



Analiza je pripremljena u okviru regionalnog projekta "UKLJUČI SE i utiči: Razvoj filantropije za jače građansko društvo", koji implementira SIGN mreža fondacija iz zemalja jugoistočne Evrope, uz podršku Evropske unije i Balkanskog fonda za demokratiju. Sadržaj analize predstavlja isključivu odgovornost autora i Fonda za aktivno građanstvo, i ni na koji način ne odražava stavove Evropske unije i Balkanskog fonda za demokratiju.

PODGORICA, 2019. GODINE

ANALIZA PORESKIH PROPISA OD ZNAČAJA ZA RAZVOJ FILANTROPIJE U CRNOJ GORI



B | T | D The Balkan Trust
for Democracy
A PROJECT OF THE GERMAN MARSHALL FUND

This project is financed by the European Union and co-financed by Balkan Trust for Democracy

1. Predmet analize i značaj poreskih propisa za NVO u procesu evropske integracije

Predmet ove analize jesu relevantni propisi koji uređuju filantropiju, odnosno dobrovoljna (*dobročina*) davanja u Crnoj Gori. Kako se navodi u Strategiji unapređenja podsticajnog okvira za djelovanje nevladinih organizacija 2018-2020 (*Strategija*)¹: „filantropija je široko definisan pojam koji se odnosi na dobrovoljna davanja za opšte dobro, a povezuje se sa dobročinstvom, brigom o zajednici, humanitarnim i volonterskim akcijama. Tradicija dobročinog davanja u Crnoj Gori datira od kraja XIX vijeka i javlja se kroz djelovanje bogatih pojedinaca (*mecena*) i zadužbina koje se osnivaju u tom periodu“²

Prema prirodi davanja, razlikuje se individualna filantropija – davanja građana-poreskih obveznika, i korporativna filantropija – davanja pravnih lica (*privrednih društava*)-poreskih obveznika u opštekorisne svrhe. Korporativna filantropija je sastavni dio koncepta društveno odgovornog poslovanja privrednih subjekata. U Strategiji se takođe konstatuje da je: „dolazak stranog kapitala u Crnu Goru u poslednjih deset godina pozitivno djelovao na promociju koncepta društveno odgovornog poslovanja, a time i korporativne filantropije“³

Poreski propisi od značaja za razvoj filantropije imaju direktne implikacije na preuzete međunarodne obaveze i proces evropskih integracija Crne Gore. S time u vezi, u analizi su inkorporirane Preporuke Komiteta ministara Savjeta Evrope o pravnom statusu nevladinih organizacija u Evropi (*Recommendation on the Legal Status of Non-Governmental Organisations in Europe, CM/Rec/2007/14*)⁴ i Smjernice 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 - Smjernice*), koje je izradio Generalni direktorat za proširenje Evropske komisije.⁵ Preporuka Komiteta ministara Savjeta Evrope br. 8. propisuje da „pravni i poreski okvir za nevladine organizacije treba da podstiče njihovo osnivanje i djelovanje“ (*kurzivi naši*).

Kada je riječ o Smjernicama, osnovni cilj im je da pomognu Evropskoj komisiji i državama-kandidatima, uključujući i Crnu Goru, 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 Smjernicama su definisani ciljevi, rezultati i indikatori od značaja za stvaranje podsticajnog okruženja. Jedan od ciljeva definisanih u Smjernicama 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.*).

Međutim, Smjernice imaju i širu ulogu u procesu proširenja, koja prevazilazi okvire programiranja IPA fondova. Naime, stvaranje podsticajnog pravnog i institucionalnog okruženja za razvoj civilnog

društva de facto je postalo sastavni dio političkih kriterijuma za članstvo u EU (*sloboda, jednakost, ljudska prava, pravna država, poglavlje 23. i 24.*).⁶ Stoga se rezultati praćenja ostvarenog napretka u ovoj oblasti, korišćenjem analitičkog okvira iz Smjernica, inkorporiraju u izvještaje Evropske komisije (*poglavljje o političkim kriterijumima*) o napretku zemlje kandidata i potencijanih kandidata. Tako se u izveštaju Evropske komisije iz 2018. godine, o napretku Crne Gore konstatuje da je: „osnaženo civilno društvo ključni element svakog demokratskog sistema, i kao takvo treba da bude prepoznato i tretirano od strane državnih institucija.“ (*str. 9*).⁷

Saglasno prethodnom, preporuke za reformu poreskih propisa koje su predstavljene na kraju ove analize korespondiraju sa obavezama koje je Crna Gora preuzela u ispunjavanju kriterijuma za punopravno članstvo u EU. Stoga bi usvajanje ovih preporuka doprinijelo unapređenju pravnog okvira za razvoj civilnog društva, čiji je filantropija značajni dio, a time i ispunjavanju političkih kriterijuma za članstvo Crne Gore u EU.

U analizi se analiziraju relevantni propisi koji su bili na snazi zaključno sa 1. 05. 2019. godine. Preporuke je pripremio prof. dr. Dragan Golubović, stalni član Savjeta eksperata za neprofitno pravo Savjeta Evrope (Expert Council on NGO Law of the Council of Europe).⁸

2. Zakon o porezu na dobit pravnih lica

Član 14. Zakona o porezu na dobit pravnih lica⁹ propisuje:

(1) Izdaci za zdravstvene, socijalne, obrazovne, naučne, vjerske, kulturne, sportske i humanitarne svrhe, smanjenje siromaštva, zaštitu životne sredine, zaštitu lica sa invaliditetom, društvenu brigu o djeci i mladima, pomoć starijim licima, zaštitu i promovisanje ljudskih i manjinskih prava, vladavinu prava, razvoj civilnog društva i volonterizma, evroatlanske i evropske integracije Crne Gore, umjetnost, tehničku kulturu, unapređenje poljoprivrede i ruralnog razvoja, održivi razvoj, zaštitu potrošača, rodnu ravnopravnost, borbu protiv korupcije i organizovanog kriminala i borbu protiv bolesti zavisnosti, priznaju se kao rashod najviše do 3,5% ukupnog prihoda u skladu sa stavom 3 ovog člana.

(2) Izdaci iz stava 1 ovog člana priznaju se u novcu, stvarima, pravima i uslugama.

(3) Izdaci iz stava 1 ovog člana priznaju se kao rashod samo ako su izvršeni pravnim licima (državnim organima, javnim ustanovama, nevladinim organizacijama, sportskim, obrazovnim, naučnim, vjerskim, kulturnim i drugim humanitarnim organizacijama) koja obavljaju poslove, odnosno djelatnosti u svrhe iz stava 1 ovog člana u skladu sa posebnim propisima i ako se koriste isključivo u te svrhe.

Komentar. Odredbe Zakona koje uređuju priznati rashod za izdatke (davanja) u opštekorisne svrhe u najvećoj mjeri korespondiraju sa dobrom evropskom i regionalnom praksom. Naime,

dobra strana Zakona jeste što kao osnov za porezno priznati rashod utvrđuje izdatak iz ukupnog prihoda, a ne dobiti pravnog lica-poreskog obveznika - kao i relativno visok procentualni iznos od ukupnog prihoda do kojeg se izdatak priznaje kao rashod (3.5%). Ilustracije radi, analiza finansijskih izvještaja pravnih lica za 2015. godinu ukazuje da ukupan potencijal za davanja u oblasti od javnog interesa koji se priznaju kao rashod, iznosi 195,6 miliona eura.¹⁰ Osim toga, kao rashod se priznaju izdaci u oblasti od javnog interesa (opšteg dobra), nezavisno od toga da li se radi o davanjima javnim ustanovama ili NVO koje djeluju u ovim oblastima. Ovo rješenje je u skladu je sa principom liberalne političke filozofije, prema kojem niko ne treba da ima monopol nad javnim dobrom. Time se istovremeno podstiče zdrava konkurencija između javnih ustanova i NVO, odnosno njihovih programa i projekata.

Izmjenama Zakona iz 2016. godine adresirane su neki od ključnih problema u Zakonu, koji su identifikovani u analizi iz 2013. godine¹¹: usaglašen je koncept oblasti od javnog interesa sa odredbama Zakona o NVO, precizirano je da se izdaci priznaju kao rashod samo ako su izvršeni pravnim licima koja su registrovana za obavljanje djelatnosti u oblastima od javnog interesa definisanih Zakonom u skladu sa posebnim propisima, i propisano da se izdatak priznaje kao rashod ne samo u novcu, već i u stvarima, pravima i uslugama.

Otvorena pitanja:

1) Poreski status institucionalnih grantova. Zakonom nije izričito uređeno pitanje poreskog statusa tzv. institucionalnih grantova za NVO koje djeluju u oblastima od javnog interesa.¹² Stoga je nejasno da li se izdaci pravnih lica-poreskih obveznika ovim NVO u formi institucionalnog granta priznaju kao rashod.

2) Davanja u osnovnu imovinu fondacije. Zakon o NVO¹³ propisuje dvije statusno-pravne forme djelovanja nevladinih organizacija: nevladina udruženja i nevladine fondacije (čl. 2-3). Sledstveno tome, Zakon ne uređuje zadužbinu¹⁴ kao poseban statusni oblik zajednice imovine (universitas rerum) kojem je priznat pravni subjektivitet. Međutim, nema pravnih prepreka da fondacija svojim statutom predvidi da će imati osnovnu imovinu koja se nalazi pod posebnim režimom korišćenja i zaštite (čl. 12.). U takvim slučajevima, postavlja se pitanje poreskog statusa izdatka pravnog lica-poreskog obveznika koji se daje ne radi implementacija konkretnog program ili projekta fondacije koja djeluje u oblastima od javnog interesa, nego kao podrška uvećanju njene osnovne imovine, kako bi se pomogla dugoročna finansijska održivost takve fondacije. Nejasno je da li se izdatak za ove namjene smatra rashodom u smislu člana 14. Zakona.

3. Zakon o porezu na dohodak fizičkih lica

Član 24. Zakona o porezu na dohodak fizičkih lica¹⁵ propisuje:

Izdaci za zdravstvene, obrazovne, naučne, vjerske, kulturne, sportske i humanitarne svrhe, kao i za zaštitu životne sredine, priznaju se kao rashod najviše do 3% ukupnog prihoda.

Otvorena pitanja. Odredbe čl. 24. Zakona o porezu na dohodak fizičkih lica (Zakon) nijesu usaglašene sa odredbama Zakona o porezu na dobit pravnih lica u nekoliko ključnih pitanja:

1. **Koncept oblasti od javnog interesa u Zakonu je znatno restriktivnije definisan u odnosu na Zakon o porezu na dobit pravnih lica, koji je izmjenama iz 2016. godine u tom pogledu usaglašen sa odredbama Zakona o NVO;**
2. **Zakon ne propisuje da li se samo izdaci u novcu priznaju kao rashod, ili i izdaci u stvarima, pravima i uslugama;**
3. **Zakona ne propisuje koja pravna lica i pod kojim uslovima mogu biti primaoci donacije koja se priznaje kao rashod.**

Dodatno, Zakon ne uređuje ni pitanja koja su identifikovana kao otvorena pitanja u vezi Zakona o porezu na dobit pravnih lica: poreski status izdataka u obliku institucionalnog granta za NVO koja djeluju u oblastima od javnog interesa, i poreski status izdataka za osnovnu imovinu fondacije koja djeluje u oblastima od javnog interesa.

4. Preporuke

1) Autentično tumačenje člana 14. Zakona o porezu na dobit pravnih lica.

Zakon o poreskoj administraciji¹⁶ ne predviđa mogućnost da Ministarstvo finansija izda obavezujuće uputstvo, mišljenje ili instrukcije Poreskoj upravi u vezi tumačenja poreskih propisa.¹⁷ Na drugoj strani, Poreska uprava je ovlašćena da „pruža stručnu pomoć poreskim obveznicima u primjeni poreskih propisa“ (čl. 6. stav 1. tačka 15)), ali nije ovlašćena za njihovo tumačenje. S obzirom da je za autentično tumačenje zakona nadležna Skupština¹⁸, nužno je od Skupštine tražiti autentično tumačenje člana 14. Zakona o porezu na dobit pravnog lica, sa predlogom da se tumačenjem precizira da se pod rashodom u smislu člana 14. Zakona o porezu na dobit pravnih lica, smatra i izdatak u obliku institucionalnog granta za pravna lica iz stava (3) ovog člana, a koja djeluju u oblastima od javnog interesa iz stava (1) ovog člana.

Dodatno, nužno je autentično tumačenje člana 14. kojim bi se preciziralo da se rashodom u smislu ovog člana smatra i izdatak u osnovnu imovinu fondacije koja djeluje u oblastima iz javnog interesa iz stava (1) ovog zakona.

2) Autentično tumačenje člana 24. Zakona o porezu na dohodak fizičkih lica.

Iz prethodno navedenih razloga, nužno je tražiti i autentično tumačenje člana 24. Zakona o porezu na dohodak fizičkih lica, sa predlogom da se precizira da se u smislu člana 24. Zakona: a) izdatak u obliku institucionalnog granta za NVO koje djeluju u oblastima od javnog interesa iz ovog člana smatra (*poreski priznatim*) rashodom; b) izdatak za osnovnu imovinu fondacije koja djeluje u oblastima od javnog interesa u smislu člana 24. Zakona takođe smatra priznatim rashodom.

3) Izmjene člana 24. Zakona o porezu na dohodak fizičkih lica

Na srednji rok, nužne su izmjene u članu 24. Zakona o porezu na dohodak fizičkih lica, kako bi se odredbe ovog člana usaglasile sa članom 14. Zakona o porezu na dobit pravnih lica, u pogledu koncepta oblasti od javnog interesa i pravnih lica-primaoca donacije. S tim u vezi, nema ni jednog razloga javnog interesa koji bi opravdao različiti poreskih režim davanja (izdataka) u opštekorisne fizičkih lica u odnosu na pravna lica-poreske obveznike - i različiti koncept oblasti od javnog interesa u zakonima kojima se uređuje oprezivanje dobiti i oporezivanje dohotka.

Imajući u vidu prethodno, predlažu se sljedeće izmjene u članu 24. Zakona:

(1) Izdaci za zdravstvene, socijalne, obrazovne, naučne, vjerske, kulturne, sportske i humanitarne svrhe, smanjenje siromaštva, zaštitu životne sredine, zaštitu lica sa invaliditetom, društvenu brigu o djeci i mladima, pomoć starijim licima, zaštitu i promovisanje ljudskih i manjinskih prava, vladavinu prava, razvoj civilnog društva i volonterizma, evroatlanske i evropske integracije Crne Gore, umjetnost, tehničku kulturu, unapređenje poljoprivrede i ruralnog razvoja, održivi razvoj, zaštitu potrošača, rodnu ravnopravnost, borbu protiv korupcije i organizovanog kriminala i borbu protiv bolesti zavisnosti, priznaju se kao rashod najviše do 3% ukupnog prihoda u skladu sa stavom 3 ovog člana.

(2) Izdaci iz stava 1 ovog člana priznaju se u novcu, stvarima, pravima i uslugama.

(3) Izdaci iz stava 1 ovog člana priznaju se kao rashod samo ako su izvršeni pravnim licima (državnim organima, javnim ustanovama, nevladinim organizacijama, sportskim, obrazovnim, naučnim, vjerskim, kulturnim i drugim humanitarnim organizacijama) koja obavljaju poslove, odnosno djelatnosti u svrhe iz stava 1 ovog člana u skladu sa posebnim propisima i ako se koriste isključivo u te svrhe.

Nužno je napomenuti da predlog izmjena člana 24. Zakona o porezu na dohodak građana nema negativnih budžetskih implikacija, s obzirom da se ovim izmjenama ne povećava procentualni iznos ukupnog prihoda za izdavanja koja se priznaju kao rashod (3%). Izmjene Zakona u ovom dijelu predviđene i Akcionom planom Strategije unaprjeđenja podsticajnog okruženja za djelovanje nevladinih organizacija 2018-2020 (mjera 3.6.; nosilac mjere: Ministarstvo finansija, vremenski rok: prvi kvartal 2019).

Fusnote:

¹ <http://www.strategijanvo.nvo.mju.gov.me/>

² <http://www.faktcg.org/files/filantropija.pdf>

³ Razvoj filantropije u Crnoj Gori promovise se, između ostalog, i kroz godišnju nagradu „Iskra“, koja se dodjeljuje pojedincima, privrednim društvima, medijima, nevladinim organizacijama, institucijama i iseljeničkim udruženjima koja su na najdjelotvorniji način podržali inicijative za opšte dobro i izgradnju građanskog društva: <http://www.faktcg.org/dodijeljene-godisnje-nagrade-za-filantropiju-iskra/> <http://www.faktcg.org>

⁴ <https://rm.coe.int/16807096b7>

⁵ https://ec.europa.eu/neighbourhoodenlargement/sites/near/files/pdf/civil_society/doc_guidelines_cs_support.pdf.

⁶ European Commission, 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, Brussels, 9.11.2016 COM(2016) 715 final, str. 2. Vidjeti takođe poglavlje 1 Smjernica (Civilno društvo i participativna demokratija), u kojem se navodi da civilno društvo ima značajnu ulogu u promovisanju i zaštiti vrijednosti na kojima se zasniva EU – a koje su sastavni dio političkih kriterijuma za članstvo u EU (čl. 49. Sporazuma o Evropskoj uniji).

⁷ <https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement/sites/near/files/20180417-montenegro-report.pdf>

⁸ <https://www.coe.int/en/web/ingo/expert-council>.

⁹ “Službeni list Republike Crne Gore”, br. 065/01 od 31.12.2001, 012/02 od 15.03.2002, 080/04 od 29.12.2004, Službeni list Crne Gore”, br. 040/08 od 27.06.2008, 086/09 od 25.12.2009, 040/11 od 08.08.2011, 014/12 od 07.03.2012, 061/13 od 30.12.2013, 055/16 od 17.08.2016.

¹⁰ Strategija unaprjeđenja podsticajnog okvira za djelovanje nevladinih organizacija 2018-2020, str. 16.

¹¹ Poreski propisi od značaja za razvoj filantropije u zemljama jugoistočne Evrope: Izvod iz izvještaja i preporuke za Crnu Goru, Podgorica, jun 2013. godine. <http://www.faktcg.org/poreski-propisi-od-znacaja-za-razvoj-filantropije>

¹² Specifičnost institucionalnog granta ogleda se u tome što se isti ne daje radi ostvarenja tačno određenog cilja, već NVO, na osnovu odluke nadležnog organa organizacije, može isti koristiti za unaprijeđenje bilo kog aspekta svog statutarnog djelovanja (kupovina prostora, kancelarijskog namještaja i opreme, obuka zapošljenih, stručna literatura, studijska putovanja zapošljenih, itd).

¹³ “Službeni list Crne Gore”, br. 039/11 od 04.08.2011, 037/17 od 14.06.2017.

¹⁴ Zadužbine su pravna lica koja se osnivaju radi ostvarivanja nekog zajedničkog ili opštekorisnog idealnog cilja sa osnovnom imovinom koja se nalazi u posebnom režimu korišćenja i zaštite – slično osnovnom kapitalu u društvu kapitala. Vidjeti npr. Zakona o zadužbinama i fondacijama Republike Srbije (čl. 2. st. 1., čl. 47. st. 5-6).

¹⁵“Službeni list Republike Crne Gore”, br. 065/01 od 31.12.2001, 012/02 od 15.03.2002, 037/04 od 04.06.2004, 029/05 od 09.05.2005, 078/06 od 22.12.2006, 004/07 od 24.01.2007, Službeni list Crne Gore”, br. 086/09 od 25.12.2009, 073/10 od 10.12.2010, 040/11 od 08.08.2011, 014/12 od 07.03.2012, 006/13 od 31.01.2013, 062/13 od 31.12.2013, 060/14 od 31.12.2014, 079/15 od 31.12.2015, 083/16 od 31.12.2016).

¹⁶“Službeni list Republike Crne Gore”, br. 065/01 od 31.12.2001, 080/04 od 29.12.2004, 029/05 od 09.05.2005, Službeni list Crne Gore”, br. 073/10 od 10.12.2010, 020/11 od 15.04.2011, 028/12 od 05.06.2012, 008/15 od 27.02.2015, 047/17 od 19.07.2017.

¹⁷Vidjeti, na primjer, član 11. st. 3. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji Republike Srbije, koji 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 lice koje on ovlasti, obavezujući su za postupanje Poreske uprave.”

¹⁸ <http://www.skupstina.me/index.php/me/9-skupstina/o-nama/3-nadleznosti>

