarstva finansija, kao poreski rashod priznaju se samo davanja pravnog lica u novcu, robi i uslugama, ali ne i u nepokretnostima. S obzirom da Zakon izričito ne uređuje ovo pitanje, nejasan je osnov za isključivanje davanja u *nepokretnosti* kao priznatog poreskog rashoda. Ovo tim pre, jer je postojeće rešenje u koliziji sa Zakonom o porezima na imovinu koji propisuje da udruženja, zadužbine i fondacije mogu primati poklon u novcu, stvarima, intelektualnim uslugama i *nepokretnosti*.

REŠITI PITANJE INSTITUCIONALNIH GRANTOVA

Mišljenjem Ministarstva finansija predvideti da se pod terminom 'izdaci' (donacije, poklon) iz člana 15. st. 1. Zakona priznaju i izdaci u obliku *institucionalnog granta* organizacijama civilnog društva koja deluju u oblastima od javnog interesa, kao i davanja u *osnovnu imovinu* zadužbina koja deluju u oblastima iz člana 15. st. 1, tačka 1) i 2) i stav 3. Zakona.

ODGOVORNOST ZA KORIŠĆENJE DONACIJE PRENETI NA PRIMAoca

U vezi sa načinom dokazivanja rashoda po osnovu izdataka pravnih lica-poreskih obaveznika za davanja u opštekorisne svrhe, staviti van snage Mišljenje br. 401-00-1934/2017-04 od 14.7.2017. godine i novim mišljenjem precizirati da je za zakonito korišćenje donacije odgovoran isključivo *primalac*, a ne *davalac donacije*.

2. Zakon o porezima na imovinu

PRIZNATI INSTITUCIONALNE GRANTOVE KAO POKLON

Mišljenjem Ministarstva finansija precizirati da se pod poklonom u smislu Zakona smatraju i *institucionalni grantovi* udruženjima, zadužbinama i fondacijama koja deluju u oblastima od javnog interesa, saglasno statusnim propisima kojima se uređuje njihovo delovanje.

RAZJASNITI PORESKI TRETMAN DELA POKLONA KOJI SE PRENOSI U SLEDEĆE PORESKO RAZDOBLJE

Mišljenjem Ministarstva finansija precizirati poreski status dela poklona (donacije) koji se prenosi u sledeće poresko razdoblje. Naime, potrebno je razjasniti da li se deo poklona koji se prenosi u sledeće poresko razdoblje i dalje smatra (neoporezivim) poklonom u smislu Zakona.

PRIMENITI NAČELO PROPORCIONALNOSTI U PROCENI OPRAVDANOSTI ADMINISTRATIVNIH TROŠKOVA

Mišljenjem Ministarstva finansija precizirati da će se u proceni opravdanosti korišćenja dela poklona (donacije) za pokriće administrativnih troškova udruženja, zadužbine i fondacije primenjivati načelo *proporcionalnosti*.

3. Zakon o porezu na dohodak građana

PRIZNATI RASHODE ZA DOBROČINA DAVANJA FIZIČKIM LICIMA I PREDUZETNICIMA

U Zakonu posle člana 9. dodati novi član 9a kojim se precizira da se kao rashod fizičkog lica priznaje izdatak do 2% od ostvarenog prihoda u prethodnoj godini u oblastima od javnog interesa, saglasno propisu kojim se uređuje oporezivanje dobiti pravnih lica, i pod uslovima utvrđenim tim propisom. *Alternativno*, olakšice u novom članu mogu se propisati samo za *preduzetnike*.

PROMENITI PORESKI TRETMAN STIPENDIJA

Izmeniti član 9. stav 1. tačka 12) Zakona, tako da se ne plaća porez na stipendije do maksimalnog godišnjeg iznosa od 360.000 dinara, nezavisno od toga da li se one isplaćuju jednokratno, na mesečnom ili tromesečnom nivou, ili na drugi ugovoreni način.

4. Zakon o porezu na dodatu vrednost

STVORITI PODSTICAJNO PORESKO OKRUŽENJE ZA DAVANJA PRIVREDNIH DRUŠTAVA U ROBI

Potrebno je da Ministarstvo finansija organizuje dodatni sastanak sa privrednim društvima-velikim trgovačkim lancima, sa ciljem izbora optimalnog rešenja za status davanja (donacija) u robi u humanitarne svrhe, u režimu PDV. Jedna od mogućnosti koju treba razmotriti jeste da se na ove donacije primenjuje pravo na povraćaj pretporeza (čl. 6. Zakona), ili neko drugo uporedno rešenje (oslobođenje, nulta stopa, itd).

5. Zakon o volontiranju

DONETI NOVI ZAKON O VOLONTIRANJU

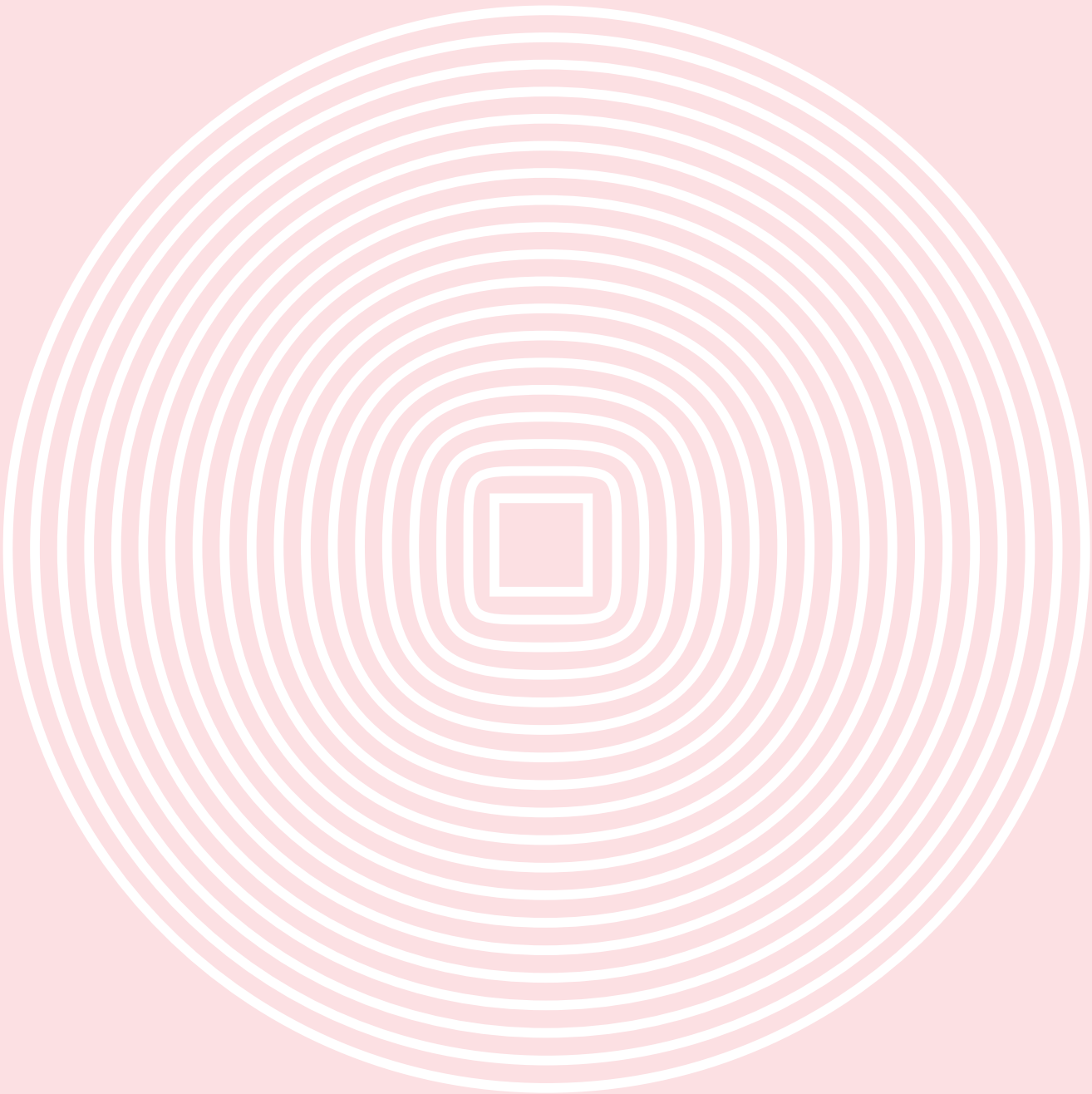
Statusno-pravni okvir za volontiranje usaglasiti sa dobrom uporednom praksom.

6. Zakon o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje

BRISATI ODREDBU O PLAĆANJU DOPRINOSA ZA VOLONTERE

Uporedo sa donošenjem novog Zakona o volontiranju, u Zakonu o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje brisati čl. 11. st. 1. tačka 4) Zakona kojim se obavezuje organizator volontiranja da volonteru uplati doprinos za penzijsko, invalidsko i zdravstveno osiguranje za slučaj invalidnosti i telesnog oštećenja po osnovu povrede na radu i profesionalne bolesti.

3.



Uvod: poreski propisi od značaja za razvoj filantropije i evropske integracije

Stvaranje podsticajnog poreskog okvira za razvoj filantropije, jedan je od važnih koraka u ispunjavanju međunarodnih obaveza koje je Republika Srbija preuzela u procesu evropskih integracija. Ovde pre svega mislimo na Preporuke Komiteta ministara Saveta Evrope u vezi sa pravnim statusom nevladinih organizacija (*Recommendation on the Legal Status of Non-Governmental Organisations in Europe*, CMI/Rec/2007/14)⁵, Smernice za podršku Evropske unije civilnom društvu u državama-kandidatima za proširenje 2014-2020 (*Guidelines for EU support to civil society in enlargement countries, 2014-2020*),⁶ i preporuku Komiteta ministara Saveta Evrope br. 8. U preporuci se navodi da „pravni i poreski okvir za nevladine organizacije (udruženja, fondacije i zadužbine op. a.) treba da podstiče njihovo osnivanje i delovanje“ (kurzivi autora).⁷

Zbog svog dalekosežnog značaja, za nas je posebno značajan tekst Smernica.

Osnovni cilj Smernica je da pomogne Evropskoj komisiji i državama-kandidatima, uključujući i Srbiju, u programiranju IPA II fondova planiranih za podršku civilnom društvu i praćenju napretka u stvaranju podsticajnog pravnog i institucionalnog okruženja za razvoj civilnog društva. S tim u vezi, u Smernicama su definisani ciljevi, rezultati i indikatori od značaja za stvaranje takvog okruženja. Jedan od ciljeva odnosi se na stvaranje *podsticajnog finansijskog okruženja* za razvoj civilnog društva (cilj 2.), a jedan od indikatora za ostvarivanje ovog cilja jeste *podsticajni pravni okvir za davanja pravnih i fizičkih lica u opštekorisne svrhe* (indikator 2.2.b.).

Ipak, uloga Smernica daleko prevazilazi okvire programiranja IPA fondova. Naime, stvaranje podsticajnog pravnog i institucionalnog okruženja za razvoj civilnog društva *de facto* je postalo sastavni deo *političkih kriterijuma* za članstvo u EU (sloboda, jednakost, ljudska prava, pravna država, poglavlje 23. i 24).⁸ Stoga rezultati praćenja ostvarenog napretka u ovoj oblasti, korišćenjem

⁵ *Ibid.*

⁶ European Commission (2013), *Guidelines for EU support to civil society in enlargement countries: 2014-2020*. Dostupno na: https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement/sites/near/files/pdf/civil_society/doc_guidelines_cs_support.pdf. Pristupljeno 4.05.2019.

⁷ U ovom predlogu generički pojmovi: *nevladine organizacije* i *organizacije civilnog društva* koriste se kao sinonimi, uvažavajući različitu praksu međunarodnih organizacija o ovom pitanju. Naime, organi Saveta Evrope prevashodno koriste termin: nevladine organizacije, dok organi Evropske unije češće koriste termin: organizacije civilnog društva. U kontekstu pozitivnih propisa Republike Srbije, termini nevladine organizacije i organizacije civilnog društva odnose se na *udruženja, zadužbine i fondacije*.

⁸ European Commission (2016), *Communication from the commission to the European parliament, the Council, the European economic and social committee and the committee of the regions 2016 Communication on EU Enlargement Policy*, 9.11.2016 COM(2016) 715 final, Brussels: European Commission, str. 2. Vidi takođe Poglavlje 1 Smernica (Civilno društvo i participativna demokratija), u kojem se navodi da civilno društvo ima značajnu ulogu u promovisanju i zaštiti vrednosti na kojima se zasniva EU, a koje su sastavni deo političkih kriterijuma za članstvo u EU (čl. 49. Sporazuma o Evropskoj uniji).

analitičkog okvira iz Smernica, čine sastavni deo izveštaja Evropske komisije (poglavlje o političkim kriterijumima) o napretku zemlje kandidata i potencijanih kandidata.⁹ O tome svedoči i Izveštaj Evropske komisije o napretku Srbije za 2018. godinu, u kojem se konstatuje da „nije postignut napredak u uspostavljanju povoljnog okruženja za razvoj i finansiranje civilnog društva“ i nije usvojena Nacionalna strategija za uspostavljanje okruženja za organizacije civilnog društva (OCD) i akcioni plan.¹⁰ U izveštaju se sugerije da su „potrebni dalji napori kako bi se osigurala sistemska saradnja između Vlade i civilnog društva“.¹¹

Preporuke za reformu poreskih propisa izložene u *Filantropskoj agendi*, usklađene sa *obavezama* koje je Srbija preuzela u ispunjavanju kriterijuma za punopravno članstvo u EU. Stoga bi njihovo usvajanje doprinelo unapređenju pravnog okvira za razvoj civilnog društva, čiji je filantropija značajan deo, a samim tim i ispunjavanju *političkih kriterijuma* za članstvo Srbije u EU.

⁹ Vlada Republike Srbije (2017), *Nacrt Strategije za stvaranje podsticajnog okruženja za razvoj civilnog društva u Republici Srbiji za period od 2018. do 2020. godine*, Beograd : Vlada Republike Srbije, vidi str. 2-3.

¹⁰ European Commission (2019), *Commission Staff Working Document: Serbia Progress Report: 2019*, Brussels: European Commission, videti str. 10.

¹¹ *Ibid.* str. 10.



4.



Direktno oporezivanje

Kao osnov za obračunavanje rashoda za davanja u oblasti od javnog interesa, koristi se ukupan (bruto) prihod pravnog lica-poreskog obveznika, a ne dobit.

U najvećem broju zemalja članica EU, kao poreski rashod se priznaju donacije date u novcu, pokretnim stvarima koje imaju novčanu vrednost, nepokretnostima i uslugama (Bugarska, Kipar, Češka, Danska, Estonija, Francuska, Nemačka, Mađarska, Irska i Holandija). Neke od ovih zemalja priznaju kao poreski rashod donacije date u bilo kojoj vrsti pokretne stvari koja ima novčanu vrednost (Mađarska), dok druge priznaju samo ona davanja koja su u obliku određenih pokretnih stvari ili prava. Tako, na primer, Irska kao poreski rashod priznaje samo davanja u novcu i hartijama od vrednosti, a Finska i Belgija samo davanja u novcu.¹³ Donacije se priznaju kao poreski rashod ako su date za sprovođenje konkretnog projekta ili kao institucionalni grant, ako je tako predviđeno ugovorom o donaciji. Donacije u osnovnu imovinu zadužbine (*endowment*) koja deluje u oblastima od javnog interesa, takođe se priznaju kao poreski rashod.

4.1. PORESKE STATUS DONACIJA PRAVNIH LICA-PORESKIH OBVEZNIKA U OPŠTEKORISNE SVRHE

4.1.1. EVROPSKA PRAKSA

Evropska unija nema nadležnosti u oblasti direktnog oporezivanja, već se ova materija uređuje na nivou država-članica. Sve članice EU predviđaju poreske olakšice za donacije (poklone, davanja, izdatke) pravnih lica u oblastima od javnog interesa. Jedini izuzeci u tom pogledu su Slovačka i Slovenija gde se primenjuje sistem kvazibudžetskog davanja, tzv. šema 1%¹², i Litvanija i Švedska. Donekle, izuzetak od pravila je i Finska, gde se jedino davanja pravnih lica univerzitetima u Evropskoj ekonomskoj zoni (*European Economic Zone*) priznaju kao poreski rashod.

Opšte je pravilo da se poreske olakšice za davanja u oblastima od javnog interesa ostvaruju u obliku poreskog rashoda (odbitka), nezavisno od toga da li se radi o davanjima javnim ustanovama ili organizacijama civilnog društva. Ovo pravilo je u saglasnosti sa principom liberalne političke filozofije da niko nema monopol nad javnim (opštim) dobrom.

Neke od zemalja članica izabrale su da posebnim zakonom (Poljska, Mađarska, Engleska i Vels), ili kroz druge propise, urede status organizacija civilnog društva (OCD) kojima je priznat status organizacija od opšteg interesa/organizacija koje deluju za javno dobro (*public benefit/charity organisations*).

Takve organizacije uživaju dodatne poreske i finansijske pogodnosti, uz obavezu veće transparentnosti u radu, u odnosu na druge OCD koje deluju u istim oblastima od javnog interesa, a koje nisu tražile dobijanje takvog statusa.¹⁴

U Tabeli 1. date su bliže informacije o poreskom statusu donacija u Nemačkoj, Poljskoj i Sloveniji. Ove tri zemlje-članice izabrane su kao primeri

¹² Pored toga, u Sloveniji pravna lica imaju pravo na odbitak do 0,5% od godišnjeg oporezivog prihoda za davanja organizacijama koje deluju za opšte dobro, odnosno do 0,2% za davanja u oblasti kulture i otklanjanja posledica elementarnih nepogoda.

¹³ Council of Foundations: Country Notes (Europe). Dostupno na <http://usig.org/countryinfo>, pristupljeno 3. 04. 2019. European Fundraising Association (EFA) (2018), *Tax Incentives for Charitable Giving in Europe*, Amsterdam: European Fundraising Association Dostupno na: <https://efa-net.eu/wp-content/uploads/2018/12/EFA-Tax-Survey-Report-Dec-2018.pdf>. Pristupljeno 3.04.2019. European Center for Not-for-Profit Law (2018), 'Italy to Curb Tax Benefits to CSOS and Restrict Freedom of Assembly', *European Center for Not-for-Profit Law*. Dostupno na: <http://ecnl.org/italy-to-curb-tax-benefits-to-csos-and-restrict-freedom-of-assembly>. Pristupljeno 11.03.2019. Predlog novog italijanskog zakona (Decret No. 119/2018), ukida poreske olakšice za davanja pravnih lica u novcu u opštekorisne svrhe, ali zadržava poreske olakšice za davanja pravnih lica u stvarima. Do stupanja novog zakona na snagu, pravna lica imaju pravo na odbitak od 30% od ukupnog godišnjeg prihoda za davanja u novcu i stvarima u opštekorisne svrhe, odnosno 35% u slučaju davanja volonterskim organizacijama. Dostupno na <http://ecnl.org/italy-to-curb-tax-benefits-to-csos-and-restrict-freedom-of-assembly>, pristupljeno 11.03.2019.

¹⁴ Moore D., Hadzi-Miceva K, Bullain N. (Eds) (2008), *A Comparative Overview of Public Benefit Status in Europe* Washington DC: The International Center for Not-for-Profit Law. Dostupno na: http://www.icnl.org/research/journal/vol11iss1/special_1.htm. Pristupljeno 11.02.2019.

koji ilustruju različit pristup u uređivanju statusa organizacija civilnog društva kojima je priznat status organizacija od opšteg interesa (OOI), odnosno organizacija koje deluju za javno dobro. U Nemačkoj, status ovih organizacija nije regulisan posebnim zakonom, već je ova materija uređena u sklopu poreskih zakona. Poljska je donela poseban zakon kojim se reguliše koje OCD mogu steći status organizacija od opšteg interesa, odnosno organizacija koje deluju za javno dobro (*public benefit/charity organisations*). To, međutim, ne sprečava pravna lica da, saglasno poreskim propisima, koriste osnovne poreske olakšice za doniranje svih OCD koje deluju u oblastima od javnog interesa, nezavisno od toga da li one imaju status organizacije od opšteg interesa ili ne. U Sloveniji ne postoji jedinstveni pravni režim za organizacije od opšteg interesa, već je to pitanje regulisano u više propisa različite namene.

4.1.2. REGIONALNA PRAKSA

Po uzoru na dobru evropsku praksu, zemlje u regionu (Hrvatska, Bosna i Hercegovina, Crna Gora, Makedonija) takođe propisuju poreske olakšice u obliku poreskog rashoda za davanja pravnih lica-poreskih obveznika u oblastima od javnog interesa. Isto tako, po ugledu na EU, u svim zemljama u regionu kao osnov za obračunavanje rashoda za davanja u oblasti od javnog interesa koristi se ukupan (bruto) prihod pravnog lica-poreskog obveznika, a ne dobit. Time su stvoreni uslovi za značajan razvoj korporativne filantropije.¹⁵

Bosna i Hercegovina (Federacija BiH i Republika Srpska) i Hrvatska, kao rashod priznaju davanja u novcu i stvarima, dok se u Crnoj Gori i Makedoniji priznaju i davanja u uslugama. Po uzoru na evropsku praksu, poreski sistemi svih država u regionu stavljaju težište na prirodu oblasti (delatnosti) kojom se ostvaruje javni interes, a ne na statusno-pravnu formu primaoca donacije. Time je izjednačen poreski status davanja pravnih lica javnim ustanovama i OCD koje deluju u oblastima od javnog interesa.

Regionalna praksa u ovoj oblasti nešto je oskudnija. Zemlje u regionu ne definišu poreski status davanja u obliku institucionalnog granta za OCD ili javnu ustanovu, iz čega se može razumno pretpostaviti da su za ta pitanja merodavne odredbe ugovora o donaciji, kao što je to slučaj i u nekim evropskim zemljama. S obzirom da pored Srbije samo Hrvatska poznaje zadužbinu kao poseban statusni oblik, nema drugih primera uređivanja poreskog statusa donacije u osnovnu imovinu zadužbine. Imajući u vidu da posebna regulativa za organizacije koje deluju u opštem interesu nije neophodan uslov za razvoj filantropije, zemlje u regionu nisu je ni razvile.

¹⁵ Analiza finansijskih izveštaja pravnih lica-poreskih obveznika u Crnoj Gori za 2015. godinu, ukazuje da ukupan potencijal za davanja u opštekorisne svrhe koja se priznaju kao rashod iznosi 195,6 miliona evra. Vlada Crne Gore (2017), *Strategija za unaprijeđenje podsticajnog okruženja za djelovanje nevladinih organizacija 2018-2020*, Podgorica: Vlada Crne Gore, str. 15. Dostupno na: <http://www.strategijanvo.nvo.mju.gov.me/>. Pristupljeno 1.03.2019.

**TABELA 1: PORESKI STATUS
DONACIJA (POKLONA) PRAVNIH
LICA U ZEMLJAMA EU**

	NEMAČKA	POLJSKA	SLOVENIJA
Donacije pravnih lica:	Izuzete od oporezivanja, za donacije u novcu, stvarima i nepokretnostima.	Izuzete od oporezivanja, za donacije u novcu, stvarima i nepokretnostima.	Izuzete od oporezivanja, za donacije u novcu i stvarima.
Osnov za izračun poreskog izuzeća za pravno lice:	Ukupan prihod.	Ukupan prihod.	Ukupan prihod.
Priznati poreski rashod po osnovu donacija:	Za donacije koje su date OCD koje deluju u oblastima od javnog interesa i javnim ustanovama, ako se nisu obavezale na protivčinidbu.	Za donacije koje su date OCD koje deluju u oblastima od javnog interesa i javnim ustanovama, ako se nisu obavezale na protivčinidbu.	Za donacije OCD koje deluju u oblastima od javnog interesa i javnim ustanovama, ako se nisu obavezale na protivčinidbu.
Donacije u obliku Institucionalnog granta:	Priznati kao poreski rashod.	Priznati kao poreski rashod.	Priznati kao poreski rashod.
Donacije u osnovnu imovinu zadužbine	Priznati kao poreski rashod, ako su dati zadužbini koja deluje u javnom interesu.	Priznati kao poreski rashod, ako su dati zadužbini koja deluje u javnom interesu.	Priznati kao poreski rashod, ako su dati zadužbini koja deluje u javnom interesu.
Status organizacije od opšteg interesa (OOI):	Nije regulisan posebnim zakonom, merodavni poreski propisi.	Poseban zakon (ali status OOI nije uslov za ostvarivanje osnovnih poreskih olakšica).	Regulisano u više propisa, sa različitom namenom.

**TABELA 2: PORESKI STATUS
DONACIJA (POKLONA)
PRAVNIH LICA U REGIONU**

	HRVATSKA	CRNA GORA	BiH¹⁶
Donacije pravnih lica:	Izuzete od oporezivanja, za donacije u novcu i stvarima.	Izuzete od oporezivanja, za donacije u novcu, stvarima i uslugama.	Izuzete od oporezivanja, za donacije u novcu i stvarima.
Osnov za izračun poreskog izuzeća za pravno lice:	Ukupan prihod.	Ukupan prihod.	Ukupan prihod.
Priznati poreški rashod po osnovu donacija:	Za donacije date OCD koje deluju u oblastima od javnog interesa i javnim ustanovama, ako se nisu obavezale na protivčinidbu.	Za donacije date OCD koje deluju u oblastima od javnog interesa i javnim ustanovama, ako se nisu obavezale na protivčinidbu.	Za donacije date OCD koje deluju u oblastima od javnog interesa i javnim ustanovama, ako se nisu obavezale na protivčinidbu.
Donacije u obliku Institucionalnog granta:	Nije izričito uređeno.	Nije izričito uređeno.	Nije izričito uređeno.
Donacije u osnovnu imovinu zadužbine	Priznati kao poreški rashod, ako su dati zadužbini (fondaciji) koja deluje u javnom interesu	Nije izričito uređeno.	Nije izričito uređeno.
Status organizacije od opšteg interesa:	Nije posebno uređen, merodavni poreški propisi.	Nije posebno uređen, merodavni poreški propisi.	Nije posebno uređen, merodavni poreški propisi.

4.1.3. ZAKON O POREZU NA DOBIT PRAVNIH LICA REPUBLIKE SRBIJE

Zakon o porezu na dobit pravnih lica pravnih lica Republike Srbije, na sledeći način definiše poreskog obveznika i rashode u poreskom bilansu obveznika koji se priznaju kao izdaci:

Član 1. Zakona o porezu na dobit pravnih lica:¹⁷

„Poreški obveznik poreza na dobit pravnih lica (u daljem tekstu: poreški obveznik) je privredno društvo, odnosno preduzeće, odnosno drugo pravno lice koje je osnovano radi obavljanja delatnosti u cilju sticanja dobiti. Poreški obveznik je i zadruga koja ostvaruje prihode prodajom proizvoda na tržištu ili vršenjem usluga uz naknadu.

Poreški obveznik je, u skladu sa ovim zakonom, i drugo pravno lice koje nije osnovano radi ostvarivanja dobiti, već je u skladu sa zakonom osnovano radi postizanja drugih ciljeva utvrđenih u njegovim opštim aktima, ako ostvaruje prihode prodajom proizvoda na tržištu ili vršenjem usluga uz naknadu (u daljem tekstu: nedobitna organizacija).

Nedobitnom organizacijom iz stava 3. ovog člana naročito se smatraju: ustanova čiji je osnivač Republika Srbija, autonomna pokrajina, jedinica lokalne samouprave; politička organizacija; sindikalna organizacija; komora; crkva i verska zajednica; udruženje; fondacija i zadužbina...“¹⁸

¹⁶ Podaci su prikazani posebno za Federaciju BiH i Republiku Srpsku, s obzirom da je pitanje direktnog oporezivanja u nadležnosti entiteta.

¹⁷ Službeni glasnik Republike Srbije, br. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 68/2014 – dr. zakon, 142/2014, 91/2015 – autentično tumačenje, 112/2015, 113/2017, 95/2018, Beograd: Službeni glasnik Republike Srbije.

¹⁸ Prihodi nedobitnih organizacija koji su ostvareni po osnovu članarina, naplate naknada na osnovu vršenja poverenih javnih ovlašćenja, nasleđstva itd, ne smatraju se prihodima ostvarenim na tržištu. Mišljenje Ministarstva finansija, br. 413-00-00245/2008-04 od 19. 02. 2008; br. 414-00-00210/2007-04 od 13. 02. 2008; br. 430-07-364/2009-04 od 20. 01. 2010; br. 430-06-00100/2010-04 od 14. 05. 2010; br. 430-07-103/2011-04 od 20. 09. 2011. godine. Na drugoj strani, prihodi ostvareni od kamata na uplaćenu donaciju smatraju se prihodima ostvarenim na tržištu, osim ukoliko nisu ispunjeni uslovi za poreško oslobođenje iz člana 44. Zakona. Vidi Mišljenje Ministarstva finansija br. 413-00-00252/2008-04 od 19. 02. 2008. godine. Prihodi ostvareni od prodaje udela smatraju se prihodima ostvarenim na tržištu. Mišljenje Ministarstva finansija br. 430-07-00041/2009-04. od 25. 03. 2009. godine.

Član 15. stav 1. Zakona o porezu na dobit pravnih lica:

„Kao rashod u poreskom bilansu obveznika priznaju se izdaci u zbirnom iznosu najviše do 5% od ukupnog prihoda za:

- 1) zdravstvene, obrazovne, naučne, humanitarne, verske i sportske namene, zaštitu životne sredine, kao i davanja učinjena ustanovama, odnosno pružaocima usluga socijalne zaštite osnovanim u skladu sa zakonom koji uređuje socijalnu zaštitu;
- 2) humanitarnu pomoć, odnosno otklanjanje posledica nastalih u slučaju vanredne situacije, koji su učinjeni Republici, autonomnoj pokrajini, odnosno jedinici lokalne samouprave.

Izdaci iz stava 1. tačka 1) ovog člana priznaju se kao rashod samo ako su izvršeni licima registrovanim, odnosno osnovanim za te namene u skladu sa posebnim propisima, koja navedena davanja isključivo koriste za obavljanje delatnosti iz stava 1. tačka 1) ovog člana.

Izdaci za ulaganja u oblasti kulture, uključujući i kinematografsku delatnost, priznaju se kao rashod u iznosu najviše do 5% od ukupnog prihoda...¹⁹

4.1.3.1. USAGLAŠENOST ZAKONA O POREZU NA DOBIT PRAVNIH LICA SA DOBROM EVROPSKOM I REGIONALNOM PRAKSOM

Prethodno citirane odredbe Zakona u značajnoj meri su usaglašene sa evropskom i regionalnom praksom. Ovo se posebno odnosi na pravilo da se kao osnov za obračun rashoda za davanja u oblastima od javnog interesa, koristi ukupan (bruto) prihod pravnog lica-poreskog obveznika, a ne dobit. Pored toga, procentualni iznos poreski priznatog rashoda iz bruto prihoda među najvećim je u regionu (5% od bruto prihoda, u odnosu na 3,5% u Crnoj Gori, ili 2% u Hrvatskoj). Ova pravila pogoduju daljem razvoju korporativne filantropije u Srbiji.²⁰ Pozitivnim se može oceniti i to što Zakon stavlja težište na prirodu oblasti u kojima se ostvaruje javni interes, pre nego na statusno-pravne forme delovanja u ovim oblastima (uz zabranu protivčinidbe po osnovu primljene donacije),²¹ i priznaje kao rashod u poreskom bilansu davanja kako *u novcu*, tako i u *robi* (stvarima) i *uslugama* (*supra*, Tabela 1. i 2.).²²

¹⁹ Bliži kriterijumi za ulaganja u oblasti kulture dodatno su uređeni Pravilnikom o ulaganjima u oblasti kulture koja se priznaju kao rashod, Sužbeni glasnik Republike Srbije br. 78/19. <http://www.pravno-informacioni-sistem.rs/SlGlasnikPortal/eli/rep/sgrs/ministarstva/pravilnik/2018/78/2/reg>

²⁰ Analiza finansijskih izveštaja pravnih lica u Crnoj Gori za 2015. godinu ukazuje da je ukupan potencijal za davanja u oblasti od javnog interesa koji se priznaju kao rashod bio 195,6 miliona evra. Vidi Vlada Crne Gore (2017), *Strategija unaprijeđenja podsticajnog okruženja za djelovanje NVO u Crnoj Gori 2018-2020*. str. 15. Dostupno na: <http://www.mju.gov.me/ResourceManager/FileDownload.aspx?rid=301459&rType=2&file=Strategija%20unapre%20C4%91enja%20podsticajnog%20okru%20C5%BEenja%20%202018-20120.pdf>. Pristupljeno 11.02.2019..

²¹ Mišljenje Ministarstva finansija, br. 430-00-86/2014-04 od 24.4.2014. godine.

²² Mišljenje Ministarstva finansija br. 011-00-762/2017-04 od 12. 7.2017. godine.

4.1.3.2. OTVORENA PITANJA U ZAKONU O POREZU NA DOBIT PRAVNIH LICA

Uprkos tome što su prethodno citirane odredbe Zakona u skladu sa dobrom evropskom i regionalnom praksom, potrebno je dodatno raditi na njegovom usaglašavanju sa drugim propisima koji regulišu oblast davanja za javno dobro. Sledeća pitanja su od posebne važnosti:

1) Koncept delatnosti od javnog interesa

Lista delatnosti (oblasti) od javnog interesa u Zakonu je *restriktivna* i iscrpljujuća (*numerus clausus*), pre nego ilustrativna. Ona, na primer, ne uključuje davanja u svrhe unapređenja ljudskih i manjinskih prava i pravne države (oblasti koje predstavljaju Ustavom proklamovane i zaštićene vrednosti) i jačanja borbe protiv korupcije (o čijem značaju u društvu postoji konsenzus) i takva davanja *ne priznaje* kao poreski rashod.

Za razliku od ovog Zakona, lista delatnosti od javnog interesa u Zakonu o udruženjima²³ i Zakonu o zadužbinama i fondacijama²⁴ znatno je šira. Pored toga, ova lista je ilustrativna, pre nego iscrpljujuća. Iako se odredbe Zakona o udruženjima i Zakona o zadužbinama i fondacijama odnose na *direktno* budžetsko finansiranje OCD, one bi morale biti relevantne i za indirektna davanja države ovim organizacijama (putem poreskih olakšica za davanja pravnih lica), jer nema opravdanja da se, bez obzira na prirodu izvora finansiranja OCD, koriste različiti koncepti oblasti od javnog interesa.

U prilog takvom shvatanju ide i činjenica da je širi koncept oblasti od javnog interesa primenjen i u Zakonu o porezima na imovinu²⁵, i u Zakonu o donacijama i humanitarnoj pomoći,²⁶ koji predviđa

oslobađanja od carine i drugih dažbina i taksi na uvoz donacije koje se koriste u "humanitarne, naučne, prosvetne, kulturne, sportske, verske i umetničke svrhe, unapređenje uslova života stanovništva i zdravstvene zaštite, zaštitu životne sredine i sl." (čl. 6. st.1(2)).

Otuda, odredbe Zakona o porezu na dobit pravnih lica *nisu u skladu* sa odredbama Zakona o porezima na imovinu (*infra*, 4.2.3.) i sa konceptom oblasti od javnog interesa izloženim u Zakonu o donacijama i humanitarnoj pomoći.

2) Davanja u nepokretnostima

Prema mišljenju Ministarstva finansija, kao poreski rashod priznaju se davanja pravnog lica u novcu, u robi i uslugama.²⁷ S obzirom da Zakon o porezu na dobit pravnih lica izričito ne uređuje pitanje davanja u *nepokretnosti*, nejasno je po kom osnovu je Ministarstvo isključilo ova davanja kao priznati poreski rashod. Tim pre što Zakon o porezima na imovinu propisuje da predmet poklona mogu biti stvari (roba, novac), usluge i nepokretnosti (*infra*, 4.2.3.).

3) Institucionalni grant i davanja u osnovnu imovinu zadužbine

S obzirom da Zakon ne uređuje pitanje davanja u formi tzv. institucionalnog granta²⁸ za „nedobitne organizacije“ (udruženja, zadužbine, fondacije) koje deluju u oblastima od javnog interesa saglasno čl. 15. st. 1. tačka 1) i stav 3. Zakona, nejasno da li se davanja ovim organizacijama u formi institucionalnog granta priznaju kao poreski rashod. Pored toga, Zakon ne uređuje pitanje davanja u osnovnu imovinu zadužbine²⁹ koja deluje u oblastima od javnog interesa. Ovakve pravne praznine daju Poreskoj upravi velika diskreciona ovlašćenja pri odlučivanju o ovim pitanjima.

²³ Službeni glasnik Republike Srbije, br. 51/09; 99/11, Beograd: Službeni glasnik Republike Srbije.

²⁴ Službeni glasnik Republike Srbije, br. 88/2010, Beograd: Službeni glasnik Republike Srbije.

²⁵ Službeni glasnik SRJ, br. 26/01, 45/02 - odluka US, 42/02 - odluka US, Službeni glasnik Republike Srbije, br. 80/02, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 - odluka US, 47/13, 68/14 - dr. zakon, 95/18.

²⁶ Službeni list SRJ, br. 53/2001, 61/2001 - ispr. i 36/2002 i "Sl. glasnik RS", br. 101/2005 - dr. zakon.

²⁷ Odgovor Ministarstva finansija na dopis Kancelarije za saradnju sa civilnim društvom, br. 011-00-76/2017-04 od 12. 07. 2017. godine.

²⁸ Specifičnost *institucionalnog granta* ogleda se u tome što se on ne daje radi ostvarenja tačno određenog cilja, već, na osnovu odluke nadležnog organa organizacije, OCD ova sredstva može koristiti za unapređenje bilo kog aspekta svog statutarog delovanja (kupovina prostora, kancelarijskog nameštaja i opreme, obuka zaposlenih, stručna literatura, studentska putovanja zaposlenih, itd).

²⁹ Saglasno čl. 12. Zakona o zadužbinama i fondacijama, osnovna imovina zadužbine može biti u stvarima, pravima i novcu. Zadužbina je obavezna da održava vrednost osnovne imovine zadužbine, što znači da svoje aktivnosti može finansirati samo iz "druge imovine", ali ne i osnovne imovine, s obzirom da se ista nalazi pod posebnim pravnim režimom (čl. 44., 47(5)).

4) Problemi u tumačenju i primeni Zakona o porezu na dobit pravnih lica

Privredna društva (22,2%), mala i srednja preduzeća (16,7%) *ne knjiže* davanja u oblasti od javnog interesa, kao poreski priznati rashod po osnovu člana 15. st. 1. i 3. Zakona, već ove izdatke evidentiraju pod drugim šiframa (npr. ostali troškovi).³⁰

Jedan od razloga za ovu praksu je stav Poreske uprave da *davaoci donacije* prilikom podnošenja poreske prijave treba da dostave *dokaz* ne samo da su *opredelili* sredstva za namene iz čl. 15. st. 1. i 3. Zakona, već i *dokaz* da je *primalac donacije* donirana sredstva upotrebio na *propisani*, odnosno ugovoreni način. Ova praksa Poreske uprave potvrđena je i Mišljenjem Ministarstva finansija³¹ iz 2017. godine, u kojem se navodi da je neophodno da se „izdaci po osnovu datih donacija dokumentuju tako da se nedvosmisleno može utvrditi predmet donacije, korisnik donacije, kao i da su donirana sredstva *primljena i upotrebljena* na način propisan članom 15. stav 2. Zakona“ (kurzivi autora).³²

U pomenutom delu, mišljenje Ministarstva finansija *suprotno* je odredbama Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji, a naročito načelu zakonitosti (čl. 4.), načelu postupanja u dobroj veri (čl. 8.) i sadržini poresko pravnog odnosa (čl. 10.).³³

Kada je reč o načelu zakonitosti, praksa Poreske uprave suprotna je odredbama Zakona o udruženjima i Zakona o zadužbinama i fondacijama. Naime, za zakonito korišćenje donacije može biti odgovoran samo *primalac donacije* (udruženje, zadužbina, fondacija), jer je prenosom donacije po osnovu ugovora o poklonu ista postala sastavni deo njegove *imovine*. Imovina

primaoca donacije je pod *jedinstvenim* pravnim režimom i za njeno korišćenje, uključujući i korišćenje primljene donacije, odgovoran je jedino *zakonski zastupnik* primaoca donacije. U tom smislu, čl. 36 st. 1. Zakona o udruženjima propisuje da „udruženje može sticati imovinu od članarine, dobrovoljnih priloga, donacija i poklona (u novcu ili naturi), finansijskih subvencija, ostavina, kamata na uloge, zakupnine, dividendi i na drugi zakonom dozvoljeni način“, dok čl. 23. st. 1. Zakona propisuje da „udruženje ima jedno ili više lica ovlašćenih za zastupanje udruženja (u daljem tekstu: zastupnik udruženja), izabranih, odnosno imenovanih na način utvrđen statutom“. Dodatno, čl. 41. st. 1. Zakona propisuje da imovina udruženja „može se koristiti *jedino za ostvarivanje njegovih statutarnih ciljeva*“ (kurzivi aut). Slične odredbe sadrže i čl. 41. st. 1., čl. 44. st. 2., i čl. 47. st. 1. Zakona o zadužbinama i fondacijama. Dakle, za zakonito korišćenje imovine udruženja, uključujući i donaciju, odgovoran je *zakonski zastupnik* primaoca donacije, a ne *davalac donacije*.

U *Mišljenju Ministarstva finansija* takođe se navodi da „u zavisnosti od predmeta doniranja, kao dokaz (doniranja, op. aut) može služiti npr. odluka organa društva o doniranju, ugovor, otpremnica, dostavnica, izvod banke, *izveštaj* o korišćenju doniranih sredstava, *izjava* korisnika donacije o nameni korišćenja za predmetna davanja“ (kurzivi aut).³⁴ S tim u vezi treba primetiti da izjava o korišćenju doniranih sredstava ili izjava korisnika donacije o nameni korišćenja za predmetna davanja, ne predstavlja nužno verodostojan, već samo *prima facie* dokaz da je donacija korišćenja u skladu sa zakonom, i da za *tačnost* ove izjave odgovara *primalac*, a ne *davalac donacije*. Stoga navedeno Mišljenje neopravdano povećava troškove doniranja za *davaoca donacije* i *contra legem* mu nameće odgovornost za zakonito korišćenje donacije.

³⁰ Trag fondacija i Catalyst Balkans (2016), *Unapređenje korporativne filantropije u Srbiji: poboljšanje zakonskog okvira*, Beograd: Fondacija Catalyst Balkans. Dostupno na: <https://givingbalkans.org/srbija/content/unapre%C4%91enje-korporativne-filantropije-u-srbiji-pobolj%C5%A1anje-zakonskog-okvira>. Pristupljeno 4.03.2019. Vidi str. 11 -12.

³¹ Član 11. st. 3. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji propisuje da: "u cilju obezbeđenja jedinstvenog sprovođenja propisa iz nadležnosti ministarstva nadležnog za poslove finansija, akti (*objašnjenja, mišljenja, instrukcije, uputstva* i sl.) o primeni tih propisa koje daje ministar nadležan za poslove finansija, odnosno lica koje on ovlasti, *obavezujući su za postupanje Poreske uprave.*" (kurzivi aut).

³² Mišljenje Ministarstva finansija br. 401-00-1934/2017-04 od 14.7.2017. godine.

³³ Službeni glasnik Republike Srbije, br. 80/2002, 84/2002 - ispr., 23/2003 - ispr., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 - dr. zakon, 62/2006 - dr. zakon i 63/2006 - ispr. dr. zakona, 61/2007, 20/2009 - dr. zakon, 53/2010, 101/2011, 2/2012 - ispr. 93/2012, 47/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 - autentično tumačenje, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018.

³⁴ Mišljenje Ministarstva finansija br. 401-00-1934/2017-04 od 14.7.2017. godine.

TABELA 3.
OTVORENA PITANJA

Zakon o porezu na dobit pravnih lica:

01

Restriktivno definisana i iscrpljujuća lista oblasti od javnog interesa (nije usaglašena sa Zakonom o udruženjima, Zakonom o zadužbinama i fondacijama, Zakonom o donacijama i humanitarnoj pomoći i Zakonom o porezima na imovinu).

02

Davanja u nepokretnosti ne priznaju se kao poreski rashod.

03

Nejasan poreski status davanja u obliku institucionalnog granta i davanja u osnovnu imovinu zadužbine koja deluje u oblastima od javnog interesa.

04

Prilikom podnošenja poreske prijave, od davaoca donacije se traži da dostave dokaz da su opredelili sredstva za namene iz čl. 15. stav 1. tačka 1) Zakona, ali i dokaz da je primalac donacije donirana sredstva upotrebio na propisani odnosno ugovoreni način.

**TABELA 4: PORESKI
STATUS POKLONA
(DONACIJA)
PRAVNIH LICA
U ZEMLJAMA EU**

	NEMAČKA	POLJSKA	SLOVENIJA
Pokloni za OCD:	Izuzete od poreza na poklon, ako: 1) OCD ima svojstvo pravnog lica; 2) OCD deluje u oblastima od javnog interesa; 3) ostvaruje javni interes direktno, a ne preko posrednika; 4) nije se obavezala na protivčinidbu.	Izuzete od poreza na poklon, ako: 1) OCD ima svojstvo pravnog lica; 2) OCD deluje u oblastima od javnog interesa (nezavisno od toga da li ima status organizacije za opšte dobro); 3) ostvaruje javni interes direktno, a ne preko posrednika; 4) nije se obavezala na protivčinidbu.	Izuzete od poreza na poklon, ako: 1) OCD ima svojstvo pravnog lica; 2) OCD deluje u oblastima od javnog interesa; 3) ostvaruje javni interes direktno, a ne preko posrednika; 4) nije se obavezala na protivčinidbu.
Poklon koji se prenosi u sledeće poresko razdoblje:	Dozvoljen prenos poklona.	Nije dozvoljen, osim na osnovu posebne odluke nadležnog organa.	Nije dozvoljen, osim na osnovu posebne odluke nadležnog organa.
Administrativni troškovi:	Primena načela proporcionalnosti.	Nije regulisano (ugovor o poklonu osnovni instrument).	Nije regulisano (ugovor poklonu instrument).

4.2. PORESKI STATUS POKLONA

4.2.1. EVROPSKA PRAKSA

U svim zemljama EU, pokloni (donacije) javnim ustanovama i OCD koje deluju u oblastima od javnog interesa, predstavljaju *prihod* koji se ne oporezuje. Kada je reč o OCD, poklon se ne oporezuje, ako su ispunjeni sledeći uslovi:

- 1) OCD ima svojstvo pravnog lica i deluje u oblastima od javnog interesa saglasno zakonu;
- 2) OCD ostvaruju javni interes direktno, a ne preko posrednika;
- 3) OCD se nije obavezala na protivčinidbu prema poklonodavcu (donatoru)-osim da će primljeni poklon koristiti saglasno odredbama ugovora o

poklonu. Treba napomenuti da su navedena pravila na snazi i u zemljama koje imaju poseban režim za organizacije koje deluju u javnom interesu (Poljska, Engleska i Vels, i Mađarska), odnosno da status prihoda koje se ne oporezuju imaju i pokloni za OCD koje deluju u javnom interesu, a koje nemaju status organizacije od opšteg interesa.

Pojedine članice EU, na primer Nemačka, propisuju da donacija ima status neoporezivog poklona i kada se prenosi u sledeće poresko razdoblje, dok većina članica EU zahteva da se donacija iskoristi u toku poreskog razdoblja u kojem je data. Pitanje dozvoljenog iznosa administrativnih troškova koji se mogu pokriti iz primljenog poklona, po pravilu nije posebno uređeno poreskim propisima. Za ovo pitanje merodavne su odredbe ugovora o poklonu. U Nemačkoj, Velikoj Britaniji i Velsu, poreska uprava, primenom načela proporcionalnosti, odlučuje o opravdanosti visine administrativnih troškova koji su pokriveni iz primljenog poklona.

**TABELA 5. PORESKI
STATUS POKLONA
(DONACIJA)
PRAVNIH LICA OCD
U REGIONU**

	HRVATSKA	CRNA GORA	FEDERACIJA BiH
Pokloni za OCD:	Izuzete od poreza na poklon, ako: 1) OCD ima svojstvo pravnog lica; 2) OCD deluje u oblastima od javnog interesa; 3) ostvaruje javni interes direktno, a ne preko posrednika; 4) nije se obavezala na protivčinidbu.	Izuzete od poreza na poklon, ako: 1) OCD ima svojstvo pravnog lica; 2) OCD deluje u oblastima od javnog interesa (nezavisno od toga da li ima status organizacije za opšte dobro); 3) ostvaruje javni interes direktno, a ne preko posrednika; 4) nije se obavezala na protivčinidbu.	Izuzete od poreza na poklon, ako: 1) OCD ima svojstvo pravnog lica; 2) OCD deluje u oblastima od javnog interesa; 3) ostvaruje javni interes direktno, a ne preko posrednika; 4) nije se obavezala na protivčinidbu.
Poklon koji se prenosi u sledeće poresko razdoblje:	Nije dozvoljen, osim na osnovu posebne odluke nadležnog organa.	Nije dozvoljen, osim na osnovu posebne odluke nadležnog organa.	Nije dozvoljen, osim na osnovu posebne odluke nadležnog organa.
Administrativni troškovi:	Nije regulisano (ugovor o poklonu osnovni instrument).	Nije regulisano (ugovor o poklonu osnovni instrument).	Nije regulisano (ugovor o poklonu instrument).

4.2.2. REGIONALNA PRAKSA

Regionalna praksa u ovoj oblasti slična je evropskoj. U svim zemljama u regionu, donacije javnim ustanovama i OCD koje deluju u oblastima od javnog interesa predstavljaju *prihod* koji se ne oporezuje. Kada je reč o OCD, poklon se ne oporezuje, ako su ispunjeni sledeći uslovi:

- 1) OCD ima svojstvo pravnog lica i deluje u oblastima od javnog interesa saglasno zakonu;
- 2) OCD ostvaruju javni interes direktno, a ne preko posrednika; 3) OCD se nije obavezala na protivčinidbu-osim da će primljeni poklon koristiti saglasno odredbama ugovora o donaciji. Nijedna zemlja u regionu ne dozvoljava prenos poklona u sledeće poresko razdoblje, osim na osnovu posebne odluke nadležnog organa. Pitanje dozvoljenog iznosa administrativnih troškova koji se mogu pokriti iz primljenog poklona, po pravilu nije posebno uređeno poreskim propisima.

4.2.3. ZAKON O POREZIMA NA IMOVINU REPUBLIKE SRBIJE

Član 14. st. 1. i 2. Zakona o porezima na imovinu propisuje da predmet poklona može biti novac, pokretne stvari, nepokretnosti i intelektualna svojina (čl. 14. st. 1. i 2.). Poklonom, u smislu Zakona, ne smatra se prenos bez naknade prava nad nepokretnostima i pokretnim stvarima na koji se plaća porez na dodatu vrednost, u skladu sa propisima kojima se uređuje porez na dodatu vrednost, nezavisno od postojanja ugovora o poklonu (čl. 14. stav 4., tačka 1) Zakona).

Član 14. stav 6, tačka 3) Zakona dalje propisuje da su pokloni od pojedinačnog donatora koji ne prelaze iznos od 100.000 dinara u kalendarskoj godini, generalno izuzeti od poreza na imovinu. Pored toga, fondacija, udruženje i zadužbina koje deluju u opštekorisne svrhe *saglasno propisima kojima se uređuje njihovo delovanje* „ne plaćaju“ porez na poklon i nasleđe i na poklon koji prelazi iznos od 100.000 dinara u kalendarskoj godini, ukoliko ih koriste za ostvarivanje svojih *opštekorisnih ciljeva* (čl. 21. stav 1., tačka 5-5a). Saglasno prethodnom, prihodi koje nedobitna organizacija ostvari po osnovu donacije, nisu oporezivi i ne unose se u poreski bilans.³⁵ Ovo se odnosi, kako na poklone domaćih, tako i stranih donatora, pod uslovom da se isti koriste za ostvarivanje opštekorisnih ciljeva organizacije, pre nego za prodaju roba i usluga, odnosno ostvarivanje prihoda na tržištu.³⁶

Prema Mišljenju Ministarstva finansija, termin „ne plaća“ iz člana 21. stav 1. Zakona, treba tumačiti tako da udruženja, zadužbine i fondacije nisu izuzete od plaćanja poreza na poklon i nasleđe, već su *oslobođeni* od istog, kako i sugeriše naziv člana 21. Zakona. Ovo podrazumeva da ove organizacije za poklon od istog donatora koji prelazi iznos od 100.000 dinara u kalendarskoj godini (nezavisno od toga da li se daje jednokratno ili višekratno) moraju da podnesu nadležnoj poreskoj upravi zahtev za poresko oslobođenje. Saglasno mišljenju Ministarstva: „porez na poklon utvrđuje se rešenjem poreskog organa, što znači da se i pravo na poresko oslobođenje (kada su za to ispunjeni zakonski uslovi) utvrđuje rešenjem poreskog organa“.³⁷

³⁵ Mišljenje Ministarstva finansija br. 413-00-00252/2008-04 od 19. 02. 2008. godine.

³⁶ Mišljenje Ministarstva finansija br. 430-07-160/2010-04 od 16. 09. 2010; br. 413-00-1460/2009-04 od 12. 04. 2010; br. 413-00-1283/2010-04 od 14. 09. 2010; br. 413-00-03087/2010-04 od 26. 10. 2010; br. 430-03-219/2010-04 od 05. 01. 2011; br. 430-07-313/2010-04 od 18. 04. 2011. godine.

³⁷ Odgovor Ministarstva finansija br. 430-43-00058/2011-04, od 9. 02. 2011. godine na dopis udruženja: „Centar za palijativno zbrinjavanje i palijativnu medicinu BEL hospice“. Vidi takođe mišljenje Ministarstva: „Činjenično stanje koje utiče na postojanje i visinu poreske obaveze, odnosno na postojanje osnova za poresko oslobođenje, u svakom konkretnom slučaju, ceni nadležni poreski organ“. (Ministarstvo finansija i ekonomije, br. 430-03-00038/2004-04 od 10.02.2004. godine).

4.2.3.1. USAGLAŠENOST ZAKONA O POREZIMA NA IMOVINU SA DOBROM EVROPSKOM I REGIONALNOM PRAKSNOM

Zakon o porezima na imovinu u značajnoj meri je usaglašen sa dobrom evropskom i regionalnom praksom. OCD su generalno oslobođene od plaćanja poreza na poklon pod istim uslovima koji su propisani u EU i zemljama regiona (*supra*, Tabela 4. i 5.). Saglasno prethodnom, prihodi koje nedobitna organizacija ostvari po osnovu donacije nisu oporezivi i ne unose se u poreski bilans.³⁸ Kako je već navedeno, ovo se odnosi kako na poklone domaćih, tako i na poklone stranih donatora, pod uslovom da se oni koriste za ostvarivanje opštekorisnih ciljeva organizacije, pre nego za prodaju roba i usluga, odnosno ostvarivanje prihoda na tržištu.³⁹ Predmet poklona mogu biti novac, pokretne stvari, nepokretnosti i prava intelektualne svojine.

4.2.3.2. OTVORENA PITANJA U ZAKONU O POREZIMA NA IMOVINU

Nezavisno od prethodne konstatacije, u vezi sa odredbama Zakona o porezima na imovinu otvaraju se sledeća pitanja:

1) Poreski status poklona u obliku institucionalnog granta

Zakon *izričito ne propisuje* da li se *institucionalni grant*, odnosno donacije za institucionalni razvoj i jačanje kapaciteta udruženja, zadužbine i fondacije koja deluju u opštekorisne svrhe, smatra poklonom koji je izuzet od poreza na imovinu (videti takođe *supra*, 4.1.3.2.). Time se otvara prostor za diskreciono tumačenje ovog pitanja od Poreske uprave.

2) Poreski status poklona koji se prenosi u sledeće poresko razdoblje.

Zakon ne propisuje da li se i koji deo donacije u novcu može preneti u sledeće poresko razdoblje, iz čega proizlazi i da su odredbe ugovora o donaciji merodavne i za ovo pitanje. Međutim, zbog pravne sigurnosti bi bilo celishodno da Ministarstvo finansija izda mišljenje u vezi sa ovim pitanjem.

3) Pokriće administrativnih troškova iz primljenog poklona

Zakon *ne propisuje* koji deo poklona (donacije) se može koristiti za pokriće *administrativnih troškova* udruženja, zadužbine i fondacije, iz čega proizlazi da su za ovo pitanje merodavne odredbe ugovora o donaciji. Međutim, da bi se sprečilo eventualno različito postupanje službenika Poreske uprave pri odlučivanju o ovom pitanju, naročito u slučajevima kada ono nije regulisano ugovorom o donaciji, potrebno je posebno mišljenje Poreske uprave o ovom pitanju. Kao što je prethodno navedeno, poreska uprava u Nemačkoj i nekim drugim državama EU, opravdanost administrativnih troškova ceni primenom načela *proporcionalnosti*: administrativni troškovi moraju biti proporcionalni prirodi projekta, broju korisnika, broju angažovanih eksperata i lica zaposlenih u organizaciji koja je primalac donacije, drugim opravdanim troškovima i relevantnim parametrima koju su od značaja za procenu opravdanosti visine administrativnih troškova (*supra*, Tabela 4.).

³⁸ Mišljenje Ministarstva finansija br. 413-00-00252/2008-04 od 19. 02. 2008. godine.

³⁹ Mišljenje Ministarstva finansija br. 430-07-160/2010-04 od 16. 09. 2010; br. 413-00-1460/2009-04 od 12. 04. 2010; br. 413-00-1283/2010-04 od 14. 09. 2010; br. 413-00-03087/2010-04 od 26. 10. 2010; br. 430-03-219/2010-04 od 05. 01. 2011; br. 430-07-313/2010-04 od 18. 04. 2011. godine.

TABELA 6.
OTVORENA PITANJA

01

Nejasan poreski status poklona u obliku institucionalnog granta udruženjima, zadužbinama i fondacijama koje deluju u opštekorisne svrhe.

02

Nejasan poreski status dela poklona koji se koristi za pokriće administrativnih troškova udruženja, zadužbina i fondacija koja deluju u opštekorisne svrhe.

03

Nejasan poreski status donacije u novcu koja se prenosi u naredno poresko razdoblje, posebno u slučaju kada ovo pitanje nije uređeno ugovorom o donaciji.

**TABELA 7: PORESKI
STATUS DONACIJA
(POKLONA)
FIZIČKIH LICA
U ZEMLJAMA EU**

	NEMAČKA	POLJSKA	SLOVENIJA
Donacije fizičkih lica OCD:	Izuzete od oporezivanja.	Izuzete od oporezivanja.	Izuzete od oporezivanja.
Osnov za izračun poreškog izuzeća za fizičko lice:	Ukupan dohodak ostvaren u poreskom razdoblju.	Ukupan dohodak ostvaren u poreskom razdoblju.	Ukupan dohodak ostvaren u poreskom razdoblju.
Priznati poreški rashod po osnovu donacija:	Za donacije koje su date OCD koje deluju u oblastima od javnog interesa i javnim ustanovama, ako se nisu obavezale na protivčinidbu.	Za donacije koje su date OCD koje deluju u oblastima od javnog interesa i javnim ustanovama, ako se nisu obavezale na protivčinidbu.	Za donacije OCD koje deluju u oblastima od javnog interesa i javnim ustanovama, ako se nisu obavezale na protivčinidbu.
Donacija u obliku Institucionalnog granta:	Priznati kao poreški rashod.	Priznati kao poreški rashod.	Priznati kao poreški rashod.
Donacije u osnovnu imovinu zadužbine	Priznati kao poreški rashod, ako su dati zadužbini koja deluje u javnom interesu.	Priznati kao poreški rashod, ako su dati zadužbini koja deluje u javnom interesu.	Priznati kao poreški rashod, ako su dati zadužbini koja deluje u javnom interesu.

**4.3. PORESKI STATUS DONACIJA
FIZIČKIH LICA-PORESKIH
OBVEZNIKA U OPŠTEKORISNE
SVRHE**

4.3.1. EVROPSKA PRAKSA

Sve zemlje EU, sa izuzetkom Slovačke i Slovenije koje primenjuju sistem kvazibudžetskog davanja, tzv. šema 1%, kao i Švedske, propisuju poreske olakšice za davanja fizičkih lica-poreskih obveznika u opštekorisne svrhe. U Finskoj se samo davanja fizičkih lica univerzitetima u Evropskoj ekonomskoj zoni priznaje kao rashod. U Belgiji, Francuskoj, Litvaniji, Mađarskoj i Španiji se za davanja fizičkih lica primenjuje sistem poreškog kredita. Italija, Irska i Velika Britanija primenjuju kombinovani model poreških olakšica (tzv. Gift Aid Scheme).⁴⁰

⁴⁰ Council of Foundations: Country Notes (Europe). Dostupno na <http://usig.org/countryinfo>, pristupljeno 3. 04. 2019. European Fundraising Association (EFA) (2018), Tax Incentives for Charitable Giving in Europe, Amsterdam: European Fundraising Association Dostupno na: <https://efa-net.eu/wp-content/uploads/2018/12/EFA-Tax-Survey-Report-Dec-2018.pdf>.

**TABELA 8. PORESKI
STATUS DONACIJA
(POKLONA)
FIZIČKIH LICA
U REGIONU**

	HRVATSKA	CRNA GORA	FEDERACIJA BiH
Donacije fizičkih lica OCD:	Izuzete od oporezivanja.	Izuzete od oporezivanja.	Izuzete od oporezivanja.
Osnov za izračun poreškog izuzeća za fizičko lice:	Ukupan dohodak ostvaren u poreskom razdoblju.	Ukupan dohodak ostvaren u poreskom razdoblju.	Ukupan dohodak ostvaren u poreskom razdoblju.
Priznati poreski rashod po osnovu donacija:	Za donacije koje su date OCD koje deluju u oblastima od javnog interesa i javnim ustanovama, ako se nisu obavezale na protivčinidbu, u iznosu do 2% od ukupnog dohotka.	Za donacije koje su date OCD koje deluju u oblastima od javnog interesa i javnim ustanovama, ako se nisu obavezale na protivčinidbu, u iznosu od 3,5% od ukupnog dohotka.	Za donacije OCD koje deluju u oblastima od javnog interesa i javnim ustanovama, ako se nisu obavezale na protivčinidbu, u iznosu od 0,5% od ukupnog dohotka.
Donacija u obliku Institucionalnog granta:	Nije regulisano.	Nije regulisano.	Nije regulisano.
Donacije u osnovnu imovinu zadužbine	Priznati kao poreski rashod, ako su dati zadužbini koja deluje u javnom interesu.	Nije regulisano.	Nije regulisano.

4.3.2. REGIONALNA PRAKSA

Sve zemlje u regionu, sa izuzetkom Srbije, propisuju poreske olakšice za davanja fizičkih lica u opštekorisne svrhe; ove su olakšice propisane u obliku poreškog odbitka. U Makedoniji su olakšice propisane samo za fizička lica koja stiču prihod po osnovu ugovora o delu. Procentualni iznos izdatka u oblastima od javnog interesa koji se priznaje kao rashod, kreće se od 0,5% od ostvarenog prihoda u Federaciji BiH⁴¹ do 3% od ostvarenog prihoda u Crnoj Gori,⁴¹ odnosno 2% u Hrvatskoj.⁴²

4.3.3. USAGLAŠENOST ZAKON O POREZU NA DOHODAK GRAĐANA REPUBLIKE SRBIJE SA DOBROM EVROPSKOM I REGIONALNOM PRAKSOM

Zakon o porezu na dohodak građana⁴³, suprotno dobroj EU i regionalnoj praksi, *ne propisuje* poreske olakšice za davanja u *opštekorisne svrhe*, uključujući i davanja preduzetnika. Ovakvo rešenje stavlja u neravnopravan položaj građane u odnosu na pravna lica i preduzetnike u odnosu na privredna društva. Naime, donacije preduzetnika u opštekorisne svrhe ne priznaju se kao poreski rashod, uprkos činjenici da u pogledu *prirode delatnosti* nema razlike između preduzetnika i privrednih društava.

⁴¹ Čl. 25. Zakona o porezu na dohodak građana (Službeni list RCG, br. 65/01, 37/04 i 78/06 i "Sl. list CG", br. 86/09, 14/12, 06/13, 62/13, 60/14 i 79/15).

⁴² Čl. 15(2) Zakona o porezu na dohodak (Narodne novine, br. 115/16, 106/18).⁴³ Službeni glasnik Republike Srbije, br. 24/2001, 80/2002, 80/2002 - dr. zakon, 135/2004, 62/2006, 65/2006 - ispr., 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011 - odluka US, 7/2012 - usklađeni din. izn, 93/2012, 114/2012 - odluka US, 8/2013 - usklađeni din. izn, 47/2013, 48/2013 - ispr, 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn, 57/2014, 68/2014 - dr. zakon, 5/2015 - usklađeni din. izn, 112/2015, 5/2016 - usklađeni din. izn, 7/2017 - usklađeni din. izn, 113/2017, 7/2018 - usklađeni din. izn, 95/2018 i 4/2019 - usklađeni din. izn .

4.3.4. PORESKI STATUS STIPENDIJA KAO DOHOTKA GRAĐANA

Član 9. Zakona o porezu na dohodak građana na sledeći način definiše oporezivanje prihoda od stipendija:

„Ne plaća se porez na dohodak građana na primanja ostvarena po osnovu....:

12) stipendija i kredita učenika i studenata - u mesečnom iznosu do 11.741 dinara;”.

Član 7. Pravilnika o ostvarivanju prava na poreska izuzimanja stipendija i kredita učenika i studenata na sledeći način daje definiše ovu materiju⁴⁴:

”Poresko izuzimanje na primanja po osnovu stipendija i kredita ostvaruje se do zakonom propisanog iznosa za stipendije i kredite koji se učenicima srednjih škola i studentima viših škola i fakulteta isplaćuju po ugovoru:

1) u skladu sa zakonom kojim se uređuje učenički i studentski standard u Republici Srbiji;

2) od strane davalaca, u čiju delatnost, pored ostalog, spada i stimulisanje, odnosno pomoć u školovanju učenika i studenata (državne organizacije i institucije, nevladine organizacije, dobrotvorne i druge organizacije, fondacije, fondovi, zadužbine i dr.);⁴⁵

3) od strane preduzeća i drugih pravnih lica, odnosno preduzetnika, u funkciji rešavanja i obezbeđivanja njihovih kadrovskih potreba”.

U članu 9. stavu 1. tačka 12) *Zakona o porezu na dohodak građana* propisuju se poreske olakšice za učenike i studente-primaoce *mesečne stipendije*; ovaj prihod ne oporezuju se do iznosa od 11.741,00 dinara mesečne stipendije. Iznad ovog iznosa, stipendija se tretira kao ostali prihodi koji se oporezuju po stopi od 20%, uz priznanje normiranih

troškova u visini od 20% poreske osnovice. Prihodi po osnovu stipendije ne podležu plaćanju doprinosa za penzijsko osiguranje, ali ulaze u osnovicu za oporezivanje godišnjeg dohotka fizičkog lica.⁴⁶ Kao što pokazuje procena troškova i koristi (*infra*, Aneks 3), pri ovakvom načinu oporezivanja, efektivna stopa poreskog opterećenja za mesečne stipendije iznad 11.741,00 dinara iznosi 16%.

Način ostvarivanja prava na poresko izuzeće po osnovu stipendija, bliže je regulisan *Pravilnikom kojim se uređuje ostvarivanje prava na poreska izuzimanja stipendija i kredita učenika i studenata*. Pravilnik uređuje da se poresko izuzeće odnosi na primanja, odnosno stipendije učenika srednjih škola i studenata viših škola i fakulteta, koja se realizuju po osnovu ugovora, neposrednom isplatom u novcu, davanjem robe ili drugim činjenjem, kao i neposrednim plaćanjem robe ili usluga (po računu, fakturi i sl. - čl. 2. st. 2. u vezi sa čl. 7. st. 1. Pravilnika). Pravo na poresko izuzimanje po osnovu stipendija ne može se ostvariti za stipendije koji se isplaćuju licima koja su zaposlena kod davaoca stipendije ili kredita i učenicima koji pohađaju osnovnu školu (čl. 8. Pravilnika).⁴⁷

*Zakon o učeničkom i studentskom standardu*⁴⁸ dalje propisuje da učenici i studenti imaju pravo na učeničku stipendiju i stipendiju za izuzetno nadarene učenike, odnosno studentsku stipendiju i stipendiju za izuzetno nadarene studente (čl. 3. st. 1. tačka 3), 4); stav 2. tačka 3), 4) Zakona). Ovo pravo može da ostvari učenik srednje škole čiji je osnivač Republika Srbija, autonomna pokrajina ili jedinica lokalne samouprave, koji je prvi put upisan u određeni razred u tekućoj školskoj godini, čije se školovanje finansira iz budžeta Republike Srbije i koji ima državljanstvo Republike Srbije, odnosno student je visokoškolske ustanove čiji je osnivač Republika Srbija, autonomna pokrajina ili jedinica lokalne samouprave, koji je prvi put upisan u tekućoj školskoj godini na studije prvog, drugog ili trećeg stepena, čije se školovanje finansira iz budžeta Republike Srbije i koji ima državljanstvo Republike Srbije. Izuzetno, pravo na stipendiju moga da ostvare i učenici, odnosno

⁴⁴ Pun naziv Pravilnika je *Pravilnik o ostvarivanju prava na poreska izuzimanja za primanja po osnovu pomoći zbog uništenja ili oštećenja imovine, organizovane socijalne i humanitarne pomoći, stipendija i kredita učenika i studenata, hranarina sportista amatera i prava na poresko oslobođenje za primanja po osnovu solidarne pomoći za slučaj bolesti* (Službeni glasnik Republike Srbije, br. 31/2001 i 5/2005).

⁴⁵ Saglasno pozitivnim propisima, termin: "nevladine organizacije, dobrotvorne i druge organizacije, fondacije, fondovi, zadužbine i dr." obuhvata udruženja, fondacije i zadužbine, *supra*, fusnota 3.

⁴⁶ Mišljenje Ministarstva finansija br. 414-00-67/2011-04 od 7.12.2011. godine, Mišljenje Ministarstva finansija, br. 414-00-64/2010-04 od 19.8.2010. godine, Mišljenje Ministarstva finansija, br. 413-00-1179/2010-04 od 28.6.2010. godine, Objašnjenje Ministarstva finansija, br. 414-00-110/2005-04 od 30.6.2005. godine i Objašnjenje Ministarstva finansija, br. 414-00-110/2005-04 od 30.6.2005. godine.

⁴⁷ Mišljenje Ministarstva finansija br. 414-00-66/2004-04 od 14.06.2004. godine.

⁴⁸ Službeni glasnik Republike Srbije, br. 18/2010, 55/2013, 27/2018 – dr. zakon.

studenti, koji imaju državljanstvo države u regionu, odnosno učenici i studenti - strani državljani, u skladu sa međunarodnim ugovorom i reciprocitetom (čl. 4. st. 1.-4. Zakona).

Učenik, odnosno student iz osetljivih društvenih grupa (materijalno ugrožene porodice, bez roditeljskog staranja, jednoroditeljske porodice, romske nacionalne manjine, lica sa invaliditetom, lica sa hroničnim bolestima, lica čiji su roditelji nestali ili su kidnapovani na teritoriji Kosova i Metohije i na teritoriji republika bivše SFRJ, izbeglice i raseljena lica, povratnici po sporazumu o readmisiji i deportovani učenici i studenti i dr), ostvaruje pravo na stipendiju pod uslovima utvrđenim Zakonom o ueničkom i studentskom standardu i primenom blažih kriterijuma, koje u skladu sa ovlašćenjima iz Zakona propisuje ministar nadležan za poslove obrazovanja (čl. 4. st. 5. Zakona). Zakonom o ueničkom i studentskom standardu propisani su i dodatni kriterijumi za ostvarivanje prava na ueničku i studentsku stipendiju (čl. 11., 11a).

Bliži uslovi za ostvarivanje prava učenika i studenata na uenički, odnosno studentski kredit i stipendiju, kriterijumi za utvrđivanje redosleda, način ostvarivanja prava učenika i studenata na kredit i stipendiju, primena blažih kriterijuma za učenike, odnosno studente iz osetljivih društvenih grupa i način vođenja evidencije o odobrenim ueničkim i studentskim kreditima i stipendijama, uređeni su Pravilnikom o ueničkim i studentskim kreditima i stipendijama.⁴⁹

4.3.4.1. OTVORENA PITANJA U PORESKOM REŽIMU ZA ISPLAĆENE STIPENDIJE

1) Osnov poreskog izuzeća za isplaćene stipendije

Zakon o porezu na dohodak građana propisuje da se poreska izuzeća odnose samo na *mesečne isplate* stipendija. U slučaju drugačije dinamike isplate stipendija (tromesečno, polugodišnje, jednokratno...), ovaj neoporezivi iznos nema veći poreski značaj jer se priznaje samo do iznosa od 11.741,00 dinara *u mesecu* u kom je isplata izvršena. Ukoliko pravno lice pokriva stipendistima i dodatne troškove za nabavku literature, opreme ili drugog materijala, ta primanja predstavljaju takođe druge prihode stipendista i oporezuju se na isti način kao i novčane stipendije (na nabavku ovakvih

dobara plaća se i porez na dodatu vrednost, bez prava na odbitak prethodnog poreza). Primena poreskih izuzeća samo za stipendije koje se đacima i studentima isplaćuju na mesečnom nivou, povećava administrativne troškove davaoca stipendije i sprečava kumulativne efekte jednokratnih isplata (*infra*, Aneks 3.).

2) Iznos poreski izuzete mesečne stipendije.

Kao što pokazuje analiza (*infra*, Aneks 3.), mesečni iznos stipendije do 11.741 dinara na koji se ne plaća porez na dohodak građana niži je od dobre regionalne prakse. U Hrvatskoj, stipendije su izuzete od poreza na dohodak građana u (preračunatom) iznosu *do 27.857 din. mesečno* (stipendije za učenike na redovnom školovanju), odnosno *do 63.482 din. mesečno* (stipendije studentima za postignute izvrsne rezultate).⁵⁰

3) Nekonzistentno tumačenje i primena Zakona o porezu na dohodak građana: jednokratna primanja

Odgovor Ministarstva finansija br. 011-00-1042/2016-04 od 8. 12. 2016. godine, na dopis Fondacije za mlade talente grada Beograda, unosi dodatne nedoumice u vezi sa poreskim tretmanom stipendija koje se ne isplaćuju na mesečnom nivou već jednokratno. Naime, u odgovoru Ministarstva se navodi da „*ukoliko jednokratna primanja učenika i studenata (do 30 godina) koji se ističu u naučnom i stvaralačkom radu od strane Fondacije, saglasno kriterijumima propisanim unutrašnjim aktima Fondacije, ne predstavljaju ekvivalent za njihov rad, odnosno protivuslugu ili protivčinidbu za njihovu aktivnost u korist Fondacije, ova se primanja ne smatraju dohotkom u smislu Zakona o porezu na dohodak građana. U slučaju da primanja (stipendije) koje Fondacija dodeljuje učeniku ili studentu prelaze iznos od 100.000 dinara u kalendarskoj godini, na takva primanja (iznad 100.000 dinara) plaća se porez na poklon.*“ Ovako tumačenje u direktnoj je suprotnosti sa odredbama čl. 9. stav 1. tačka 12) Zakona o porezu na dohodak, kojim se uređuje iznos mesečne stipendije koja se ne oporezuje kao dohodak.

4) Nejasan pravni osnov za isplatu stipendija koje daju pravna lica i preduzetnici

Relevantni propisi ne daju pouzdan odgovor na pitanje pod kojim *uslovima* privatno pravna lica-

⁴⁹ Službeni glasnik Republike Srbije, br. 46/2010, 47/2011, 56/2012, 75/2013.

⁵⁰ U aneksu 3. Filantropske agende predstavljena je evropska i regionalna praksa poreskog izuzeća za *stipendije* učenika i studenata.

poreski obveznici (udruženja, zadužbine i fondacije i privredna društva) i preduzetnici mogu isplaćivati stipendije učenicima i studentima. Naime, Pravilnik kojim se uređuje ostvarivanje prava na poreska izuzimanja stipendija i kredita učenika i studenata propisuje, kao jedan od kumulativnih uslova, da se stipendije isplaćuju u skladu sa zakonom kojim se uređuje učenički i studentski standard u Republici Srbiji (čl. 7. st. 1. tačka 1) Pravilnika, u vezi sa tačkom 2) i 3)). Međutim, Zakon o učeničkom i studentskom standardu primenjuje se na stipendije učenika i studenata koje se isplaćuju iz budžeta. Naime, Zakon propisuje da ministarstvo nadležno za poslove obrazovanja raspisuje konkurs za dodelu stipendija i utvrđuje listu za dodelu stipendija, dok odluku o stipendijama donosi ministar (čl. 11, 11a, u vezi sa čl. 4. st. 1. 2. Zakona); isto (čl. 20-25; 45.-51. Pravilnika o učeničkom i studentskom standardu). Analize javnih konkursa za učeničke i studentske stipendije koje raspisuje „nevladine organizacije“ (udruženja, zadužbine i fondacije), odnosno „preduzeća“ (privredna društava) sugeriše da identifikovane pravne praznine u praksi ne stvaraju nepremostive teškoće u dodeli stipendija. Ova pravna lica dodeljuju stipendije na osnovu kriterijuma utvrđenih svojim unutrašnjim aktima, koji se u velikoj meri podudaraju sa relevantnim odredbama citiranih zakona i podzakonskih akata.⁵¹

5) Formalno-pravni kriterijumi za dodelu stipendija: učenici osnovnih škola

Sporni su i formalno-pravni kriterijumi za ostvarivanje prava na stipendiju. Naime, pravo na stipendiju ne priznaje se učenicima osnovnih škola, čak i kada spadaju u niže imovinske kategorije, ili kada se radi o posebno nadarenim učenicima. U tom smislu, jezičko tumačenje člana 9. stav 1. tačka 12) Zakona o porezu na dohodak građana ukazuje da se termin „učenici“ koristi u generičkom obliku, bez posebnih objašnjenja o tome da li se radi o učenicima osnovnih ili srednjih škola. Međutim, Pravilnik kojim se uređuje ostvarivanje prava na poreska izuzimanja stipendija i kredita učenika i studenata koristi termin „učenici srednjih škola“ (čl. 7. st. 1. Pravila). Analiza u aneksu 3. ukazuje da Poreska uprava ne priznaje stipendije dodeljene u okviru redovnog školovanja osnovnog obrazovanja kao neoporeziv iznos, već

se ova kategorija stipendije u celosti oporezuje kao drugi prihod iz člana 85. Zakona o porezu na dohodak građana (*infra*, Aneks 3.).⁵² Naime, ukoliko se stipendira učenik osnovne škole čiji je staratelj lice zaposleno kod isplatioca, ovakva isplata ima tretman zarade. Ukoliko se stipendira učenik osnovne škole čiji staralac nije zaposlen kod isplatioca, onda se plaća porez na ceo iznos po umanjenju 20% normiranih troškova.⁵³

Činjenica da je osnovno obrazovanje obavezno, ne bi trebalo da bude odlučujući kriterijum kada je reč o stipendijama učenika osnovnih škola, imajući u vidu da stipendije ovim kategorijama učenika ostvaruju istu svrhu kao i stipendije učenicima srednjih škola, odnosno studenata (pomoć u školovanju i podrška izuzetno nadarenim učenicima/studentima).

6) Formalno pravni kriterijumi za dodelu stipendija: stipendije privrednih društava i preduzetnika

Dotatno, stipendije privrednih subjekata (privredna društva i preduzetnici) učenicima i studentima izuzete su od poreza na dohodak samo ako se daju u cilju rešavanja kadrovskih potreba davaoca stipendije, ali ne i u druge svrhe koje bi bile konzistentne sa strategijom korporativne odgovornosti davaoca stipendije (e.g. podsticanje izvrsnosti, promocija dečijih prava, zaštita okoline, itd). Prema mišljenju Ministarstva finansija i ekonomije Republike Srbije broj 414-00-00152/2001-04 od 28. 11. 2001. godine, „davanja koja se vrše fizičkim licima (koja nisu u radnom odnosu kod davaoca), nezavisno od toga što se nominuju kao stipendije i krediti od strane davaoca, ako nisu u funkciji rešavanja i obezbeđivanja njihovih kadrovskih potreba, ne mogu imati poreski tretman stipendija i kredita učenika i studenata u smislu navedenih odredaba Zakona i Pravilnika“.

⁵¹ Mišljenje Ministarstva finansija br. 413-00-1179/2010-04 od 28.06.2010. godine

⁵² Mišljenje Ministarstva finansija br. 414-00-67/2011-04 od 7.12.2011. godine. Mišljenje Ministarstva finansija, br. 414-00-64/2010-04 od 19.8.2010. godine. Mišljenje Ministarstva finansija, br. 413-00-1179/2010-04 od 28.6.2010. godine, Objašnjenje Ministarstva finansija, br. 414-00-110/2005-04 od 30.6.2005. godine i Objašnjenje Ministarstva finansija, br. 414-00-110/2005-04 od 30.6.2005. godine.

⁵³ Partner računovodstvo (2019), 'Stipendije i krediti učenicima i studentima', Beograd: Partner računovodstvo. Dostupno na: http://www.partnerracunovodstvo.rs/uploads/files/Stipendije_i_krediti.pdf. Pristupljeno 1.02.2019.

**TABELA 9. OTVORENA
PITANJA PORESKOG
STATUSA STIPENDIJA**

01

Zakon o porezu na dohodak građana propisuje da se poreska izuzeća odnose samo na stipendije koje se učenicima i studentima isplaćuju mesečno.

02

Neoporezivi iznos mesečne stipendije nije u skladu sa dobrom regionalnom praksom.

03

Primena Zakona o porezu na dohodak građana je nekonzistentna: u pojedinim slučajevima Ministarstvo finansija smatra da se prethodno zakonsko ograničenje ne odnosi na jednokratnu isplatu stipendije posebno talentovanim učenicima i studentima. Prema tumačenju Ministarstva, ova stipendija ne predstavlja dohodak u smislu Zakona o porezu na dohodak građana, već se eventualno oporezuje kao poklon.

04

Nejasni uslovi pod kojima privatno-pravno lice (udruženja, fondacija, zadužbina, privredno društvo) i preduzetnik može isplaćivati stipendije učenicima i studentima:

- Pravilnik kojim se uređuje ostvarivanje prava na poreska izuzimanja stipendija i kredita učenika i studenata, kaže da se stipendije isplaćuju u skladu sa zakonom kojim se uređuje učenički i studentski standard. Međutim, Zakon o učeničkom i studentskom standardu propisuje samo kriterijume za stipendije iz *budžeta*, koje isplaćuje *nadležno ministarstvo*.

05

Stipendije učenicima osnovne škole ne priznaju se kao neoporezivi prihod, čak i kada se radi o učenicima koji spadaju u niže imovinske kategorije ili se radi o posebno nadarenim učenicima.

06

Stipendije privrednih subjekata učenicima i studentima izuzete su od poreza na dohodak samo ako se daju u cilju rešavanja kadrovskih potreba davaoca stipendije.

5.



Indirektno oporezivanje: status organizacija civilnog društva u režimu PDV i režim PDV za davanja u hrani

5.1. EVROPSKA PRAKSA

U režimu poreza na dodatu vrednost (PDV) poreska obaveza prevladuje se na krajnjem korisnika. Ovakva osobina PDV ima nepovoljan uticaj na finansijsku održivost organizacija civilnog društva, a pre svega humanitarnih organizacija i organizacija koje pružaju usluge socijalne zaštite besplatno, ili po ceni nižoj od tržišne. Ovo stoga jer Zakon tretira OCD kao krajnje korisnike, čak i u slučajevima kada one to nisu. Ovakva priroda PDV ima uticaja na obim donacija pravnih lica i preduzetnika u hrani u režimu PDV.

Naime, režim PDV-a težište stavlja na vrste roba i usluga koje se nalaze u režimu poreza, a ne na lica koja učestvuju u prometu roba i usluga. To znači, na primer, da ukoliko OCD organizuje narodnu kuhinju za siromašne, ona plaća PDV na sve robe i usluge koje su joj potrebne da bi obavljala ovu delatnost, iako su krajnji korisnici tih roba i usluga građani koji koriste usluge narodne kuhinje.

U vreme usvajanja Šeste Direktive o porezu na dodatu vrednost⁵⁴ Evropska komisija nije prepoznala ovaj problem. On se u praksi javio nakon što je Direktiva stupila na snagu, posebno u zemljama-članicama u kojima OCD igraju značajnu ulogu u sistemu socijalne zaštite i pružanja humanitarne pomoći kao što su Velika Britanija, Irska i druge zemlje.

OCD su pokrenule inicijativu da se ovaj problem reši odgovarajućim izmenama Šeste Direktive (European Charities' Committee on Value-Added Tax – ECCVAT), ali je ona odbijena. Evropska komisija stala je na stanovište da ovakve izmene nisu moguće, jer režim PDV težište stavlja na prirodu dobara i usluga koje se isporučuju odnosno pružaju, pre nego na karakteristike pravnog lica koje isporučuje dobra i vrši usluge (dobitno ili nedobitno).⁵⁵

Da bi pomogle OCD koje se suočavaju sa ovakvim izazovom, Irska i Danska su formirale kompenzacioni fond,⁵⁶ iz koga se organizacijama koje deluju za opšte dobro na kraju fiskalne godine vraća plaćeni PDV i na taj način neutrališu negativni efekti koje režim PDV-a

⁵⁴ Council of the European Communities (1977), *Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment*. Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:31977L0388>. Pristupljeno 1.03.2019.

⁵⁵ The European Charities' Committee on Value-Added Tax (ECCVAT) Dostupno na www.eccvat.org, pristupljeno 12.03.2019.

**TABELA 10.
REŽIM PDV ZA
DONIRANU ROBU
U ZEMLJAMA EU⁵⁹**

VELIKA BRITANIJA	NEMAČKA	BELGIJA	HRVATSKA
Nulta stopa PDV.	Nulta stopa PDV.	Izuzete iz režima PDV.	Poresko priznati manjak i izuzet je od PDV-a, ukoliko njegova godišnja vrednost ne prelazi 2% ukupnog prihoda poreskog obveznika.

ima na ove organizacije. Naravno, ovde je reč o rešenju koje se primenjuje na organizacije koje *nisu registrovane* u sistemu PDV-a. Zauzvrat, ove organizacije obavezuju se na viši nivo transparentnosti u poslovanju i upravljanju, u odnosu na organizacije koje nisu korisnice sredstava iz kompenzacionog fonda (*quid pro quo*).

Ni Direktiva Evropske unije o zajedničkom sistemu poreza na dodatu vrednost,⁵⁷ naslednica Šeste Direktive, koja je stupila na snagu 2006. godine, nije donela nikakve novine u tom pogledu: OCD se ne pominju u Direktivi izričito, što znači da se OCD, uključujući i one koje deluju u opštekorisne svrhe, i dalje tretiraju kao krajnji korisnici, čak i u slučajevima kada to nisu.⁵⁸ Po uzoru na Šestu Direktivu o PDV, nova Direktiva propisuje da se isporuke roba i usluga u određenim oblastima od javnog interesa izuzimaju iz režima PDV (uključujući i u usluge u oblasti medicine, socijalne zaštite, obrazovanja, sportske i religiozne aktivnosti, obrazovanje i kulturu, čl. 132-134, Aneks I Direktive).

Prema članu 97. Direktive, standardna stopa PDV-a ne može biti niža od 15%. Pored nje zemlje članice mogu koristiti jednu ili dve snižene stope, koje ne mogu biti veće od 5% (čl. 98. Direktive). Snižena stopa može se primeniti samo na promet dobara i vršenje usluga iz Aneksa III Direktive, koji uključuje i *hranu* i piće (sa izuzetkom alkoholnog pića, tačka 1.).

Zemlje članice EU na različite načine su rešile pitanje *donacija* pravnih lica i preduzetnika u *hrani* u režimu PDV. U Velikoj Britaniji, na donacije u hrani primenjuje se nulta stopa PDV, ali je ovo rešenje uređeno u okviru pregovora o pristupanju Velike Britanije Evropskoj Uniji (tada Evropskoj ekonomskoj zajednici). Slično rešenje je na snazi i u Nemačkoj, na osnovu odluke Saveznog suda koji se u svojoj presudi pozvao na načelo pravičnosti, odnosno činjenicu da bi višak hrane, da nije bio doniran, morao da bude uništen. U Belgiji, donacije u hrani koje supermarketi daju registrovanim bankama hrane izuzete su iz režima PDV-a. U Hrvatskoj, specijalni režim za doniranje hrane propisan je pravilnikom o PDV-u. Doniranje hrane tretira se kao poresko priznati manjak i izuzet je od PDV-a, ukoliko njegova godišnja vrednost ne prelazi 2% ukupnog prihoda poreskog obveznika.

⁵⁶ Slovenija je bila prva zemlja koja je osnovala ovakav fond i to pre pokretanja ove inicijative. Međutim, fond u praksi nije zaživeo zbog slabog interesovanja OCD.

⁵⁷ Council of the European Union (2006), 'Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax as amended by later directives', *Official Journal of the European Union*, no. L 347/1, Luxembourg: Publication Office of the European Union.

⁵⁸ ECCVAT *ibid*

⁵⁹ Aneks 4. sadrži pregled regionalne prakse po ovom pitanju.

5.2. ZAKON O POREZU NA DODATU VREDNOST REPUBLIKE SRBIJE

Zakon o porezu na dodatu vrednost Republike Srbije⁶⁰ predviđa opštu stopu PDV za promet dobara i usluga odnosno uvoz dobara u iznosu od 20% (čl. 23. st. 1.) Posebna stopa PDV u iznosu od 10% na promet dobara i usluga propisana je, između ostalog, za promet hleba i drugih pekarskih proizvoda, mleka i mlečnih proizvoda, brašna, šećera, jestivog ulja od suncokreta, kukuruza, uljane repice, soje i masline, jestive masnoće životinjskog i biljnog porekla i meda, svežeg, rashlađenog i smrznutog voća, povrća, mesa, uključujući i iznutrice i druge klanične proizvode, ribe i jaja (čl. 23. st. 2. tačka 1) i 2)). Zakon ne propisuje poreska izuzeća za donacije u hrani, odnosno prehrambenim proizvodima.

5.3. PORESKI TRETMAN OBAVEŠTAVANJA JAVNOSTI O HUMANITARNOJ ILI DOBROTVORNOJ AKCIJI PUTEM MEDIJA BEZ NAKNADE

Mediji se veoma često pridružuju ili podržavaju dobrotvorne kampanje koje organizuju organizacije civilnog društva tako što bez naknade obaveštavaju javnost o ovakvim događajima. Iako takvim svojim činjenjem doprinose delovanju za opšte dobro, mediji koji su obveznici PDV nisu izuzeti, odnosno, ne uživaju olakšice pri plaćanju poreza po ovom osnovu. Naime, Zakon o porezu na dodatu vrednost u takvim slučajevima ne propisuje poresko izuzimanje niti poresko oslobođenje za promet dobara i usluga sa pravom na odbitak prethodnog poreza, i poresko oslobođenje bez prava na odbitak prethodnog poreza. Zakon tretira ovakvo obaveštavanje kao promet usluga bez naknade, koji je oporeziv porezom na dodatu vrednost (čl. 4, st. 4, tačka 2 i čl. 18, st. 2), te su mediji dužni da na takvu uslugu obračunaju i plate pripadajući PDV.

Prema Zakonu o oglašavanju, pozivi na dobrotvorne akcije, ako su emitovani bez naknade, ne računavaju se u ukupno vreme trajanja TV oglašavanja i TV prodaje, odnosno, ovakav

sadržaj ne može se smatrati oglasnom porukom u smislu ovog Zakona (čl. 36 st. 1 tačka 6).⁶¹ Međutim, uprkos tome što se *de facto* ne može pravno identifikovati koju je uslugu medij pružio OCD objavljujući informaciju o humanitarnom ili dobrotvornom događaju, na takav promet se obračunava i plaća PDV. Ovo stoga što Zakon o porezu na dodatu vrednost striktno propisuje da sve što nije promet dobara, jeste promet usluga (čl. 5, st.1).

5.4. OTVORENA PITANJA U ZAKONU O POREZU NA DODATU VREDNOST

U analizi, (Infra, Aneks 4) oko 90% anketiranih privrednih društva izjasnilo se da postojeći sistem oporezivanja donacija u robi i uslugama nije adekvatan. Takođe, sva anketirana privredna društva su se izjasnila da bi povećala vrednost donacija u robi, ukoliko bi donacije u robi/ uslugama bile oslobođene plaćanja PDV-a.

Neophodne su dodatne konsultacije Ministarstva finansija sa privrednim društvima-velikim trgovačkim lancima u pogledu izbora optimalnog rešenja za status donacija u robi u režimu PDV. Jedno od rešenja moglo bi da bude da donacije u hrani privrednih društava koja se bave prometom hrane na veliko i daruju narodnim kuhinjama Crvenog krsta i drugim OCD koje pružaju slične usluge - budu izuzeta od plaćanja PDV-a, sa pravom na povraćaj pretporeza (čl. 6. Zakona). Alternativno, treba razmotriti opravdanost rešenja koja su na snazi u pojedinim zemljama EU (*supra*, Tabela 10.).

⁶⁰ Službeni glasnik Republike Srbije, br. 84/04, 86/04 – ispravka, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14-dr.zakon, 142/14, 83/15, 108/16, 13/17, 30/18.

⁶¹ Službeni glasnik Republike Srbije, br. 6/2016

6.



Pravni režim za volontiranje

6.1. EVROPSKA I REGIONALNA PRAKSA

Zemlje članice Evropske unije počele su pravno da regulišu volontiranje početkom devedesetih godina prošlog veka. Propisi iz ovog domena u isključivoj su zakonodavnoj nadležnosti zemalja-članica, ali i EU *drugim merama javnih politika* aktivno podržava volonterstvo. Tako je, u cilju stvaranja podsticajnog okruženja za njegov razvoj, podizanja kapaciteta volonterskih organizacija i kvaliteta njihovog rada, prepoznavanja volonterskih aktivnosti i jačanja svesti o vrednostima i značaju volontiranja, EU proglasila 2011. godinu *Evropskom godinom volontiranja*^{62, 63}. Istovremeno, Evropska komisija usvojila je *Komunike o EU politikama i volontiranju: Priznavanje i promocija prekograničnih volonterskih aktivnosti u EU*,⁶⁴ a Evropski savet je, pod predsedavanjem Poljske, usvojio zaključke o ulozi volontiranja u socijalnoj politici⁶⁵ i sportu.⁶⁶

Promocija volontiranja na nivou EU nastavljena je i posle 2011. godine. Između ostalog, značaj volontiranja prepoznat je i u "Evropskoj godini aktivnog starenja i međugeneracijske solidarnosti" (2012 - *European Year of Active Ageing and Intergenerational Solidarity*) i "Evropskoj godini građana" (2013 - *European Year of Citizens*). U kontekstu novih inicijativa: "Mladi u pokretu" (*Youth on the Move*) i "Agenda za nove veštine i poslove" (*Agenda for New Skills and Jobs*), povezanih sa primenom "Evropske strategije 2020 o pametnom, održivom i inkluzivnom razvoju" (*European Strategy 2020: smart, sustainable and inclusive growth*),⁶⁷ Evropska komisija je predložila Evropskom savetu usvajanje preporuke o priznavanju neformalnog i informalnog učenja, kako bi podržala znanja i veštine stečene kroz vanškolske aktivnosti, kao što je volontiranje. Komisija očekuje da će novi Evropski pasoš o veštinama (*European Skills Passport*), koji je predstavljen 2013. godine kao dopuna Evropas C.V. (*Europass C.V.*), i koji

⁶² The Council of the European Union (2011), *European Council Decision N° 37/2010/EC on the European Year of Voluntary Activities Promoting Active Citizenship*, (2011) of 27 November 2009, OJ L 17, 22.1.2010, str. 43-49.

⁶³ European Commission (2012), *Report From The Commission to The European Parliament, The Council, The European Economic and Social Committee and The Committee of The Regions on the implementation, results and overall assessment of the 2011 European Year of Volunteering*, 19.12.2012 COM(2012) 781 final, Brussels: European Commission.

⁶⁴ European Commission (2012), *Communication on EU Policies and volunteering: Recognising and Promoting Cross-Border Voluntary Activities in the EU*, COM(2011) 568 final of 20.09.2011, Brussels: European Commission

⁶⁵ Council of the European Union (2011), 'Council Conclusions on the role of voluntary activities in social policy of 3 October 2011', *Official Journal of the European Union*, no. C 372/24, Luxembourg: Publication Office of the European Union.

⁶⁶ Council of the European Union (2011), Council Conclusions on the role of voluntary activities in sport in promoting active citizenship of 28 and 29.11.2011, Brussels: Council of the European Union. Dostupno na: http://ec.europa.eu/citizenship/pdf/council_conclusions_on_volunteering_in_sport_en.pdf. Pristupljeno 1.03.2019.

⁶⁷ European Commission (2010), *Communication from the Commission Europe 2020: A strategy for smart, sustainable and inclusive growth* COM(2010) 2020 final, Brussels: European Commission. Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:2020:FIN:EN:PDF>. Pristupljeno 1.03.2019.

predstavlja dokaz o znanjima i veštinama stečenim institucionalnim i vaninstitucionalnim putem,⁶⁸ uključivati i volontersko iskustvo vlasnika pasoša.⁶⁹

EU izdvaža značajna finansijska sredstva za programe koji promovišu volontiranje.⁷⁰ Pored toga, postoje brojne inicijative za uvođenje volontiranja u druge javne politike EU, kao što je, na primer, strategija o *društvenoj odgovornosti* preduzeća. *Indikativni* podaci objavljeni u prvoj sveobuhvatnoj studiji o stanju volontiranja u zemljama EU iz 2010. godine, ukazuju da je između 92 i 94 miliona građana EU uključeno u neke oblike volonterskih aktivnosti.⁷¹ Ova studija ukazuje da *korporativno volontiranje* predstavlja sve značajniji oblik volontiranja. Pravne prepreke koje postoje u tom pogledu prevazilaze se raznim modelima javno-privatnog partnerstva između privrednih društava i volonterskih organizacija, kao što je to slučaj u Velikoj Britaniji, Poljskoj, Estoniji, na Kipru i u Luksemburgu. Porast značaja korporativnog volontiranja korespondira i sa novim (širim) konceptom EU o društveno odgovornom poslovanju.⁷² U pojedinim zemljama kao što je, na primer, Malta, privredna društva razvijaju posebne mehanizme podrške (support scheme) za svoje zaposlene koji žele da volontiraju.⁷³

U poslednjih desetak godina, propisi o volontiranju doneti su i u zemljama u regionu. Zakoni o volontiranju doneti su u Bosni i Hercegovini (na entitetskom nivou i u Distriktu Brčko), Crnoj Gori, Hrvatskoj, Makedoniji i Srbiji. Upporedna analiza zakona o volontiranju u regionu pokazuje da se volontiranje više tretira kao deo radno pravnog odnosa, nego kao participaciju građana, odnosno dobrovoljno ulaganje vremena i veština u opštekorisne svrhe.⁷⁴

6.2. ZAKON O VOLONTIRANJU REPUBLIKE SRBIJE

Zakon o volontiranju⁷⁵ definiše volontiranje kao organizovano dobrovoljno pružanje usluge ili obavljanje aktivnosti od opšteg interesa, za opšte dobro ili za dobro drugog lica, bez isplate novčane naknade ili potraživanja druge imovinske koristi, osim ako ovim zakonom nije drugačije određeno (čl. 2. st. 1.). Volontiranje može biti kratkoročno i dugoročno. *Dugoročno* volontiranje jeste volontiranje koje traje duže od 10 časova nedeljno, odnosno najmanje tri meseca bez prekida. Zakon se primenjuje kako na dugoročno, tako i na *kratkoročno* volontiranje (čl. 2. st. 2.-3.). Volonter može biti domaće ili strano fizičko lice, dok organizator volontiranja može biti pravno lice čiji osnovni cilj, u skladu sa osnivačkim aktom, nije sticanje dobiti (čl. 4.).

Izuzetno, organizator volontiranja može biti i javno preduzeće i privredno društvo. Privredno društvo može biti organizator volonterskih aktivnosti ako: 1) organizuje volontiranje za opšte dobro, odnosno dobro drugog lica na poslovima van delatnosti privrednog društva, odnosno javnog preduzeća; 2) ukoliko se obavljanjem volonterskih usluga i aktivnosti ne stiče dobit; 3) volontiranje ne zamenjuje rad zaposlenih i drugih radno angažovanih lica u privrednom društvu, odnosno javnom preduzeću. Privredno društvo dužno je da pribavi saglasnost ministarstva nadležnog za rad na program volontiranja (čl. 14.).

⁶⁸ Evropski pasoš o veštinama je jedna od 13 mera Komisije u okviru njene Agende za nove veštine i poslove, čiji je cilj unapređenje tržišta rada. Dostupno na: <http://www.openeducationeuropa.eu/en/news/european-skills-passport-launched>. Pristupljeno 11.04.2019.

⁶⁹ European Commission (2012), European Commission (2012), *Report From The Commission to The European Parliament, The Council, The European Economic and Social Committee and The Committee of The Regions on the implementation, results and overall assessment of the 2011 European Year of Volunteering*, 19.12.2012 COM(2012) 781 final, Brussels: European Commission. European Commission (2012), *Report From The Commission to The European Parliament, The Council, The European Economic and Social Committee and The Committee of The Regions on the implementation, results and overall assessment of the 2011 European Year of Volunteering*, 19.12.2012 COM(2012) 781 final, Brussels: European Commission. Vidi str. 4.

⁷⁰ Ibid.

⁷¹ Noviji podaci ukazuju da je taj broj preko 100 miliona, i da 3 od 10 građana EU imaju iskustva u volonterskim aktivnostima *Volunteering charter: European charter on the rights and responsibilities of volunteers*. Dostupno na: http://ec.europa.eu/citizenship/pdf/volunteering_charter_en.pdf. Pristupljeno 1.03.2019.

⁷² A renewed EU strategy 2011-14 for Corporate Social Responsibility, COM(2011) 681 final of 25.10.2011.

⁷³ GHK, (2010) *Volunteering in the European Union*, Brussels: Educational, Audiovisual & Culture Executive Agency (EAC-EA) Directorate General Education and Culture (DG EAC), str. 122-123.

⁷⁴ Golubović, D. (2015), *Pravni režim za volontiranje: Upporedni pregled kritičnih pitanja u zemljama Evropske unije i u Crnoj Gori*, Podgorica: TACSO.

⁷⁵ Službeni glasnik Republike Srbije, br. 36/210.

6.2.1. USAGLAŠENOST ZAKONA O VOLONTIRANJU SA EVROPSKOM I REGIONALNOM PRAKSOM

Jedna od retkih dobrih strana Zakona jeste što omogućava i *privrednim društvima* da, pod propisanim uslovima, budu organizatori volontiranja. Međutim, koncept volontiranja u Zakonu nije konzistentan sa evropskom praksom, jer smešta volontiranje u javno-pravnu pre nego privatno-pravnu sferu. U tom smislu, odredbe Zakona bliže su (lošoj) regionalnoj praksi.

6.2.2. OTVORENA PITANJA U PRAVNOM REŽIMU ZA VOLONTIRANJE

1) Pravna priroda volontiranja

Zakon tretira volontiranje kao produžetak *radno-pravnog odnosa*, više nego kao dobrovoljnu, privatnu *inicijativu* građana, odnosno participaciju. To praktično znači da Zakon posmatra volontiranje kao institut javnog (*ius imperium*), a ne privatnog prava (*ius gestionis*).

2) Obaveze organizatora volontiranja

Ovakav tretman volontiranja nameće velike troškove organizatoru volontiranja, što je u direktnoj suprotnosti sa naporima Vlade da pojednostavi pravne propise i smanji troškove njihove primene. Između ostalog, organizator volontiranja obavezan je da u slučaju dugoročnog volontiranja, sa volonterom zaključi ugovor o volontiranju, a isto pravilo važi i kada je volonter maloletno lice, nezavisno od toga da li se radi o dugoročnom ili kratkoročnom volontiranju. Takođe, organizator volontiranja dužan je da zaključi ugovor o volontiranju na zahtev volontera, bez obzira na dužinu volontiranja (čl. 15). Organizator volontiranja dužan je da volontera osigura za slučaj povrede i profesionalnog oboljenja tokom volontiranja, ako je tako ugovoreno, ili ako se radi o dugoročnom volontiranju, nezavisno od prirode posla koji volonter obavlja (čl. 27). Organizator volontiranja obavezan je da vodi i evidenciju o kratkoročnom i dugoročnom volontiranju, čija je sadržina propisana Zakonom (čl. 28).

3) Obaveza uplate doprinosa za penzijsko, invalidsko i zdravstveno osiguranje

Dodatno, čl. 11 st. 1. tačka 4) *Zakona o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje* propisuje obavezu organizatora volontiranja da volonteru uplati doprinos za penzijsko, invalidsko i zdravstveno osiguranje za slučaj invalidnosti i telesnog oštećenja po osnovu povrede na radu i profesionalne bolesti (*PIO 4%, Zdravstveno 4%*; za osnovicu obračuna uzima se minimalna osnovica doprinosa.) Time se dodatno povećavaju troškovi volontiranja za organizatora volontiranja. Ovo je posebno problem u slučaju kada su organizatori volontiranja udruženja i fondacije, s obzirom na ograničene resurse sa kojima raspolažu i ograničenja u pogledu priznavanja troškova za ove namene, u slučaju kada se volonterske aktivnosti finansiraju grantovima.

4) Evidencija o volontiranju

Zakon propisuje da ministarstvo nadležno za rad vodi *evidenciju organizatora volontiranja (čl. 29)*, kao i da se organizator volontiranja mora prijaviti ministarstvu za obavljanje volonterskih aktivnosti pre nego što počne sa njihovim obavljanjem (čl. 32). Drugim rečima, udruženje i fondacija koje su uredno upisane u Registar udruženja, odnosno Registar fondacija kod Agencije za privredne registre, ne mogu da obavljaju volonterske aktivnosti predviđene statutom pre nego što se prijave kod ministarstva nadležnog za rad. Stoga, sistem prijave za vođenje evidencije *de facto* predstavlja sistem ponovne (dvostruke) registracije. Ovakvo rešenje dodatno povećava troškove volontiranja i primene Zakona. Osim toga, kada je reč o udruženjima, ovakvo rešenje *u suprotnosti je sa članom 11*. Evropske konvencije o ljudskim pravima kojim se garantuje sloboda *udruživanja*. Dodatno, ovo je rešenje u suprotnosti sa načelom *proporcionalnosti* u vezi sa čl. 11. Evropske konvencije o ljudskim pravima, s obzirom da je obaveza vođenja evidencija propisana kako za kratkoročno tako i za dugoročno volontiranje, i nezavisno od oblasti u kojima se ostvaruju volonterske aktivnosti.

5) Godišnji izveštaj o volontiranju

Organizator volontiranja je obavezan da ministarstvu nadležnom za rad dostavi *godišnji izveštaj o volontiranju*, nezavisno od toga da li su volonterske aktivnosti finansirane iz javnih ili drugih sredstava (čl. 30., u vezi sa čl. 32.). Kada je reč o udruženjima-organizatorima volonterskih aktivnosti, nije jasno koji je cilj ove obaveze, a posebno zbog čega se izveštaj podnosi ministarstvu nadležnom za rad, kada se volonterske aktivnosti sprovode i u mnogim oblastima koje nisu u nadležnosti ovog ministarstva (na primer, volonterski programi koji sprovode omladinska udruženja i udruženja za mlade, programi udruženja u oblasti zaštite životne sredine, itd). Stoga i ova obaveza predstavlja povredu člana 11. Evropske konvencije o ljudskim pravima, jer ne služi *legitimnom cilju*.⁷⁶

6) Prekršajne sankcije

Kada je reč o udruženjima i fondacijama kao organizatorima volonterskih aktivnosti, raspon prekršajnih sankcija koje Zakon propisuje za povredu navedenih obaveza (čl. 32.) u *suprotnosti* je sa članom 11. Evropske konvencije o ljudskim pravima i drugim međunarodnim standardima.⁷⁷

⁷⁶ Golubović D. (2018) Expert Council on NGO Law, *Review of International Standards Relating to Disclosure and Reporting Requirements for Non-Governmental Organisations*, CONF/EXP(2018)3 Strasbourg, str. 84-86.

⁷⁷ Ibid, str. 127.-131.

**TABELA 11.
PREGLED
OTVORENIH
PITANJA**

**Zakon o volontiranju i zakon
o doprinosima za obavezno
socijalno osiguranje**

01

Zakon o volontiranju tretira institut volontiranja kao proširenje radno-pravnog odnosa, pre nego dobrovoljnu, privatnu inicijativu građana, odnosno participaciju.

02

Troškovi primene Zakona o volontiranju, za organizatora volontiranja su neprihvatljivo visoki.

03

Obaveza je organizatora volontiranja da volonteru uplati doprinos za penzijsko i invalidsko osiguranje za slučaj invalidnosti i telesnog oštećenja po osnovu povrede na radu i profesionalne bolesti, saglasno odredbama Zakona o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje.

04

Sistem prijave organizatora volontiranja kod nadležnog ministarstva u Zakonu o volontiranju u suprotnosti je sa čl. 11. Evropske konvencije o ljudskim pravima.

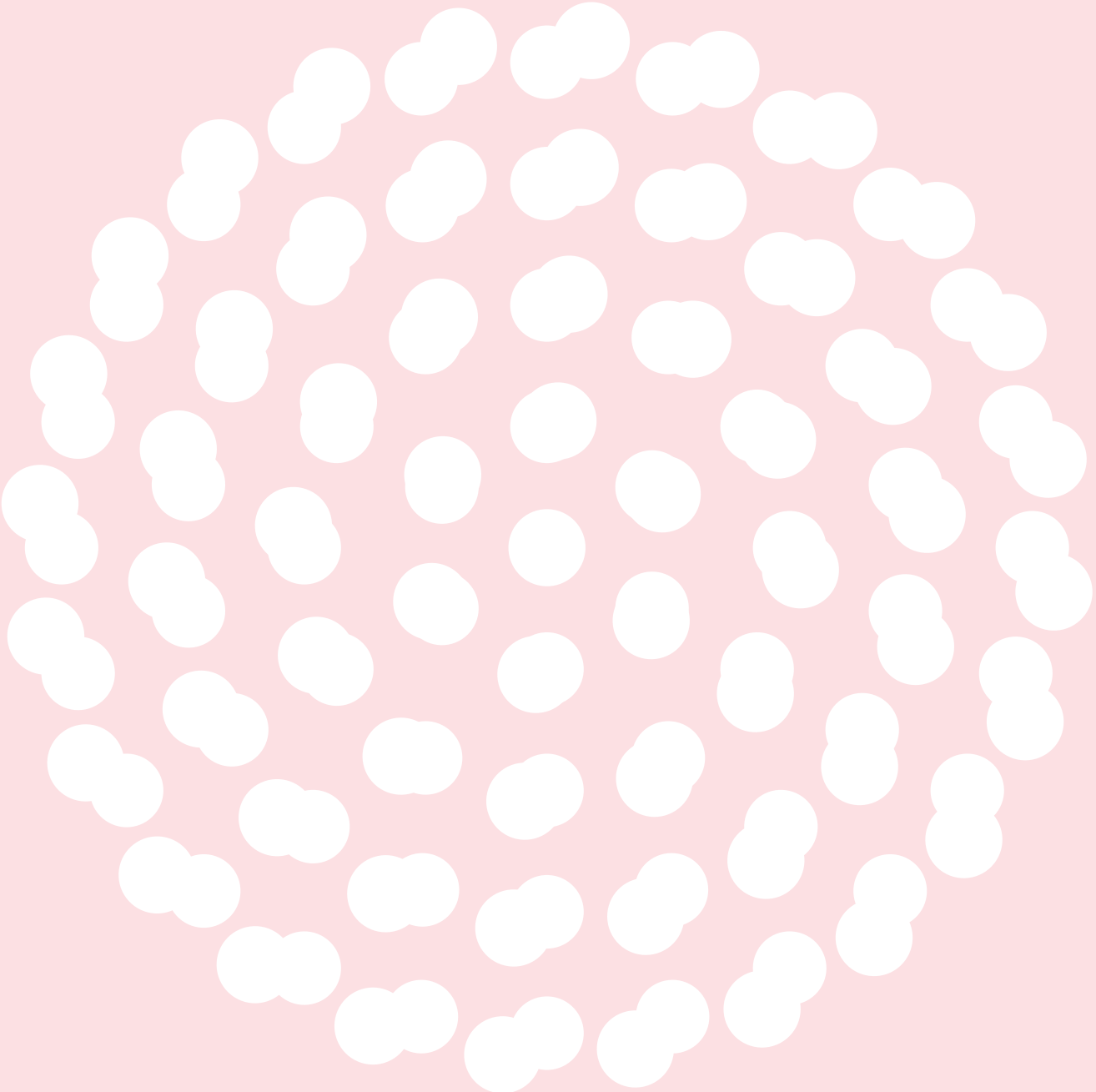
05

Opšta obaveza vođenja evidencije volontera u Zakonu o volontiranju u suprotnosti je sa čl. 11. Evropske konvencije o ljudskim pravima.

06

Odredbe o prekršajima u Zakonu u volontiranju u suprotnosti su sa članom 11. Evropske konvencije i drugim međunarodnim standardima.

7.



Preporuke

Zakon o porezu na dobit pravnih lica

- Izmeniti član 15. stav 1. tačku 1) Zakona, tako da se koncept poreski priznatih rashoda za izdatke pravnog lica organizacijama civilnog društva (udruženja, zadužbine, fondacije) koje deluju u oblastima od javnog interesa, usaglasi sa odredbama Zakona o udruženjima, Zakona o zadužbinama i fondacijama i Zakona o porezima na imovinu tako da glasi:

„ zdravstvene, obrazovne, naučne, humanitarne, verske i sportske namene, zaštitu životne sredine, kao i davanja učinjena ustanovama, odnosno pružaocima usluga socijalne zaštite osnovanim u skladu sa zakonom koji uređuje socijalnu zaštitu, kao i davanja u druge namene od javnog interesa u skladu sa zakonom koji uređuje pravni status udruženja, zadužbina i fondacija “.

Predlog izmena usaglašen je sa nacrtom Strategije za stvaranje podsticajnog okruženja za razvoj civilnog društva u Republici Srbiji za period 2018-2020. godina (str. 20). Predlog je neutralan u odnosu na projektovane budžetske prihode, jer se njime ne povećava procentualni iznos davanja koji se priznaje kao poreski rashod, već se samo proširuje lista oblasti od javnog interesa.

- Precizirati značenje termina «izdaci» iz člana 15. st. 1. Zakona, koji je dat u Mišljenju Ministarstva finansija br. 011-00-762/2017-04 od 12. jula 2017. godine. S obzirom da se termin 'izdaci' u

navedenom članu koristi u generičkom obliku, potrebno je precizirati po kom pravnom osnovu se davanja u nepokretnostima ne priznaju kao poreski rashod. Ovo je neophodno tim pre što Zakon o porezima na imovinu propisuje da udruženja, zadužbine i fondacije mogu primati poklon u novcu, stvarima, intelektualnim uslugama i *nepokretnosti*.

- Mišljenjem Ministarstva finansija predvideti da se pod terminom 'izdaci' (donacije, poklon) iz člana 15. st. 1. Zakona, priznaju i izdaci u obliku institucionalnog granta organizacijama civilnog društva koja deluju u oblastima od javnog interesa, kao i davanja u osnovnu imovinu zadužbina koja deluju u oblastima iz člana 15. st. 1, tačka 1) i 2) i stava 3. Zakona.
- U vezi sa načinom dokazivanja rashoda po osnovu izdataka pravnih lica-poreskih obaveznika za davanja u opštekorisne svrhe, staviti van snage Mišljenje br. 401-00-1934/2017-04 od 14.7.2017. godine i novim mišljenjem precizirati da je za zakonito korišćenje donacije odgovoran isključivo *primalac*, a ne *davalac donacije*.

Zakon o porezima na imovinu

- Mišljenjem Ministarstva finansija precizirati da se pod poklonom u smislu Zakona smatraju i institucionalni grantovi udruženjima, zadužbinama i fondacijama koja deluju u oblastima od javnog interesa, saglasno statusnim propisima kojima se uređuje njihovo delovanje.
- Mišljenjem Ministarstva finansija precizirati poreski status dela poklona (donacije) koji se prenosi u sledeće poresko razdoblje. Naime, potrebno je pojasniti da li se deo poklona koji se prenosi u sledeće poresko razdoblje i dalje smatra (neoporezivim) poklonom u smislu Zakona.
- Mišljenjem Ministarstva finansija precizirati da će se u proceni opravdanosti korišćenja dela poklona (donacije) za pokriće administrativnih troškova udruženja, zadužbine i fondacije, primenjivati načelo proporcionalnosti.

Zakon o porezu na dohodak građana

- U Zakonu posle člana 9. dodati novi član 9a kojim se precizira da se kao rashod fizičkog lica priznaje izdatak do 2% od ostvarenog prihoda u prethodnoj godini u oblastima od javnog interesa, saglasno propisu kojim se uređuje oporezivanje dobiti pravnih lica, i pod uslovima utvrđenim tim propisom. Alternativno, olakšice u novom članu mogu se propisati samo za preduzetnike.

Imajući u vidu skromnu platežnu moć građana, pretpostavka je da ova poreska olakšica neće imati značajne negativne efekte na projektovane budžetske prihode, ali može pozitivno uticati na dalji razvoj individualne filantropije. Za razliku od odgovarajuće odredbe Zakona o porezu na dobit pravnih lica (član 15.), predloženo rešenje predviđa niži procentualni iznos prihoda koji se priznaje kao rashod (2 % nasuprot 5% u Zakonu o porezu na dobit pravnih lica), upravo da bi se neutralisali eventualni negativni efekti ovog rešenja na budžetske prihode.

- Izmeniti član 9. stav 1. tačka 12) Zakona, tako da isti glasi:

„12) stipendija i kredita učenika i studenata – u godišnjem iznosu do 360.000 dinara, koji se isplaćuju mesečno, jednokratno ili na drugi ugovoreni način;”.

Kao što pokazuje analiza (*infra*, Aneks 3.), predložene izmene u skladu su sa dobrom evropskom praksom, prema kojoj se stipendije dodeljene iz budžeta (javnih izvora) različitih nivoa vlasti ili zajedničkog budžeta EU, ne oporezuju.

Analiza dalje pokazuje da bi izgubljeni prihod od poreza koji sada plaćaju pravna lica na stipendije, bio oko 609.000 dinara, dok bi efekti kroz povećana ulaganja pravnih lica u stipendije, bila oko 6,3 miliona dinara (3,3 miliona privredna društva + 3 miliona fondacije). Država bi imala neto korist u vrednosti od 5,7 miliona dinara od ove poreske olakšice i to kroz uvećani fond stipendija, što bi pravna lica bila spremna da ulože u stipendiranje studenata i učenika.⁷⁸

Analiza takođe ukazuje da bi povećanjem neoporezivog iznosa stipendija na 30.000 dinara mesečno (odnosno 360.000 dinara godišnje) najveću korist imala država. Naime, povećanjem neoporezivog iznosa stipendije došlo bi do smanjenja poreza koje plaća Ministarstvo prosvete, nauke i tehnološkog razvoja samo za stipendije koje dodeljuje po osnovu Zakona o ueničkom i studentskom standardu, i to za 15,3 miliona dinara, te bi ovaj iznos mogao da se preusmeri u povećanje fonda za stipendije kojim ovo Ministarstvo raspolaže.

⁷⁸ Polazna osnova za analizu bio je neoporezivi iznos stipendija koji je u 2018. godini iznosio 11.511 din.

Zakon o pdv

- Organizovati dodatne konsultacije sa Ministarstvom finansija i privrednim društvima-velikim trgovinskim lancima, u pogledu izbora optimalnog rešenja za status donacija u robi u režimu PDV. Jedno od rešenja moglo bi da bude da donacije u hrani privrednih društava koja se bave prometom hrane na veliko i daruju narodnim kuhinjama Crvenog krsta i drugim organizacijama civilnog društva koje pružaju slične usluge, budu izuzete od plaćanja PDV-a, sa pravom na povraćaj pretporeza (čl. 6. Zakona). Alternativno, treba razmotriti opravdanost rešenja koja su na snazi u pojedinim zemljama EU (*supra*, Tabela 10.)

Zakon o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje

- Uporedo sa donošenjem novog Zakona o volontiranju, u Zakonu o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje potrebno je brisati čl. 11. st. 1. tačka 4) Zakona koji obavezuju organizatora volontiranja da volonteru uplati doprinos za penzijsko, invalidsko i zdravstveno osiguranje za slučaj invalidnosti i telesnog oštećenja po osnovu povrede na radu i profesionalne bolesti.

Zakon o volontiranju

- Imajući u vidu sistemske nedostatke i obim promena nužnih da bi se pravni okvir za volontiranje usaglasio sa dobrom uporednom praksom, neophodno je doneti novi Zakon o volontiranju. Kao što se navodi u nacrtu Strategije za stvaranje podsticajnog okruženja za razvoj civilnog društva u Republici Srbiji za period 2018 - 2020. godina, otklanjanje ovih sistemskih nedostataka nalaže promenu paradigme u regulisanju volontiranja, odnosno izradu pravnog okvira kojim će se prevashodno definisati opšti okvir javnih politika od značaja za promociju i razvoj volontiranja, njihovi nosioci, i obaveze države i drugih aktera u definisanju i sprovođenju ovih politika, pre nego imperativno regulisati odnos između volontera i organizatora volonterskih aktivnosti (str. 25-26).

ANEKS 1.

Značenje osnovnih pojmova

Administrativni troškovi – deo donacije koji organizacija civilnog društva koristi za pokriće troškova poslovanja (plate, kancelarijski materijal, zakup prostorija, komunalni i drugi računi, itd).

Bruto prihod – ukupni prihod poreskog obveznika ostvaren u poreskom razdoblju.

Contra legem (lat.) – tumačenje zakona ili drugog propisa protivno njegovom duhu i slovu.

Davanje – dobrovoljno davanje novca, robe, vremena i usluga kako bi se pomoglo nekome i/ili unapredilo stanje u društvu.

Donacija – jedinstveno davanje bez nadoknade, određene količine novca, robe, usluge i/ili vremena.

Institucionalni grant – poklon koji organizacija civilnog društva može da koristi za jačanje svojih institucionalnih kapaciteta (podizanje kapaciteta zaposlenih, trajno rešavanje pitanja poslovnih prostorija, kupovinu opreme, nabavku literature, dodatno zapošljavanje, itd), pre nego za sprovođenje određenog projekta.

Nedobitna organizacija – sinonim za organizaciju civilnog društva

Osnovna imovina zadužbine – imovina čije se korišćenje nalazi pod posebnim pravnim režimom, i koja se može smanjivati samo pod uslovima propisanim zakonom. Pravni režim korišćenja, smanjenja i povećanja osnovne imovine, sličan je pravnom režimu osnovnog kapitala kod društva sa ograničenom odgovornošću i akcionarskog društva.

Organizacije civilnog društva – u pravnom sistemu Republike Srbije udruženja, zadužbine i fondacije.

Organizacije od opšteg interesa/ koje deluju u javnom interesu – organizacije civilnog društva kojima je, u skladu sa posebnim propisom, priznat ovaj status, uključujući i dodatne pogodnosti.

Poklon – pravni posao kojim se jedna strana (poklonodavac) obavezuje da će na drugu stranu bez tereta (bez obaveze protivčinidbe) preneti novac, pokretnu ili nepokretnu stvar. Po svojoj pravnoj prirodi, ugovor sa elementima naloga.

Poreska osnovica – novčano izražena vrednost ekonomske snage poreskog obveznika koje se meri visinom dohotka ostvarenog u poreskom razdoblju.

Poreski kredit – iznos za koji se umanjuje obračunati porez. Može se odobriti poreskom obvezniku u vidu odbijanja određenog iznosa od sume obračunatog poreza ili u vidu kompenzacija obveznikovog potraživanja prema državi sa njegovim poreskim dugom.

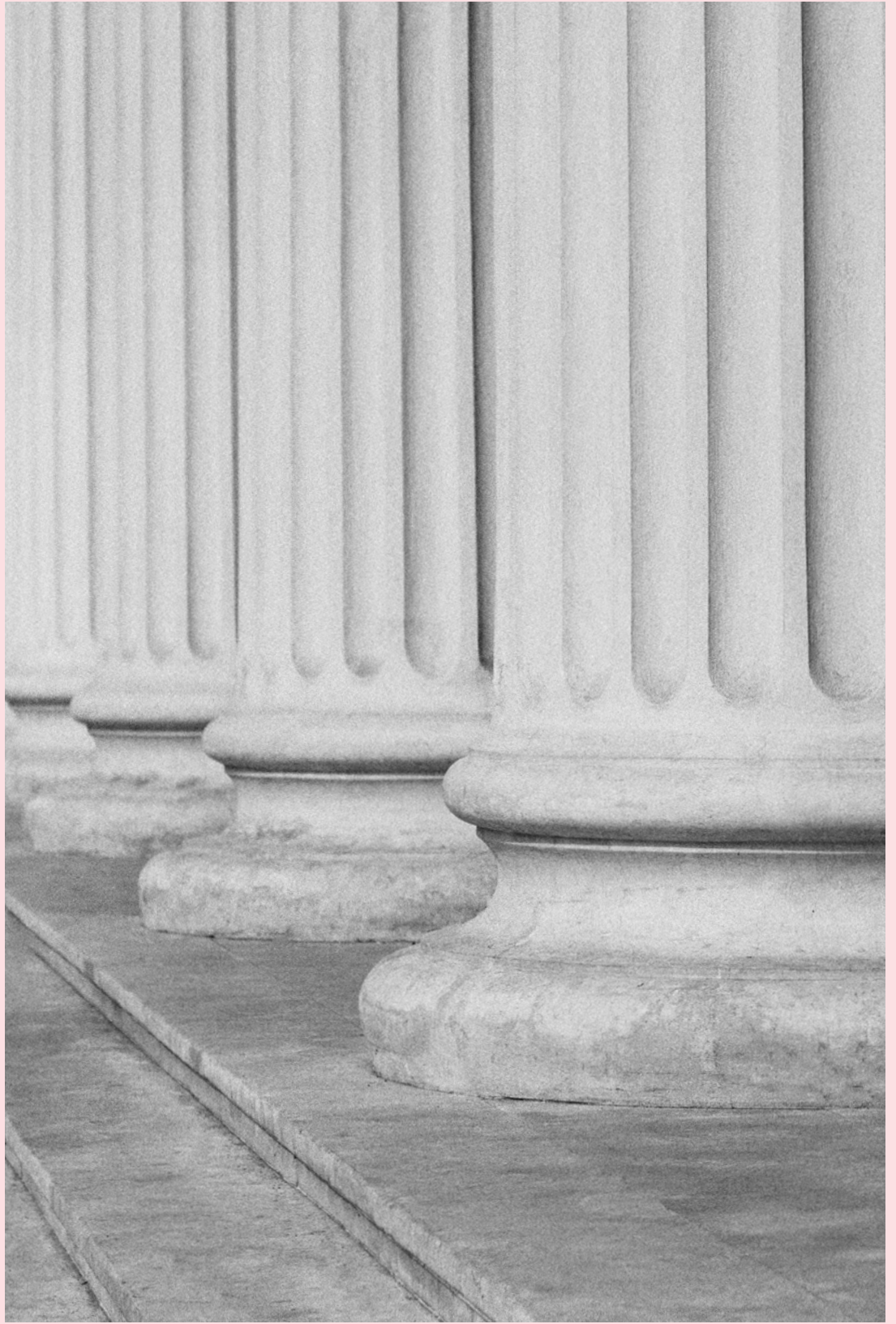
Poreski rashod – priznati troškovi poreskog obveznika u poreskom razdoblju.

ANEKS 2.

Spisak zakona i pravilnika obrađenih u Agendi

- 1. Zakon o porezu na dobit pravnih lica,** ("Službeni glasnik Republike Srbije", br. 25/2001, 80/2002, 80/2002 - dr. zakon, 43/2003, 84/2004, 18/2010, 101/2011, 119/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 91/2015 - autentično tumačenje, 112/2015, 113/2017 i 95/2018)
- 2. Zakona o porezima na imovinu,** ("Službeni glasnik Republike Srbije", br. 26/2001, "Sl. list SRJ", br. 42/2002 - odluka SUS i "Službeni glasnik Republike Srbije", br. 80/2002, 80/2002 - dr. zakon, 135/2004, 61/2007, 5/2009, 101/2010, 24/2011, 78/2011, 57/2012 - odluka US, 47/2013, 68/2014 - dr. zakon, 95/2018 i 99/2018 - odluka US)
- 3. Zakon o porezu na dohodak građana,** ("Službeni glasnik Republike Srbije", br. 24/2001, 80/2002, 80/2002 - dr. zakon, 135/2004, 62/2006, 65/2006 - ispr., 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011 - odluka US, 7/2012 - usklađeni din. izn., 93/2012, 114/2012 - odluka US, 8/2013 - usklađeni din. izn., 47/2013, 48/2013 - ispr., 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn., 57/2014, 68/2014 - dr. zakon, 5/2015 - usklađeni din. izn., 112/2015, 5/2016 - usklađeni din. izn., 7/2017 - usklađeni din. izn., 113/2017, 7/2018 - usklađeni din. izn., 95/2018 i 4/2019 - usklađeni din. izn.)
- 4. Zakon o porezu na dodatu vrednost,** ("Službeni glasnik Republike Srbije", br. 84/2004, 86/2004 - ispr., 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn., 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 5/2015 - usklađeni din. izn., 83/2015, 5/2016 - usklađeni din. izn., 108/2016, 7/2017 - usklađeni din. izn., 113/2017, 13/2018 - usklađeni din. izn., 30/2018 i 4/2019 - usklađeni din. izn.)

- 5. Zakon o poreskom postupku i administraciji,** ("Službeni glasnik Republike Srbije", br. 80/2002, 84/2002 - ispr., 23/2003 - ispr., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 - dr. zakon, 62/2006 - dr. zakon, 63/2006 - ispr. dr. zakona, 61/2007, 20/2009, 72/2009 - dr. zakon, 53/2010, 101/2011, 2/2012 - ispr., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 - autentično tumačenje, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018 i 95/2018)
- 6. Zakon o oglašavanju,** ("Službeni glasnik Republike Srbije", br. 6/2016)
- 7. Zakon o udruženjima,** ("Službeni glasnik Republike Srbije", br. 51/2009, 99/2011 - dr. zakoni i 44/2018 - dr. zakon)
- 8. Zakon o zadužbinama i fondacijama,** ("Službeni glasnik Republike Srbije", br. 88/2010, 99/2011 - dr. zakon i 44/2018 - dr. zakon)
- 9. Zakon o donacijama i humanitarnoj pomoći,** ("Službeni list SRJ", br. 53/2001, 61/2001 - ispr. i 36/2002 i "Službeni glasnik Republike Srbije", br. 101/2005 - dr. zakon)
- 10. Zakon o volontiranju,** ("Službeni glasnik Republike Srbije", br. 36/2010)
- 11. Zakon o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje,** ("Službeni glasnik Republike Srbije", br. 84/2004, 61/2005, 62/2006, 5/2009, 52/2011, 101/2011, 7/2012 - usklađeni din. izn., 8/2013 - usklađeni din. izn., 47/2013, 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn., 57/2014, 68/2014 - dr. zakon, 5/2015 - usklađeni din. izn., 112/2015, 5/2016 - usklađeni din. izn., 7/2017 - usklađeni din. izn., 113/2017, 7/2018 - usklađeni din. izn., 95/2018 i 4/2019 - usklađeni din. izn.)
- 12. Zakon o učeničkom i studentskom standardu,** ("Službeni glasnik Republike Srbije", br. 18/2010, 55/2013, 27/2018 - dr. zakon i 10/2019)
- 13. Pravilnik o ostvarivanju prava na poreska izuzimanja za primanja po osnovu pomoći zbog uništenja ili oštećenja imovine, organizovane socijalne i humanitarne pomoći, stipendija i kredita učenika i studenata, hranarina sportista amatera i prava na poresko oslobođenje za primanja po osnovu solidarne pomoći za slučaj bolesti** ("Službeni glasnik Republike Srbije", br. 31/2001 i 5/2005).
- 14. Pravilnik o ulaganjima u oblasti kulture koja se priznaju kao rashod,** ("Službeni glasnik Republike Srbije" br. 78/19)



ANEKS 3.

Analiza prednosti i nedostataka postojećeg poreskog opterećenja stipendija i efekata uvećanja neoporezivog iznosa stipendija

HRISTINA MIKIĆ

Stipendije su oblik finansijske pomoći koja se dodeljuje pojedincima za potrebe njihovog obrazovanja, profesionalnog razvoja ili istraživanja. One pojedincima obezbeđuju bolji pristup obrazovanju, što kao rezultat ima demokratizaciju obrazovanja i povećanje broja visokoobrazovanih građana. Istovremeno, stipendije omogućavaju bolje zadovoljavanje potreba zajednice i pravnih lica za obukom neophodnih kadrova

Kao što je već ranije rečeno u *Agendi*,⁷⁹ poreski okvir za dodelu stipendija u Srbiji nije stimulativan. U ovom aneksu izloženi su rezultati analize prednosti i nedostataka postojećeg poreskog opterećenja stipendija i efekti eventualnog uvećanja neoporezivog iznosa stipendija na 360.000 dinara na godišnjem nivou, te njihov uticaj na prihode budžeta i ukupno isplaćeni obim stipendija iz svih izvora.

OKVIR ZA DODELU STIPENDIJA U SRBIJI

U dodeljivanju stipendija učestvuju različiti pravni subjekti – državna uprava (Ministarstvo prosvete, nauke i tehnološkog razvoja, jedinice lokalne samouprave, Ministarstvo omladine i sporta – Fond za mlade talente), privredna društva i organizacije civilnog društva. Stipendije se najčešće dodeljuju javnim konkursom kojim se propisuju uslovi koje korisnici treba da ispune (uspeh u učenju, naučna dostignuća, pripadnosti određenoj društvenoj ili etničkoj grupi i drugo), na osnovu kojih se prispele molbe rangiraju.

Stipendije se tretiraju kao i svi drugi prihodi koje ostvaruju fizička lica. Do mesečnog iznosa od 11.741 dinara, stipendije su izuzete od oporezivanja.⁸⁰

⁷⁹ Vidi 4.3.3. Usaglašenost Zakon o porezu na dohodak građana Republike Srbije sa dobrom evropskom i regionalnom praksom

⁸⁰ član 9. stav 12. Zakona o porezu na dohodak građana, ("Službeni glasnik RS", br. 24/2001, 80/2002, 80/2002 - dr. zakon, 135/2004, 62/2006, 65/2006 - ispr., 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011 - odluka US, 7/2012 - usklađeni din. izn., 93/2012, 114/2012 - odluka US, 8/2013 - usklađeni din. izn., 47/2013, 48/2013 - ispr., 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn., 57/2014, 68/2014 - dr. zakon, 5/2015 - usklađeni din. izn., 112/2015, 5/2016 - usklađeni din. izn., 7/2017 - usklađeni din. izn., 113/2017, 7/2018 - usklađeni din. izn., 95/2018 i 4/2019 - usklađeni din. izn.) propisuje neoporezivi iznos za 2019. godinu od 11.741 din. Proračun u Aneksu 3. urađen je na osnovu prošlogodišnjeg iznosa od 11.511 din.

Po Zakonu, iznos stipendija iznad ovog neoporezovog dela, tretira se kao i svaki drugi prihod i oporezuje se po stopi od 20% uz priznavanje normiranih troškova u visini od 20% od poreske osnovice. Pri ovakvom načinu oporezivanja, efektivna stopa poreskog opterećenja za mesečne stipendije iznad neoporezovog iznosa iznosi 16%.

Ovi prihodi ne podležu plaćanju doprinosa za PIO, ali ulaze u osnovicu za oporezivanje po osnovu godišnjeg poreza na dohodak građana. Neoporezivi iznos može se koristiti samo ukoliko se stipendije isplaćuju u mesečnim anuitetima. U slučaju isplate stipendija na tromesečnoj, polugodišnjoj bazi ili jednokratno, predviđeni neoporezivi iznos nema veći poreski značaj, jer se priznaje samo do neoporezovog iznosa u mesecu u kojem je isplata izvršena. Ukoliko pravno lice stipendistima pokriva i dodatne troškove za nabavku literature, opreme ili drugog materijala, ta primanja imaju tretman drugih prihoda stipendista i oporezuju se na isti način kao i novčane stipendije, uz napomenu da se na nabavku ovakvih dobara plaća i porez na dodatu vrednost, bez prava na odbitak prethodnog poreza.

Postojeći poreski propisi, kroz olakšice ne prepoznaju stipendije kao nagradu za izvrsnost – npr. stipendije za naučna istraživanja, a čiji su primaoci zaposleni, ili ostvaruju prihode po drugom osnovu i stariji su od 26 godina i sl. To najčešće odvraća privredna društva da stipendije koriste kao instrument održive kadrovske politike i ulaganja u ljudski kapital.

Ne postoji centralna evidencija isplaćenih stipendija na svim nivoima vlasti, ali prema analizi dostupnih podataka, najveći davaoci su republički državni organi i privredna društva. Na primer, Ministarstvo prosvete, nauke i tehnološkog razvoja u periodu 2017. – 2019. dodelilo je ukupno 45.854 stipendija, u bruto vrednosti 3,8 milijarde dinara (oko 32,3 miliona evra). Ministarstvo omladine i sporta preko fonda „Dositeja“ raspodelilo je 1.783 stipendije u ukupnoj vrednosti od 1 milijardu dinara (oko 8,74 miliona evra). Privredna društva-članice Foruma za društveno odgovorno poslovanje, dodelile su stipendije za 389 korisnika u ukupnom iznosu od 40,5 miliona dinara (oko 337.500 evra). Organizacije civilnog društva dodelile su 38 stipendija u ukupnoj vrednosti od 1.520.000 dinara (oko 12.667 evra).

METODOLOGIJA

Kao polazna tačka u ovoj analizi uzeti su troškovi koje pravna lica kao isplatioci stipendija imaju prilikom dodeljivanja stipendija studentima. U obzir je uzeto poresko izuzeće u vidu neoporezovog iznosa stipendija u visini od 11.511,00 dinara koji je Zakonom o porezu na dohodak građana bilo propisano u 2018. godini kada je istraživanje sprovedeno.⁸¹

Na bazi toga, izvršena je procena troškova i koristi postojećeg poreskog opterećenja stipendija za različite pravne subjekte, kao i troškova i koristi koje bi potencijalno mogle nastati usled povećanja sadašnjeg neoporezovog iznosa na 30.000 dinara mesečno.

Podaci na osnovu kojih je izvršena ova analiza, dobijeni su na osnovu anketnog istraživanja privrednih društava koje su davaoci stipendija, podataka o dodeljenim stipendijama Ministarstva prosvete, nauke i obrazovanja, kao i fondacija koje dodeljuju stipendije. Ovi nalazi kombinovani su sa intervjuima obavljenim sa isplatiocima i primaocima stipendija.⁸²

Anketom su obuhvaćena ona privredna društva-članice Foruma za odgovorno poslovanje koje u okviru svoje politike društvene odgovornosti stipendiraju studente i učenike. Privredna društva koja su anketirana, dodelila su u poslednje 4 godine stipendije za 389 korisnika (prosečno oko 90 korisnika godišnje) u ukupnom iznosu od 40,5 miliona dinara. Prosečni (godišnji) iznos neto stipendija koje su dodelila privredna društva iznosio je 104.758 dinara.

U periodu 2014-2017. godina, na pomenuti fond stipendija, privredna društva su platila porez od oko 3,6 miliona dinara. Da je ovaj iznos preusmeren na stipendije, bilo je moguće dodeliti još 36 godišnjih stipendija.

Neprofitne organizacije koje su anketirane, izabrane su iz uzorka fondacija i zadužbina uključenih u izveštaje „Giving Balkans“ za 2017. godinu i 2018. godinu. Prema ovim izveštajima, neprofitne organizacije su u 2017. isplatile 66 stipendija, dok su našom analizom obuhvaćeni neprofitni isplatioci koji su dodelili 38 stipendija.

⁸¹ Neoporezivi iznos stipendija na osnovu člana 9. stav 12 Zakona o porezu na dohodak građana. u 2019. povećan je na 11.741,00 dinara mesečno

⁸² Pri izradi analize korišćena je adaptirana metodologija *Guide to cost-benefit analysis of investment projects 2014*, s obzirom na specifičnosti merenja koristi i troškova dodeljivanja stipendija.

U slučaju državne uprave, primenjen je uži pristup, odnosno, procene su izvršene na osnovu podataka o dodeljenim stipendijama koje Ministarstvo prosvete, nauke i tehnološkog razvoja isplaćuje po osnovu Zakona o učeničkom i studentskom standardu. Kao što je već rečeno, za ovaj metod smo se odlučili jer ne postoji centralna baza isplaćenih stipendija na nacionalnom i lokalnom nivou, a istraživanje državne uprave kao isplatioca stipendija na svim nivoima vlasti i u okviru svih programskih linija, zahteva kompleksniji pristup u prikupljanju podataka. Da je ovaj proračun izvršen na osnovu konsolidovanih javnih rashoda za stipendije na nivou državne uprave, vrednost koristi koja je prikazana ovom analizom, svakako bi bila viša.

Komparativna analiza poreskih rešenja sprovedena je na osnovu desk istraživanja i obuhvatila je oporezivanje stipendija u Hrvatskoj, Bosni i Hercegovini, Finskoj, Crnoj Gori, Nemačkoj, Austriji i Italiji. U zemljama članicama EU, neoporezivi iznosi se uglavnom odmeravaju u odnosu na godišnji iznos dohotka izuzetog od oporezivanja (tzv. neporezivi minimum), dohodovnu poresku grupu koja pripada tzv. najnižim poreskim jedinicama (gde se primenjuje nulta poreska stopa) ili u odnosu na minimalne godišnje troškove života. Stoga smo u slučaju država članica EU prikazali oporezivanje stipendija u Hrvatskoj i Finskoj, kao i Nemačkoj, Austriji i Italiji. Hrvatsku smo izabrali kao državu iz okruženja sa kojom delimo zajedničko nasleđe u smislu uređenja poreskog sistema, a koji je reformisan u postupku pristupanja EU; Finsku smo izabrali kao klasičan primer "države blagostanja" u kojoj je unapređenje studentskog standarda velikim delom oslonjeno na stipendije iz budžetskih sredstava javnih vlasti, ali koja je istovremeno postigla i visok nivo uključenosti privrednog sektora, fondacija i zadužbina u stipendiranje studenata i učenika. Nemačka, Austrija i Italija prikazane su u kontekstu analize i drugih država članica EU.

Neporezivi iznos stipendija u Srbiji je na nivou od oko 23% prosečne neto zarade, i najniži je u okruženju i u EU. U većini zemalja ili nema ograničenja u iznosu stipendija koje se ne oporezuju, ili je neoporezivi iznos na nivou 40%-50% prosečne neto zarade. Sledeći ova iskustva, u Srbiji bi minimalni neoporezivi iznos stipendija trebalo da bude u intervalu od 24.000 do 32.000 dinara.

TABELA 1.
PREGLED OSNOVNIH KARAKTERISTIKA
OPOREZIVANJA STIPENDIJA
U IZABRANIM ZEMLJAMA

Karakteristike	HRVATSKA	BIH	FINSKA	CRNA GORA
Poreski oblici /pravni osnov	Porez na dohodak građana	Porez na dobit preduzeća Porez na dohodak građana	Porez na dohodak građana	Porez na dohodak građana
Vrste stipendija	Stipendije kao pomoć studentima i učenicima; Stipendije kao nagrada za izvrsne rezultate; Međunarodne stipendije;	Stipendije kao pomoć studentima i učenicima	Stipendija kao pomoć studentima i učenicima; Stipendija kao nagrada za izvrsne rezultate; Grantovi za istraživanje Međunarodne stipendije	Stipendija kao pomoć studentima i učenicima
Primaoci	Učenici i studenti na redovnom školovanju; Studenti poslediplomskih i postdoktorskih studija	Učenici i studenti na redovnom školovanju	Učenici i studenti na redovnom školovanju; Studenti poslediplomskih i postdoktorskih studija;	Učenici i studenti na redovnom školovanju
Neoporezivi iznos*	do 27.857 din. mesečno (stipendije učenicima na redovnom školovanju) do 63.482 din. mesečno (stipendije studentima za postignute izvrsne rezultate) bez ograničenja – stipendije za poslediplomske studije, isplaćene iz sredstava EU bez ograničenja – stipendije koje se isplaćuju iz budžetskih sredstava, neprofitne organizacije, fondacije, zadužbine, visokoškolske ustanove	Bez ograničenja Pravnim licima se dodeljene stipendije priznaju kao rashod obračunskog perioda do visine stipendije koja je do maksimalnog iznosa od 75% od prosečne mesečne plate	Bez ograničenja – ukoliko su stipendije isplaćene iz budžetskih sredstava i putem javnog konkursa Do 18.805 evra godišnje (protivvrednost 2 218 990 din.)	Do 200 evra mesečno (protivvrednost 23.600 din.)
Prosečna zarada	800 evra mesečno (stipendija kao % od prosečne zarade - 30% do 65%)	440 evra mesečno (nema ograničenja u visini stipendije)	2.900 evra mesečno (stipendija kao % of prosečne zarade – 54%)	513 evra mesečno (stipendija kao % od prosečne mesečne zarade – 40%)
Stopa poreza	24% - do 3,3 miliona din. 36% - više od 3,3 miliona din.	10%	Od 6% do 31 %	9% i 11%

*neoporezivi iznosi konvertovani su iz nacionalnih valuta u dinarske iznose prema srednjem kursu NBS (novembar 2018) ili u evrima

TABELA 2.
STVARNI TROŠKOVI STIPENDIRANJA
UČENIKA I STUDENATA U 2017-2018.
(U DINARIMA)

ISPLATIOCI STIPENDIJA	IZNOS STIPENDIJA (NETO)	POREZI	UKUPNO TROŠKOVI (BRUTO)
Privatna pravna lica	11.265.187	1.254.335	12.519.522
Ministarstvo prosvete, nauke i tehnološkog razvoja ¹	1.638.876.000	15.362.000	1.654.238.000
Neprofitne organizacije	1.520.000	0	1.520.000
UKUPNO	1.651.661.187	16.616.335	1.668.277.522

EKONOMSKA ANALIZA DIREKTNIH TROŠKOVA

Direktni troškovi stipendiranja na uzorku pravnih lica isplatilaca stipendija koje smo obuhvatili ovom analizom, **u 2017-2018, godini iznosili su 1,66 milijardi dinara.** U ovom iznosu, udeo neto stipendija je iznosio 1,65 milijardi dinara, a porez na dohodak građana plaćen na isplate stipendija viših od neporezivog minimuma ili onih koje nisu isplaćene u mesečnim anuitetima, iznosi 16,6 miliona dinara.

Najveći iznos poreza platilo je Ministarstvo prosvete, nauke i tehnološkog razvoja. **Plaćeni iznos poreza koji je uplatilo Ministarstvo ekvivalentan je vrednosti 182 godišnje studentske stipendije koje ovo Ministarstvo isplati ili 65 godišnjih stipendija za nadarene studente ili 52 godišnje stipendije za studente doktorskih studija.** Komparativna analiza u nastavku teksta, ukazuje da ovo nije uobičajena praksa, i da se u zemljama koje smo obuhvatili analizom, stipendije dodeljene iz državnog budžeta, kao i iz zajedničkog budžeta EU, izuzimaju od oporezivanja bez ograničenja u visini stipendije.

U 2017. porez koji su platila privredna društva iznosio je ukupno 1,23 miliona dinara, odnosno bio je ekvivalentan iznosu oko 11 prosečnih godišnjih stipendija koje su ona isplatila.

Oko 60% anketiranih privrednih društava se izjasnilo da bi nastavilo sa dodeljivanjem stipendija i u slučaju nepostojanja poreskih olakšica, ali bi broj i iznos stipendija bio smanjen. **Bez poreskih olakšica ukupna vrednost dodeljenih stipendija iznosila bi tek oko 5% od sadašnjeg iznosa** (oko 650.000 dinara).

Bez poreskih olakšica, broj stipendija koje dodeljuju privredna društva bi bio u značajnoj meri smanjen (prosečno bi privredna društva dodeljivala 2-3 stipendije) **i u odnosu na sadašnjih 90 stipendija godišnje, broj stipendija bio bi smanjen za oko 60%, odnosno na oko 38 stipendija godišnje.**

¹ stipendije isplaćene po osnovu Zakona o učeničkom i studentskom standardu

EFEKTI PREDLOŽENOG POVEĆANJA NEOPOREZIVOG IZNOSA STIPENDIJA

Ukoliko bi se neoporezivi iznosi stipendija povećali, određeni broj anketiranih privrednih društava bi povećao budžet za stipendije u proseku za 30%. Pojedina privredna društva bi povećala broj stipendija koje dodeljuju. Generalno, na osnovu uzorka anketiranih privrednih društava, može se zaključiti da bi **povećanje neoporezivog iznosa stipendija pozitivno uticalo na privredna društva i njihovu politiku stipendiranja.**

Obračun troškova stipendija i koristi koje bi ovakva mera imala, prikazan je u tabeli 3. Polazna pretpostavka je da se neoporezivi iznos stipendija poveća na 30.000 dinara mesečno, kao i da neoporezive stipendije isplaćene na godišnjem nivou do 360.000 dinara (12 meseci x 30.000 din) takođe ne podležu oporezivanju.

Povećanjem neoporezivog iznosa stipendija na 30.000 dinara **došlo bi do smanjenja poreza koje plaća Ministarstvo prosvete, nauke i tehnološkog razvoja za 15,3 miliona dinara.** Taj novac mogao bi da se preusmeri u povećanje fonda za stipendije kojim ovo Ministarstvo raspolaže. **Ovakva mera bila bi u skladu sa rešenjima koje primenjuje većina evropskih zemalja, a to je da se stipendije dodeljene iz budžeta (javnih izvora) različitih nivoa vlasti ili zajedničkog budžeta EU, ne oporezuju.**

Izgubljeni prihod od poreza koji su do sada plaćala pravna lica na stipendije bio bi oko 609.000 dinara, dok bi efekti kroz povećana ulaganja u stipendije od pravnih lica bila oko 6,3 miliona dinara (3,3 miliona privredna društva + 3 miliona neprofitne fondacije). **Država bi imala neto korist od ove poreske olakšice u vrednosti od 5,7 miliona dinara i to kroz uvećani fond stipendija koje bi pravna lica bila spremna da ulože u stipendiranje studenata i učenika.**

Kako dodela stipendija pripada grupi netržišnih usluga, za potrebe ove analize neophodno je primeniti odgovarajuće konverzione faktore, kako bi neuporedive, odnosno nerazmenljive usluge bile izražene u obračunskim cenama. Tržišne cene nerazmenljivih usluga množe se ovim faktorima i dobijaju se njihove odgovarajuće ekonomske vrednosti (tabela 3).

¹ stipendije isplaćene po osnovu Zakona o učeničkom i studentskom standardu

**TABELA 3.
TROŠKOVI STIPENDIRANJA
SA PORESKIM OLAKŠICAMA
OD 30.000 DINARA**

ISPLATIOCI STIPENDIJA	IZNOS STIPENDIJA	POREZI	UKUPNO TROŠKOVI	NETO KORIST ZA DRŽAVU OD PORESKE OLAKŠICE
Privatna pravna lica	14.565.187	645.267	15.210.454	+ 3.300.000 din. dodatnih stipendija -609.243 din. smanjeni poreski prihodi
Ministarstvo prosvete, nauke i tehnološkog razvoja	1.638.876.000	0	1.638.876.000	-smanjeni porezi koje država plaća na stipendije 15.362.000 + povećani fond Ministarstva prosvete, nauke i teh. razvoja za stipendije za 15.362.000 din.
Neprofitne organizacije	4.500.000	0	4.500.000	+ povećanje stipendija za 3.000.000 RSD
UKUPNO	1.657.941.187	645.267	1.658.586.454	

*Polazni podaci za projekciju troškova su podaci prikupljeni na osnovu ankete pravnih lica za potrebe izrade analize – videti detalje u odeljku: metodologija

TABELA 4.
KONVERTOVANJE DIREKTNIH TROŠKOVA
NA UKUPNE TROŠKOVE (U DINARIMA)
(NEOPOREZIVE STIPENDIJE 11.741 DINARA)

ISPLATIOCI STIPENDIJA	KONVERZIONI FAKTORI	IZNOS STIPENDIJA	POREZI	UKUPNO TROŠKOVI
Privatna pravna lica	0,964	10.859.640	1.209.178	12.068.819
Ministarstvo prosvete, nauke i tehnološkog razvoja	0,964	1.579.876.464	14.808.968	1.594.685.432
Neprofitne organizacije	0,964	1.465.280	0	1.465.280
UKUPNO		1.592.201.384	16.018.146	1.608.219.531

TABELA 4A.
KONVERTOVANJE DIREKTNIH TROŠKOVA
NA UKUPNE TROŠKOVE (U DINARIMA)
(NEPOREZIVE STIPENDIJE 30.000 DINARA)

ISPLATIOCI STIPENDIJA	KONVERZIONI FAKTORI	IZNOS STIPENDIJA	POREZI	UKUPNO TROŠKOVI
Privatna pravna lica	0,964	14.040.840	622.037	14.662.877
Ministarstvo prosvete, nauke i tehnološkog razvoja	0,964	1.579.876.464	0	1.579.876.464
Neprofitne organizacije	0,964	4.338.000	0	4.338.000
UKUPNO		1.598.255.304	622.037	1.598.877.341

VREDNOVANJE NETRŽIŠNIH KORISTI OD STIPENDIRANJA

Vrednovanje netržišnih koristi procenili smo na osnovu dodate vrednosti koje stipendije kreiraju krajnjim korisnicima i privrednim društvima. Dodatu vrednost privrednih društava posmatrali smo kroz poboljšanje kadrovske politike koja se postiže stipendiranjem studenata. Vrednost netržišnih efekata dobijena je ponderisanjem odgovora privrednih društava sa koeficijentima za ponderisanje. Ukupna dodata vrednost od netržišnih koristi za privredna društva iznosi 222.531.921,8 dinara.

Dodatu vrednost koju stipendije kreiraju korisnicima merili smo anketnim metodom kroz tri indikatora – koristi koje su stipendije imale na unapređenje kvaliteta životnog standarda studenata (egzistencijalne potrebe), koristi koje su stipendije imale na poboljšan kvalitet obrazovanja i dopunske edukacije studenata i koristi koje su stipendije imale na bolji kvalitet provedenog slobodnog vremena (kulturne i društvene aktivnosti). Procenjena ukupna dodata vrednost od netržišnih koristi za krajnje korisnike prikazane su u tabeli 4 i 4a u zavisnosti od veličine neoprezivog dela stipendije.

Obe procene pokazuju da su netržišne koristi od stipendija, u oba slučaja više od ekonomskih troškova koje stipendiranje iziskuje. Povećanjem neoporezivog dela stipendija, netržišne koristi od stipendiranja se uvećavaju po progresivnijoj stopi nego troškovi koje bi država imala od ovakve mere. Najznačajnije netržišne koristi pojavljuju se u grupi korisnika stipendija i njihove koristi od stipendije su devetostruko više, od troškova koje država ima kroz direktnu dodelu stipendija studentima i poreske olakšice privrednim društvima.

TABELA 5.
UKUPNI TROŠKOVI I KORISTI
ZA DRŽAVU I DRUŠTVO
(NEOPOREZIVE STIPENDIJE 11.741 DINARA)

	IZNOS STIPENDIJA	POREZI	UKUPNO TROŠKOVI / KORISTI
Troškovi din.	1.592.201.384	16.018.146	1.608.219.531
Koristi pravnih lica din.			222.531.921
Koristi korisnici stipendija din.			4.015.620.000

TABELA 5A.
UKUPNI TROŠKOVI I KORISTI
ZA DRŽAVU I DRUŠTVO
(NEOPOREZIVE STIPENDIJE 30.000 DINARA)

	IZNOS STIPENDIJA	POREZI	UKUPNO TROŠKOVI / KORISTI
Troškovi din.	1.598.255.304	622.037	1.598.877.341
Koristi pravnih lica din.			296.619.131
Koristi korisnici stipendija din.			10.039.050.000

ZAKLJUČAK

Država treba da stvori stimulativnije okruženje za dodelu stipendija, kako bi se pravna lica i drugi donatori više angažovali na ovom polju. Pored predložene izmene Zakona o porezu na dohodak građana i povećanja neporezivog iznosa stipendija na 30.000 dinara, država bi trebalo da omogući drugačiji poreski tretman za različite vrste stipendija, kao što su npr. stipendije kao nagrade za izvrsnost, novčani podsticaji za istraživanja, i drugo, u skladu sa dobrom evropskom praksom, te tako podrži ovaj vid dobroćinih ulaganja.

ANEKS 4.

Analiza troškova i koristi poreskog opterećenja donacija u robi/uslugama i procena budžetskih implikacija zbog oslobađanja pravnih lica od PDV-a na davanja u opštekorisne svrhe u robi

HRISTINA MIKIĆ

Donacije u robi i uslugama predstavljaju dobročina davanja privrednih društava, koja u okviru obavljanja svoje privredne delatnosti bez naknade dodeljuju različitim korisnicima. Za razumevanje njihovog značaja, veoma je važna i priroda ove vrste dobroćinih davanja. Naše pilot istraživanje pokazalo je da se najveći deo ovih donacija dodeljuje organizacijama koje se bave poboljšanjem osnovnih uslova života najugroženijih grupa građana. Intervjui sa korisnicima ovih donacija, pokazali su da donacije u robi, naročito hrani imaju veći značaj nego novčane donacije, kao i da po obimu višestruko prevazilaze novčana sredstva kojima ove organizacije raspolažu u toku godinu. Hrana kao donacija u robi, prvenstveno je namenjena najsiromašnijim građanima, kao i ranjivim grupama (mladi u riziku, deci bez roditeljskog staranja, grupama izloženim ekstremnom siromaštvu i sl).

U *Agendi*⁸³ su date preporuke za dalje konsultacije između Ministarstva finansija i pravnih lica u vezi sa tretmanom donacija u hrani, u skladu sa dobrim praksama u zemljama članicama Evropske unije i regionu. U ovom aneksu izloženi su rezultati analize o mogućim modalitetima oslobađanja ovih davanja od plaćanja poreza na dodatu vrednost (PDV) i efektima ovakvog oslobodjenja na troškove budžeta i obim donacija u robi, naročito hrani i uslugama, na opšte dobro.

TRETMAN DONACIJA U ROBI I USLUGAMA U SRBIJI

Polazna tačka u ovoj analizi su poreska opterećenja koja imaju pravna lica kao davaoci donacija u robi i uslugama i procena koristi i troškova davanja u robi i uslugama, ukoliko bi ova dobročina davanja bila oslobođena poreza na dodatu vrednost (PDV) sa pravom odbitka prethodnog poreza.

⁸³ Vidi odeljak 5. Indirektno oporezivanje: status organizacija civilnog društva u režimu PDV i režim PDV za davanja u hrani

Zakonom o porezu na dodatu vrednost predviđeno je da se na davanja roba i usluga bez naknade (u vidu donacije) u okviru obavljanja delatnosti pravnog subjekta, obračunava i plaća porez na dodatu vrednost.⁸⁴ Pravna lica koja kroz dobročina davanja pomažu različite aktivnosti i subjekte donacijama u robi i uslugama, u obavezi su da obračunaju i plate ovaj porez, što ih opterećuje dodatnim troškovima, a posredno ih i destimuliše da doniraju robu i usluge.

Poreska osnovica donacija u robi i uslugama čini nabavna cena ili cena koštanja u momentu prometa. Ukoliko davalac donacije nije zaračunao prethodni porez na promet doniranih dobara i usluga, u tom slučaju nije dužan da pri poklanjanju dobara obračuna i plati PDV.⁸⁵ Ukoliko je reč o prometu usluga bez naknade koje obaveznik PDV vrši u neposlovne svrhe⁸⁶, on se takođe izjednačava sa prometom usluga uz naknadu.

S druge strane, na uvoz dobara, poput putničkih automobila, po osnovu ugovora o donaciji, odnosno kao humanitarna pomoć, ne plaća se PDV, pod uslovom da se uvoz navedenih dobara vrši za račun korisnika donacije, koji je ujedno i vlasnik ovih dobara.⁸⁷

METODOLOGIJA

Podaci na osnovu kojih je izvršena ova analiza dobijeni su na osnovu anketnog istraživanja privrednih društava koja su davaoci donacija u robi i uslugama, komparativnog desk istraživanja i postojećih izveštaja o doniranju robe i usluga,⁸⁸ gde je posebna pažnja posvećena doniranju neprodate, a jestive hrane. Ovi nalazi kombinovani su sa intervjuiima sprovedenim sa primaocima donacija u robi i uslugama.⁸⁹

Upitnik je poslat na adrese više od 130 privrednih subjekata izabranih iz uzorka privrednih društava koja su članice Foruma za društveno odgovorno poslovanje, privrednih društava koja su identifikovana kao donatori donacija u robi i uslugama prema izveštajima „Giving Balkans“ u periodu 2015-2017, interne baze malih i srednjih preduzeća Trag fonacije, i izabranim pravnim licima iz baze Privredne komore Srbije. Popunjeni upitnik je ukupno dostavilo 13 privrednih društava.

Na odziv pravnih lica najvećim delom uticala je činjenica da je reč o prikupljanju finansijski osetljivih informacija, koje mnoga od privrednih društava smatraju poslovnom tajnom, što su neka od njih i navela dostavljajući upitnik. Važno je napomenuti i saznanja dobijena iz razgovora sa korisnicima donacija, a to je da se broj privrednih društava koje u kontinuitetu doniraju robu i usluge kreće u intervalu od 20 do 40 pravnih lica godišnje.

Privredna društva koja su anketirana (i obuhvaćena našom analizom) dodelila su periodu 2016-2017. donacije u robi za 30.830 korisnika (nešto više od 15.000 korisnika godišnje) u ukupnom iznosu donacija od 269,4 miliona dinara i 2149 korisnika donacija u uslugama u ukupnoj vrednosti od 30,2 miliona dinara.

⁸⁴ Službeni glasnik Republike Srbije, br. 84/2004, 86/2004 - ispr., 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn, 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 5/2015 - usklađeni din. izn, 83/2015, 5/2016 - usklađeni din. izn, 108/2016, 7/2017 - usklađeni din. izn, 113/2017, 13/2018 - usklađeni din. izn, 30/2018 i 4/2019 - usklađeni din. izn)

⁸⁵ Poreski tretman donacija u novcu i robi, Mišljenje Ministarstva finansija, br.413-00-00176/2014-04 od 3.10.2014. god.

⁸⁶ Pružanjem usluga u neposlovne svrhe smatra se pružanje usluga bez naknade koje se ne vrši u cilju povećanja prihoda ili smanjenja rashoda poreskog obveznika.

⁸⁷ Zakon o donacijama i humanitarnoj pomoći, Službeni.list SRJ, br. 53/01, 61/01, 36/02 i Službeni glasnik Republike Srbije, br. 101/05-dr. zakon

⁸⁸ Izveštaj Radne grupe za analizu stanja i analizu uporednog zakonodavstva u pogledu načina iskorišćavanja neprodate, ali jestive hrane (2018), nepublikovani dokument, Delhaize, (2018) "Food donations in EU countries", nepublikovani izveštaj

⁸⁹ Pri izradi analize korišćena je metodologija *Guide to cost-benefit analysis of investment projects 2014*, adaptirana prema specifičnostima merenja koristi i troškova poreskog opterećenja donacija u robi/uslugama koje su predmet oporezivanja PDV-om.

GRAFIKON 1
STRUKTURA DOBROČINIH DAVANJA
PREMA DELATNOSTI DONATORA
I VISINI DONACIJA (%)

● dobra ● usluge



TABELA 1.
STVARNI TROŠKOVI DOBROČINI
DAVANJA U ROBI I USLUGAMA, 2016-2017.
(U DINARIMA)

VRSTA DONACIJA	2016.			2017.		
	BROJ KORISNIKA	IZNOS DONACIJA	PDV	BROJ KORISNIKA	IZNOS DONACIJA	PDV
Donacije u robi	13.199	131.084.644	20.232.120	17.631	138.319.471	20.154.846
Donacije u uslugama	1.632	16.271.554	3.254.310	517	13.961.505	2.792.301
UKUPNO	14.831	147.356.198	23.486.430	18.148	152.280.976	22.947.147

Napomena: Obračuni i projekcije na osnovu podataka dobijenih od anketiranih pravnih lica za potrebe izrade analize.

Obračunati PDV na ukupnu vrednost donacija iznosio je 46,4 miliona dinara. Na kraju godine pravna lica su platila 5,2 miliona dinara na ime PDV-a na dobročina davanja u robi/uslugama.⁹⁰ Da je plaćeni iznos poreza preusmeren u donacije, bilo bi moguće dodeliti još 533 donacija u robi, odnosno 335 donacija u uslugama u visini prosečne godišnje vrednosti donacija u periodu 2016-2017.

Komparativna analiza poreskih rešenja sprovedena je na osnovu desk istraživanja i obuhvatila je oporezivanje donacija u robi i uslugama u zemljama u okruženju – Hrvatskoj, Bosni i Hercegovini, Crnoj Gori, Bugarskoj, Nemačkoj i Belgiji. Dodatno, u studiji slučaja obrađen je primer poreskog tretmana doniranja hrane u Hrvatskoj (box 1).

Radi preglednosti, tabela u kojoj je izložena komparativna analiza poreskog tretmana donacija u robi i uslugama u zemljama okruženja, data je na kraju ovog aneksa.

EKONOMSKA ANALIZA DIREKTNIH TROŠKOVA

Direktni troškovi pravnih lica koja su bili donatori u robi i uslugama u periodu 2016-2017. iznosili su **345,6 milina dinara**.

Neto iznos donacija u robi i uslugama iznosio je 299,6 miliona dinara. U strukturi dodeljenih donacija, **najveće učešće imaju dobročina davanja u robi sa 269,4 miliona dinara**, od čega **83% predstavljaju donacije u hrani**.

Ukupan iznos **obračunatog PDV-a** na doniranu robu i usluge iznosio je **46,4 miliona dinara**, **od čega je 32,9 miliona dinara obračunat PDV na donacije u hrani**.

Oko 90% anketiranih privrednih društava izjasnilo se da postojeći sistem oporezivanja donacija u robi i uslugama ne zadovoljava njihove potrebe u ovoj oblasti. Poreske norme koje se odnose na PDV obuhvataju veliki broj usluga i roba, a u nekim slučajevima su i veoma restriktivne (npr. građevinske usluge, korišćena opreme, hrana i sl.), što višestruko opterećuje davaoce donacija. Može se zaključiti da ovakve poreske norme mogu izazvati destimulirajući efekat na intenzivnije uključivanje privrednih društava u dobročine aktivnosti.

⁹⁰ Razlika između obračunatog i godišnjeg plaćenog PDV-a na donacije u robi i uslugama, pojavljuje se usled odbitka prethodnog poreza na doniranu robu i usluge koji se daju u vidu dobročinog davanja. Podaci o godišnjem iznosu PDV na donacije dobijeni su anketnim istraživanjem.

TABELA 2.
PROJEKCIJA TROŠKOVA I KORISTI
ZA DONIRANJE U ROBI I USLUGAMA
(SA I BEZ PORESKIH OLAKŠICA ZA PDV)

	BEZ PORESKIH OLAKŠICA	POREZI	NETO EFEKAT PORESKE MERE
Donacije u robi i uslugama	152.280.976	168.791.459	+ 16.510.483
PDV	22.947.147	27.368.703	- 4.561.451
Ukupno	175.228.123	196.160.162	+11.949.032

*Polazni podaci za projekciju troškova su podaci prikupljeni na osnovu ankete pravnih lica za potrebe izrade analize – videti detalje u odeljku: metodologija

Ukoliko bi se donacije u robi/uslugama oslobodile od plaćanja PDV-a, **celokupan uzorak anketiranih privrednih društava izjasnio se da bi povećao i broj korisnika i vrednost dobroćinih davanja** ove vrste. U proseku, broj donacija bio bi povećan za 30 odsto, odnosno moglo bi se očekivati oko 23.592 korisnika godišnje.

Što se tiče budžeta, **povećanja se kreću od 5% do 50% godišnje vrednosti, sa srednjom vrednošću od oko 25% na nivou svih ispitanika.** Ovi nalazi upućuju na generalni zaključak da bi **oslobađanje od PDV na robu i usluge u vidu donacija, uticalo pozitivno na privredna društva i njihova dobroćinstva.**

Obračun troškova i koristi koje bi ovakva mera imala, prikazan je u tabeli 2.

Oslobađanjem od PDV donacija u robi i uslugama sa pravom na odbitak prethodnog poreza, došlo bi do **smanjenja obračunatog PDV na promet ovih dobara za 4,5 miliona dinara**, dok bi **izgubljeni prihod od PDV-a** koji su do sada plaćala pravna lica na donacije u robi i uslugama, **na godišnjem nivou iznosio oko 5,8 miliona dinara.**

S druge strane, poreska mera bi imala **pozitivne efekte na rast vrednosti dobroćinih davanja za 16,5 miliona dinara godišnje. Neto efekat ove mere** bio bi pozitivan, i društvo bi ostvarilo neto koristi od **11,9 miliona dinara** i to kroz uvećani fond donacija u robi i uslugama.

TABELA 3.
KONVERTOVANJE DIREKTNIH TROŠKOVA
NA UKUPNE TROŠKOVE (U DINARIMA)

	KONVERZION FAKTORI	BEZ PORESKIH OLAKŠICA	SA PORESKIM OLAKŠICAMA	NETO EFEKAT PORESKE MERE
Donacije u robi i uslugama	0,964	146.798.860	162.714.966	+ 15.916.105
PDV	0,964	22.121.049	26.383.429	- 4.262.379
Ukupno	0,964	168.919.910	189.098.396	+ 11.653.726

Veoma značajan aspekt ove poreske mere je i priroda ove vrste dobroćinih davanja. Analiza je pokazala da se **najveći deo ovih donacija dodeljuje organizacijama koje se bave poboljšanjem osnovnih uslova života najugroženijih grupa građana**. Intervjui sa korisnicima ovih donacija, pokazali su da **donacije u robi, naročito hrani, imaju veći značaj nego novčane donacije**, kao i da po obimu višestruko prevazilaze novčana sredstva kojima ove organizacije raspolažu u toku godine. Hrana kao donacija u robi, prvenstveno je namenjena najsiromašnijim građanima, kao i ranjivim grupama (mladi u riziku, deci bez roditeljskog staranja, grupama izloženim ekstremnom siromaštvu, i sl). Poreskim olakšicama, vrednost donacija u hrani povećala bi se za 14,6 miliona dinara, odnosno za oko 12% u odnosu na 2017. godinu.

Vrednovanje netržišnih koristi od doniranja robe i usluga

Kako doniranje roba i usluga pripada grupi netržišnih usluga, za potrebe ove analize neophodno je primeniti odgovarajuće konverzione faktore, kako bi nerazmenjive usluge bile izražene u obračunskim cenama. Tržišne cene nerazmenjivih usluga množe se ovim faktorima i dobijaju se njihove odgovarajuće ekonomske vrednosti (tabela 3).

Vrednovanje netržišnih koristi procenili smo na osnovu dodate vrednosti, koje donacije u robi i uslugama, obezbeđuju krajnjim korisnicima.

Dodatu vrednost pravnih lica posmatrali smo kroz ostvarivanje ciljeva politike društvene odgovornosti. Vrednost netržišnih efekata dobijena je ponderisanjem odgovora privrednih društava sa koeficijentima za ponderisanje. Ukupna dodata vrednost od netržišnih koristi, za privredna društva iznosi 343 miliona dinara (tabela 4), dok bi uvođenjem poreskih olakšica ona iznosila oko 602 miliona dinara.

Dodatu vrednost koju donacije u robi i uslugama imaju na korisnike, merili smo anketnim metodom kroz tri indikatora – u kojoj meri su ove donacije uticale na poboljšano ostvarivanje osnovne misije organizacija primaoca; u kojoj meri su donacije u robi i uslugama poboljšale podmirivanje osnovnih potreba njihovih korisnika; i u kojoj meri su one doprinele porastu kvaliteta usluga koje ove organizacije pružaju svojim korisnicima.

Obe procene pokazuju da su netržišne koristi od donacija u robi i uslugama, u oba slučaja više od ekonomskih troškova koje ovaj vid doniranja iziskuje. Oslobođanjem od oporezivanja, netržišne koristi od doniranja u robi i uslugama se uvećavaju, po progresivnijoj stopi nego troškovi koje bi država imala uvođenjem ove poreske mere. Najznačajnije netržišne koristi pojavljuju se u grupi korisnika donacija, i društvene koristi koje se ostvaruju čak su osmostruko veće u odnosu na troškove koje bi država imala usled izgubljenog prihoda po osnovu oslobođanja ovih donacija od PDV-a sa pravom na poreski odbitak prethodnog poreza.

TABELA 4.
GODIŠNJI UKUPNI TROŠKOVI I DRUŠTVENE
KORISTI OD DONACIJA U ROBI I USLUGAMA NA
KOJE SE OBRAČUNAVA I PLAĆA PDV
(U DINARIMA)

	IZNOS DONACIJA	PDV	UKUPNO
Troškovi	146.798.860	22.121.049	168.919.909
Društvene koristi korporativnih donatora			343.049.829
Društvene koristi korisnika donacija			1.235.425.100

TABELA 4A.
GODIŠNJI UKUPNI TROŠKOVI I DRUŠTVENE
KORISTI OD DONACIJA U ROBI I USLUGAMA
NA KOJE SE OBRAČUNAVA I PLAĆA PDV
(U DINARIMA)

	IZNOS DONACIJA	PDV	UKUPNO
Troškovi	162.714.966	26.383.429	189.098.395
Društvene koristi korporativnih donatora			602.521.160
Društvene koristi korisnika donacija			1.529.864.800

STUDIJA SLUČAJA: PORESKI TRETMAN
DONIRANJA HRANE U HRVATSKOJ

U Hrvatskoj se primenjuje specijalni režim oporezivanja PDV-om donacija u robi, ako je reč o prehrani. Specijalni režim se zasniva na pravnim normama propisanim *Zakonom o poljoprivredi*⁹¹ koji reguliše pravni osnov za doniranje hrane. Podzakonski akt kojim je ova oblast regulisana je *Pravilnik o kriterijumima, uvjetima i načinima doniranja hrane*⁹². Navedene odredbe odnose se na doniranje hrane kako za ljudsku, tako i životinjsku ishranu. Pri Ministarstvu poljoprivrede formiran je registar posrednika u doniranju hrane, koji ima tretman nacionalne baze podataka o subjektima uključenim u sistem nacionalne banke hrane.

Donatori hrane mogu biti fizička ili pravna lica, koja vode zakonom propisane evidencije o doniranju hrane.

Doniranje hrane pravnih lica tretira se kao poresko priznati manjak i izuzet je od PDV-a, ukoliko njegova godišnja vrednost ne prelazi 2% ukupnog prihoda poreskog obveznika. Ova poreska olakšica propisana je *Pravilnikom o PDV-u*⁹³. Članom 26. ovog Pravilnika (tačka 6) predviđeno je da se doniranje hrane tretira poreski priznatim manjkom koji ne podleže obračunu PDV-a, uz pravo na odbitak prethodnog poreza pri nabavci ovih dobara. Maksimalna vrednost neoporezivih donacija u hrani je do 2% ukupnih prihoda donatora. Donatori hrane moraju biti registrovani kao posrednici u doniranju hrane, i poštovati odredbe Pravilnika o kriterijumima, uvjetima i načinima doniranja hrane.

⁹¹ "Narodne novine" 118/18

⁹² "Narodne novine" 119-15

⁹³ "Narodne novine" 79/13, 85/13-isppravak, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17, 41/17, 128/17, 1/19)

**KOMPARATIVNA ANALIZA PORESKOG
TRETMANA DONACIJA U ROBI I USLUGAMA
U ZEMLJAMA OKRUŽENJA**

KARAKTER- ISTIKE	HRVATSKA	BOSNA I HERCEGOVINA	CRNA GORA	SRBIJA
Poreski oblici	Porez na dodatu vrednost Porez na dobit pravnih lica	Porez na dodatu vrednost Porez na dobit pravnih lica	Porez na dodatu vrednost Porez na dobit pravnih lica	Porez na dodatu vrednost Porez na dobit pravnih lica
Poreski tretman prometa donacija u robi i uslugama	Tretira se kao promet dobara i usluga uz naknadu	Tretira se kao promet dobara i usluga uz naknadu	Tretira se kao promet dobara i usluga uz naknadu	Tretira se kao promet dobara i usluga uz naknadu
Poreski tretman doniranja robe u vidu hrane	Specijalni režim za doniranje hrane preko sistema banke hrane.	Ne postoji specijalni režim za doniranje robe u vidu hrane	Ne postoji specijalni režim za doniranje robe u vidu hrane	Ne postoji specijalni režim za doniranje robe u vidu hrane
Poreski tretman donacija u robi i uslugama u smislu zakona o oporezivanju dobiti	Priznaje se kao poreski rashod do 2% ukupnog godišnjeg prihoda ostvarenog u prethodnoj godini	Priznaje se kao poreski rashod do 0,5% ukupnog godišnjeg prihoda ostvarenog u prethodnoj godini. Specijalni režim – po odluci nadležnog ministarstva ili u slučaju posebnih programa od društvenog interesa donacije iznad propisanog iznosa mogu se priznati u celosti kao poreski rashod.	Priznaje se kao poreski rashod do 3,5% ukupnog godišnjeg prihoda ostvarenog u prethodnoj godini.	Priznaje se kao poreski rashod do 5% ukupnog godišnjeg prihoda ostvarenog u prethodnoj godini
Primaoci	Neprofitne organizacije, državna uprava, javne ustanove; specijalni režim za donacije u hrani – neprofitna pravna lica koja obavljaju humanitarnu delatnost i registrovane su kao učesnici u lancu vrednosti doniranja hrane.	Neprofitne organizacije, državna uprava i ustanove	Neprofitne organizacije, državna uprava, javne ustanove. Ne postoji specijalni režim za primaocce donacija u hrani.	Neprofitne organizacije, državna uprava, javne ustanove. Ne postoji specijalni režim za primaocce donacija u hrani.

KOMPARATIVNA ANALIZA PORESKOG TRETMANA DONACIJA U ROBI I USLUGAMA U ZEMLJAMA OKRUŽENJA

KARAKTERISTIKE	BUGARSKA	NEMAČKA	BELGIJA
Poreski oblici	Porez na dodatu vrednost Porez na dobit pravnih lica	Porez na dodatu vrednost Porez na dobit pravnih lica	Porez na dodatu vrednost Porez na dobit pravnih lica
Poreski tretman prometa donacija u robi i uslugama	Tretira se kao promet dobara i usluga uz naknadu	Tretira se kao promet dobara i usluga uz naknadu	Tretira se kao promet dobara i usluga uz naknadu
Poreski tretman doniranja robe u vidu hrane	Specijalni režim za doniranje hrane preko registrovanog sistema banka hrane.	Specijalni režim za doniranje hrane preko sistema banka hrane.	Specijalni režim za doniranje hrane preko registrovanog sistema banka hrane.
Poreski tretman donacija u robi i uslugama u smislu zakona o oporezivanju dobiti	Poreske olakšice su predviđene do 10% vrednosti dobiti pre oporezivanja za neprofitne organizacije. Specijalne poreske olakšice odobravaju se za donacije dodeljene u skladu sa Zakonom o mecenaštvu (do 15% vrednosti dobiti pre oporezivanja), do 50% vrednosti dobiti pre oporezivanja ukoliko su dodeljene centralnom Fondu za tretman dece i Fondu za pomoć u reprodukciji, kao i do 65% od vrednosti ukupnog prihoda ukoliko su donacije u vidu kompjuterske i druge IT opreme dodeljene bugarskim školama i univerzitetima.	Poreske olakšice su predviđene do 20% ukupnog godišnjeg dohotka ostvarenog u prethodnoj godini.	Poreske olakšice su predviđene do 60% vrednosti donacija u toku godine, koje ne prelaze 5% ukupnog godišnjeg prihoda odnosno do maksimalnih 500.000 evra.
Primaoci	Neprofitne organizacije, državna uprava, javne ustanove specijalni režim PDV za donacije u hrani – primenjuje se na neprofitna pravna lica koja obavljaju humanitarnu delatnost i registrovana su kao učesnici u lancu vrednosti doniranja hrane (banka hrane).	Neprofitne organizacije, državna uprava, javne ustanove Specijalni režim PDV za donacije u hrani primenjuje se na neprofitna pravna lica koja se nalaze u sistemu lanca vrednosti doniranja hrane (banka hrane).	Neprofitne organizacije, državna uprava, javne ustanove. Specijalni režim za donacije u hrani – neprofitna pravna lica registrovana u Belgian Food Bank Federation.

ZAKLJUČAK

Da bi se stvorilo povoljnije poresko okruženje za doniranje u robi i uslugama, nepohodno je bolje urediti postupke doniranja kroz podzakonske akte, uz izuzimanje ovih donacija od poreskih ograničenja, u smislu Zakona o porezu na dobit pravnih lica. Trenutno ograničenje od 5% koje se

odnosi na raznoliku grupu donacija (humanitarne, socijalne, sportske...), ograničava veći angažman pravnih lica. Posebnu pažnju trebalo bi posvetiti uređenju sistema doniranja prehrambenih proizvoda. Reč je o specifičnoj vrsti robe čija ispravnost je od presudnog značaja za bezbednost zdravlja, te stoga zahteva specijalne protokole za kontrolu ispravnosti, manipulisanja i skladištenja.

CIP - Каталогизација у публикацији
Народна библиотека Србије,
Београд

336.225.3:061.2(497)(0.034.2)
336.225.3:061.2(4-672EU)(0.034.2)
336.225.66(497.11)(0.034.2)
336.226.222(0.034.2)

FILANTROPSKA agenda [Elektronski
izvor] : [analiza i predlozi za
unapređenje poreskih i drugih propisa
od značaja za razvoj davanja za opšte
dobro] / [priredio Dragan Golubović].
- Beograd : Trag fondacija, 2019
(Beograd : Digital art). - 1 elektronski
optički disk (CD-ROM) ; 12 cm

Tiraž 300.

ISBN 978-86-915711-8-4

а) Невладине организације --
Опорезивање -- Балкан
б) Невладине организације --
Опорезивање -- Европска унија
в) Донације -- Опорезивање
г) Пореске олакшице -- Србија

COBISS.SR-ID 280429068

