

GOSPODARSKA DJELATNOST NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

Nakladnik

B.a.B.e.

Grupa za ženska ljudska prava
Zagreb, Prilaz Gjure Deželića 26

Za nakladnika

RADMILA SUČEVIĆ

Copyright © 2000, Međunarodni centar za neprofitno pravo
(International Center for Not-for-Profit Law - ICNLI).

Sva prava pridržana.

Prevela s engleskog

SANJA BARIĆ

Lektura, kompjutorski slog i prijelom

MIRKO BANJEGLAV

Tisak

TISKARA ŽUPAC, Zagreb

ISBN 953-98148-2-0

GOSPODARSKE DJELATNOSTI NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

Pripremio

Međunarodni centar za neprofitno pravo
Konferencija o uređenju civilnog društva
Budimpešta, Mađarska – svibanj 1996.

B.a.B.e.

Zagreb, 2000.

SADRŽAJ

I.	UVOD	7
II.	PRAVNE KARAKTERISTIKE NPO VAŽNE ZA PITANJE GOSPODARSKIH DJELATNOSTI	8
III.	DEFINICIJE “GOSPODARSKIH” I “TRGOVAČKIH” DJELATNOSTI	10
IV.	MOGU LI NPO OBAVLJATI GOSPODARSKE ILI TRGOVAČKE DJELATNOSTI?	14
V.	GOSPODARSKE DJELATNOSTI I OPOREZIVANJE DOBITI	16
	A. Uvod i pregled po državama	16
	B. Oporezivanje svih ili svih značajnih gospodarskih i trgovačkih djelatnosti	18
	1. Teorijska objašnjenja i razlozi primjene	19
	2. Kriteriji analize	20
	C. Primjena kriterija “namjena prihoda”	21
	1. Teorijska objašnjenja i razlozi primjene	21
	2. Kriteriji analize	22
	D. Primjena kriterija “povezanosti”	24
	1. Teorijska objašnjenja i razlozi primjene	24
	2. Kriteriji analize	25
VI.	ZAKLJUČAK	29

I. UVOD

Države srednje i istočne Europe (SIE) te nezavisne države nekadašnjeg Sovjetskog Saveza (ND) moraju prilikom donošenja propisa o neprofitnom sektoru urediti i “gospodarske/trgovačke” djelatnosti neprofitnih organizacija (NPO).¹ Ovo je pitanje izravno vezano uz šire područje definiranja i razlikovanja tri sektora u društvu – vladinog/državnog, trgovačkog i neprofitnog. Ono, nadalje, ima implikacije na makro i mikro-ekonomsku državnu politiku, opći državni i pravni sustav, pa čak i na odnos između pojedinaca i države.

Pravna pitanja vezana uz “gospodarsku” ili “trgovačku” djelatnost NPO-a u državama SIE i ND, unatoč njihovim brojnim aspektima, pogodna su za zanimljivu kategorizaciju i analizu. U tu je svrhu korisno proučiti praksu SAD-a i zapadnoeuropskih država, kao i postojeća iskustva u SIE i ND, što omogućava razumijevanje razloga koji su pridonijeli usvajanju određenih pravnih rješenja.

Da bi se analiza stavila u pravi kontekst, drugi dio raspravlja pravno definirajuće karakteristike NPO-a. Treći dio ispituje različite definicije “gospodarskih” i “trgovačkih” djelatnosti. Četvrti dio utvrđuje mjeru u kojoj su “gospodarske” i “trgovačke” djelatnosti suglasne s neprofitnih statusom, neovisno o tome jesu li takve djelatnosti podložne oporezivanju. U petom se dijelu prikazuju opći pristupi oporezivanju prihoda od takvih djelatnosti, s posebnim naglaskom na prednosti i mane tri modela: A) oporezivanje svih ili svih značajnih gospodarskih ili trgovačkih djelatnosti NPO-a; B) oporezivanje u ovisnosti o namjeni prihoda, u raznim oblicima; i C) razlikovanje na temelju odnosa ili povezanosti djelatnosti i svrhe od javnog interesa NPO.² Konačno, šesti dio sažima čitavu analizu.

¹ Pojam “neprofitne organizacije koristi se u širem smislu i obuhvaća različite organizacije poznate kao dobrotvorne ustanove, neprofitne udruge, nevladine organizacije (NVO), privatne dobrovoljne organizacije (PDO), organizacije civilnog društva (OCD), i dr.

² Problem Poreza na dodanu vrijednost (PDV) i njegove posljedice vezane uz gospodarske djelatnosti raspravlja se u članku Olea Gejms-Önstada iz Norveške škole menadžmenta, i čini dodatak ovom tekstu.

II. PRAVNE KARAKTERISTIKE NPO VAŽNE ZA PITANJE GOSPODARSKIH DJELATNOSTI

Prije pokušaja određivanja i raščlanjivanja pojma “gospodarske” i “trgovačke” djelatnosti NPO-a, nužno je izdvojiti i opisati pravno definirajuće karakteristike samih NPO. Ta su svojstva uopćeno opisana u ovom djelu, a cjeloviti pregled ovog i drugih sličnih pitanja vidi u *Handbook on Laws for Civic Organizations* Instituta Otvoreno društvo (kojeg je pripremio Međunarodni centar za neprofitno pravo, 1996. godine).

Prva pretpostavka je da te pravne osobe postoje i djeluju *prije svega* s nekom svrhom različitom od stjecanja dobiti. Ovdje se ne naglašava izbjegavanje *stvaranja dobiti* (u smislu nastajanja viška prihoda iz svih izvora u odnosu na troškove svih oblika) već postojanje pretežite *svrhe od javnog interesa*.³ Takav se kriterij često naziva kriterijem “osnovne svrhe”.⁴ Različita tumačenja kriterija “osnovne svrhe” raspravljaju se u trećem dijelu, u sklopu definiranja “trgovačkih” djelatnosti.

Druga je značajka NPO da im je zabranjeno dijeliti ostvarenu neto dobit trećim osobama, koja bi mogla zbog svojeg položaja utjecati na rad samih organizacija, radi stjecanja osobne koristi (to se odnosi na, primjerice, osnivače, članove, službenike, direktore, zastupnike, zaposlenike te druge fizičke i pravne osobe blisko povezane s već navedenim).⁵ Ova se zabrana ne proširuje na davanja kojima se postiže svrha od javnog interesa, čak i kada su ona izvršena trećim osobama (kao, primjerice, dobrotvorne donacije siromašnima). Prihvaćanjem ove pretpostavke isključili smo iz daljnje rasprave mnoge NPO od međusobne ko-

³ Mnoga od ovih pravila primjenjuju se i na oporezivanje “gospodarske” i “trgovačke” djelatnosti tzv. NPO za zajedničku korist. Jednostavnosti radi, ovaj se članak bavi samo NPO-ima od javnog interesa.

⁴ Ta se pitanja mnogo detaljnije obrađuju u priloženom tematskom članku Međunarodnog centra za neprofitno pravo o statusu NPO od javnog interesa.

⁵ Razumne naknade i nagrade za usluge koje su nužne za postizanje dobrotvorne svrhe jedne NPO i koje su odgovarajuće s obzirom na prirodu stvari, nisu zabranjene zato što se one ne isplaćuju iz neto dobiti.

risti koje dijele dobra svojim članovima a ne pružaju slične koristi javnosti općenito.

Treća pretpostavka upućuje na činjenicu da karakteristike NPO ne ovise nužno o njezinom pravnom obliku. Drugim riječima, od presudne su važnosti djelatnosti i svrha organizacije, a ne karakter njezine pravne osobnosti. Sukladno tome, ovaj članak razmatra subjekte poznate kao udruge, zaklade, trustovi, neprofitne ili dobrotvorne korporacije, javne ustanove, pa čak i neregistrirana udruženja bez pravne osobnosti, koja postoje u određenim pravnim sustavima, tj. sve one organizacije koje služe javnom interesu i koje ne dijele dobit.

III. DEFINICIJE “GOSPODARSKIH” I “TRGOVAČKIH” DJELATNOSTI

Definiranje “gospodarskih” i “trgovačkih” djelatnosti najbolje je započeti određivanjem vrijednosnih transakcija koje se uobičajeno *ne smatraju* djelom ovih kategorija. Takvi prijenosi sredstava koji nisu “gospodarske” ili “trgovačke” djelatnosti uključuju, primjerice, primanja darova, potpora,⁶ donacija i priloga⁷, prihode od pasivnih investicija⁸ te upotrebu bilo kojih sredstava iz ovih izvora radi promicanja svrhe od javnog interesa NPO. Više drugih djelatnosti može također biti izuzeo od oporezivanja u pojedinim poreznim sustavima.

Najšira definicija kojom se razumno može odrediti pojam “gospodarskih” djelatnosti naglašava aktivnu prodaju dobara ili usluga – takve se djelatnosti često nazivaju i “trgovačke” odnosno “poslovne” djelatnosti. Međutim, u većini se država SIE i ND, kao uostalom i u zapadnoeuropskim državama i SAD-u, određene vrste djelatnosti izuzimaju iz ove ekstenzivne definicije.

Prva skupina djelatnosti koje se uobičajeno ne smatraju dijelom navedene definicije jesu pojedinačne, neredovite i povremene djelatnosti koje se doduše sastoje od prodaje dobara ili usluga, ali se ne obavljaju učestalo i trajno, što je svojstveno usporedivoj praksi trgovačkog sektora. To su, primjerice, lutrije, povremene večere radi sakupljanja financijskih sredstava i dobrotvorne dražbe. Takve djelatnosti, zapravo, pred-

⁶ Prema našim istraživanjima, neki “agresivni” porezni propisi u državama SIE pokušavaju oporezivati potpore smatrajući ih “naknadom za pružene usluge”. Da bi se neko davanje smatralo potporom u SAD-u, ugovorni odnos između donatora i primatelja mora biti takav da je korist koju bi eventualno imao donator tek uzgredna i da su dobrotvorni korisnici glavni razlog transakcije.

⁷ Ova četiri pojma opisuju, u biti, vrlo slična davanja, tj. sve prijenose imovine jednoj NPO za koje davatelj ne dobiva zauzvrat nikakvu značajnu vrijednost. Stoga će se u ovom radu koristiti pojam “donacija”.

⁸ Pasivni prihodi uključuju prihode od “zakupa, renti, dividendi, kamata, anuiteta i, u mjeri u kojoj se ostvaruje dobit, od svake prodaje ili zamjene dionica ili obveznica.” Jacob Mertens, jr., *MERTENS LAW OF FEDERAL INCOME TAXATION*, 41B:120 (1995). Neke države oporezuju pasivne prihode ili sniženom ili redovitom stopom, dok ih druge u potpunosti izuzimaju od oporezivanja.

stavljaju oblike financiranja (pa su time i podložne odgovarajućim pravilima o prikupljanju sredstava), a ne gospodarsku djelatnost, jer se ne obavljaju redovito i radi stjecanja dobiti.

Drugu skupinu djelatnosti NPO-a koje nemaju gospodarski karakter (iako se radi o prodaji dobara i usluga), čine one koje se prije svega ili isključivo obavljaju na volonterskoj osnovi i/ili s darovanim sredstvima. Ovu iznimku opravdava činjenica što dobrotvorne donacije i volonterski rad uglavnom služe svrsi od javnog interesa. Štedionica ili trgovina rabljene robe koje vodi NPO primjeri su djelatnosti kojima se stvara dobit, ali koje služe promicanju svrhe od javnog interesa.

Konačno, treća, vrlo obuhvatna skupina djelatnosti koje mnogi pravni sustavi ne tretiraju kao gospodarske, a koja se djelomice može preklapati s drugom gore navedenom skupinom, proizlazi iz povijesnog razvoja i tradicija pojedinih država. Ovdje spadaju djelatnosti koje se smatraju neodvojivo povezanim sa svrhom od javnog interesa određenih NPO. Ovisno o pojedinoj državi, takvima se smatraju, primjerice, ulaznice za muzeje, upisnina za pohađanje obrazovnih ustanova ili čak cijena usluge koje pružaju neprofitne bolnice. Ove i slične "cijene" su toliko udomaćene da se često izuzimaju iz pojma gospodarskih djelatnosti. Ponegdje se na njih uopće ne gleda kao na *posebnu* trgovinu ili poslovanje zato što je plaćanje po samoj prirodi stvari dio osnovne djelatnosti organizacije, primjerice, u kulturi, obrazovanju ili zdravstvenoj zaštiti. S obzirom na to da definiranje ovih djelatnosti počiva na tradicionalnim ili povijesnim modelima javne koristi, postoje razlike od države do države. Sukladno tome, "gospodarske" djelatnosti NPO-a se općenito mogu definirati kao redovite trgovačke ili poslovne djelatnosti koje se sastoje od prodaje dobara ili usluga, a ne uključuju djelatnosti izuzete sukladno određenoj tradiciji. Sljedeće je pitanje jesu li sve "gospodarske" djelatnosti nužno "trgovačke" po svojoj prirodi.

Propisi *SAD-a* odražavaju pojmovne nejasnoće koje okružuju razlikovanje između "gospodarskih" i "trgovačkih" djelatnosti. Iako Porezni zakonik i Pravilnik državne riznice (primarni izvori federalnog prava koje uređuje NPO u SAD-u) gotovo i ne rabe (a svakako ne definiraju) pojam "trgovački", u sudskoj praksi i pravnoj doktrini razvio se okvirni stav o tome što čini neku djelatnost "trgovačkom". Najčešće se postavlja pitanje ima li određena djelatnost neke NPO svoga izravnog "dvojnika" u trgovačkom sektoru. Sljedeće su značajke također poka-

zatelji neprihvatljive “trgovačke” djelatnosti: djelatnost koja stvara dobit i akumulacija dobiti, utakmica s trgovačkim društvima, sveobuhvatno i uspješno širenje te zapošljavanje plaćenih radnika.⁹

Nizozemsko pravo također sadrži odrednicu “trgovačkog”: NPO mogu obavljati gospodarske djelatnosti u mjeri do koje značajno ne sudjeluju u tržišnoj utakmici s trgovačkim društvima privatnog sektora. (Pravilo je prilagođeno kako bi se omogućilo djelovanje NPO u ciljanim područjima, poput zdravstvene zaštite.) Postojeće *rumunjsko* zakonodavstvo sadrži slično načelo koje naziva “gospodarskim karakterom”. Oporezuju se samo djelatnosti koje imaju gospodarski karakter. Potonji se definira navođenjem primjera te uključuje trgovinu, obavljanje usluga ili profesionalne djelatnosti i prihode od priredbi.¹⁰ Ovdje ne spadaju prihodi od donacija i članarina. Međutim, ne postoji jedinstven stav o tome radi li se zapravo o kriteriju za određivanje gospodarskog poslovanja, ili se time sve “gospodarske” djelatnosti podvrgavaju oporezivanju neovisno o načinu na koji se one obavljaju.¹¹

Pristupi koji se temelje na pojmu “trgovačke” djelatnosti ističu nekoliko problema: zamagljivanje granice između neprofitnog i profitnog sektora; mogućnost zlorabe NPO radi stjecanja privatne koristi te prijetnju neloyalnom utakmicom – u kojoj bi sudjelovale NPO koje obavljaju gospodarsku djelatnost – u odnosu na trgovački sektor. No primjena ovog zamišljenog modela je prilično otežana jer ne postoji suglasje

⁹ Bruce R. Hopkins, *THE LAW OF TAX-EXEMPT ORGANIZATIONS (Pravo organizacija oslobođenih oporezivanja)*, 12.3 (1991); Trevor A. Brown, *Vidi: Religious Not-for-profits and the Commercial Manner Test (Vjerske neprofitne organizacije i test trgovačkog poslovanja)*, 99 Yale L.J. 1631, 1641 (1990). Vidi također James Bennett and Gabriel Rudney, *A Commerciality Test to Resolve the Commercial Not-for-profit Issue (Test trgovačkog poslovanja u rješavanju problema veza-nih uz trgovačke djelatnosti neprofitnog sektora)*, Tax Notes, 1095 (14. rujna 1987.)

¹⁰ U Hrvatskoj, NPO koje prodaju robu ili obavljaju usluge samo svojim članovima po definiciji time ne obavljaju gospodarsku djelatnost.

¹¹ *SELECT LEGISLATIVE TEXTS AND COMMENTARIES ON CENTRAL AND EAST EUROPEAN NOT-FOR-PROFIT LAW (Izbor zakonskih tekstova i komentara država srednje i istočne Europe iz područja neprofitnog prava)*, uredio Douglas Rutzen, nakladnik Međunarodni centar za neprofitno pravo, European foundation Centre Orpheus Programme i zajednica bugarskih zaklada; Izvještaj iz Rumunjske, pripremio Lucian Mihai.

oko određivanja pojmova trgovačkog “dvojnika” ili “značajnog sudjelovanja u tržišnoj utakmici”. Uz to, ovakav pristup zahtijeva da državni službenici (ili suci) provedu izuzetno složenu mikroekonomsku analizu gospodarstva i djelatnosti NPO-a kako bi mogli utvrditi jesu li zadovoljeni uvjeti određenog kriterija.

Čini se da iz prethodne rasprave ne proizlazi jasan zaključak o razlikama između “gospodarskih” i “trgovačkih” djelatnosti kada se njima opisuju djelatnosti NPO-a. Međutim, uporaba pojma “trgovačke” ipak dodaje novi čimbenik našoj analizi jer usmjerava pažnju na pitanje razlikuje li se jasno *način* na koji NPO obavljaju svoje djelatnosti od *načina* na koji tradicionalne profitne organizacije obavljaju slične djelatnosti. Sukladno tome, moglo bi biti prikladno govoriti o “gospodarskim” djelatnostima kada se NPO redovito bavi aktivnim trgovanjem ili poslovnom djelatnošću koja uključuju prodaju roba i usluga, osim djelatnosti koje su tradicionalno izuzete iz ovog pojma. “Trgovačke” djelatnosti možemo tada definirati kao podvrstu “gospodarskih” djelatnosti, a čine ih one koje imaju odgovarajućeg “dvojnika” u profitnom sektoru.

IV. MOGU LI NPO OBAVLJATI GOSPODARSKE ILI TRGOVAČKE DJELATNOSTI?

Temeljni je problem u kojoj se mjeri nekoj NPO smije dopustiti obavljanje gospodarske ili trgovačke djelatnosti a da ona pri tome zadrži svoj neprofitni status. U ovom se dijelu analize ne postavlja pitanje moraju li takve djelatnosti biti izuzete od oporezivanja, nego treba li ograničiti opseg obavljanja tih djelatnosti.

Kriterij “osnovne svrhe” koji smo prije prikazali pruža jednu mogućnost. Njime se ispituje je li organizacija stvorena i djeluje li *prije svega* radi svrhe od javnog interesa, a ne radi stjecanja dobiti. Sukladno tome, od organizacije koja troši više od 50% svojih sredstava trebalo bi zahtijevati da se registriira kao trgovačko društvo. Time se osigurava jasno razlikovanje između dva sektora.

Drugi mogućí pristup je primjena kriterija “namjene prihoda”. Suprotno kriteriju “osnovne svrhe”, kriterij “namjene prihoda” u svojem čistom obliku potpuno zanemaruje gospodarsku ili trgovačku prirodu djelatnosti u pitanju te težište prebacuje isključivo na svrhu za postizanje koje se troši određena dobit. Prema ovom kriteriju, da bi se mogla kvalificirati kao NPO, organizacija mora sav svoj prihod namijeniti ostvarivanju svrhe od javnog interesa. Sukladno tome, neko u osnovi trgovačko društvo koje koristi pravni oblik neprofitne organizacije i koje daje svu svoju dobit u svrhe od javnog interesa može uživati jednaki pravni položaj kao i NPO koja ima slične ciljeve a financira se isključivo putem donacija. Ovo, nažalost, može navesti javnost da NPO doživljava kao sredstvo izbjegavanja oporezivanja. Čim makar i mali broj NPO stvori takav imidž, nanosi se šteta ugledu čitavog sektora. Primjerice, u Bugarskoj je pomanjkanje učinkovitoga pravnog uređenja gospodarskih djelatnosti dovelo do negativnog stava države prema sektoru te, posljedično, do ograničavanja zakonodavnih inicijativa u zemlji.

Posebna značajka kriterija “namjene prihoda” sastoji se u jednom dodatnom mjerilu. Naime, potpuno je nevažno da li gospodarsku djelatnost kojom se stvara dobit obavlja sama NPO koja je kasnije i koristi ili neka druga pravna osoba (primjerice, ovisno ili povezano trgovačko društvo). Ponegdje se kriterij “osnovne svrhe” primjenjuje na sličan

način. Međutim, neke države zahtijevaju da gospodarsku djelatnost obavljaju isključivo posebne pravne osobe koje izrađuju vlastita financijska izvješća (ovo se posebno odnosi na djelatnosti koje nisu povezane s osnovnom općekorisnom svrhom organizacije).¹² Zagovaratelji takvog rješenja ističu da se njime ograničava odgovornost NPO u slučaju nastajanja gubitaka te da se sprečava nastajanje javnog mnijenja kako su NPO, zapravo, prerušena trgovačka društva.¹³

Oba spomenuta pravila dopuštaju obavljanje gospodarskih djelatnosti koje služe promicanju svrhe od javnog interesa radi koje je NPO osnovana. Postoje dva temeljna opravdanja za to. Prvo, prihod od gospodarske djelatnosti je osnovni izvor financiranja NPO-a (posebice u državama u tranziciji, u kojima nema privatnog kapitala i filantropske tradicije), čime se ograničava njihovo oslanjanje na državu i privatni sektor. Drugo, određene gospodarske i trgovačke djelatnosti izravno postižu svrhu od javnog interesa. Primjerice, premda je prodaja knjiga o tehnikama podučavanja u osnovi gospodarska djelatnost jedne obrazovne ustanove, distribucija knjige izravno služi općoj koristi promicanja obrazovanja. Onemogućavanje NPO u obavljanju takvih gospodarskih i trgovačkih djelatnosti radi ostvarivanja njihovih ciljeva, ograničilo bi njihovu mogućnost služenja svrhama od javnog interesa.

¹² U Engleskoj se mora osnovati ovisno ili povezano trgovačko društvo da bi se obavljala gospodarska djelatnost. Isto rješenje uvodi i nedavno izglasani litvanski Zakon o zakladama.

¹³ Ova dva pristupa prikazuju tek neka od mogućih rješenja. Tako se, primjerice, u Kanadi primjenjuje kriterij povezanosti ne samo za odlučivanje o poreznim pitanjima već i za određivanje smije li se određena NPO uopće baviti gospodarskom djelatnošću. Uz to, neki su stručnjaci na tom području predložili primjenu strogih pravila o objavljivanju vrste i obima gospodarskih djelatnosti, čime bi se spriječile NPO da se bave neprihvatljivim djelatnostima ili da to čine u prevelikoj mjeri, no nejasno je da li bi javni nadzor doista imao takav učinak.

V. GOSPODARSKE DJELATNOSTI I OPOREZIVANJE DOBITI

A. UVOD I PREGLED PO DRŽAVAMA

Od trenutka kada se odluči izbjeći oba ekstremna rješenja – potpuna zabrana obavljanja gospodarskih djelatnosti i dopuštanje da one budu glavne djelatnosti organizacije – na površinu izranja novo temeljno pitanje – pitanje poreznog tretmana takvih djelatnosti. Postoje tri opća pristupa koja se raspravljaju poslije, u prikazanom pregledu po državama. Prvi pristup određuje oporezivanje dobiti od svih gospodarskih djelatnosti neovisno o izvoru ili namjeni prihoda. Druga je mogućnost primjena kriterija “namjene prihoda”, čime se izuzima od oporezivanja svaka dobit od gospodarske djelatnosti koja se upotrebljava za svrhu od javnog interesa. Konačno, treći se pristup usredotočuje na izvor dobiti te oslobađa oporezivanja samo onu dobit koja je nastala od gospodarske djelatnosti “povezane” s ostvarivanjem općekorisne svrhe organizacije. Slijedi pregled država koje koriste ova tri pristupa.

1. **Primjena širokog oporezivanja gospodarskih djelatnosti NPO**

– U *Ukrajini* se u vezi s NPO primjenjuje 28 različitih poreza na gospodarsku djelatnost. Ne postoje opća oslobođenja dostupna svim NPO-ima iako su neke tradicionalno povlaštene skupine dobile određene povlastice (primjerice, ratni veterani).

– Sve donedavno *Estonija* je primjenjivala poreze na sve “gospodarske” djelatnosti NPO, a široka definicija takvih djelatnosti uključivala je i prihode od dobrotvornih akcija, i poslovnu djelatnost. *Litva* također oporezuje dobit NPO, međutim značajno nižom stopom od 5%.

– *Kirgistan* oporezuje sve gospodarske djelatnosti javnih udruga, ali primjenjuje snižene stope na tradicionalne općekorisne svrhe, poput obrazovanja i medicinskog školovanja.

2. Primjena kriterija “namjene prihoda” pri oporezivanju

- *Poljska* oslobađa porezne odgovornosti prihode zaklada ako ih namjenjuju ciljevima od javnog interesa navedenim u zakonu.¹⁴

- *Velika Britanija* izuzima od oporezivanja dobit trgovačkih društava u slučaju da su ih osnovale dobrotvorne organizacije te da se ona koristi isključivo u dobrotvorne svrhe.

- *Češka* oporezuje dobit od gospodarske i trgovačke djelatnosti povezane s općekorisnom svrhom NPO, ali izuzima manji iznos od 30% od porezne osnovice ili 3 milijuna kruna (oko 100 000 USD) ako se on koristi za promicanje svrhe od javnog interesa.¹⁵ Dobit od nepovezanih djelatnosti oporezuje se u potpunosti.

3. Primjena kriterija “povezanosti” pri oporezivanju

- *SAD* izuzima od oporezivanja dobit od gospodarskih djelatnosti koje su povezane s općekorisnom svrhom NPO, a oporezuje sve prihode od gospodarskih djelatnosti koje to nisu.

- *Njemačka* zahtijeva 1) da gospodarska djelatnost bude usmjerena na postizanje općekorisne svrhe organizacije, i 2) da bude nužna za postizanje te svrhe. U protivnom, nema poreznog oslobođenja.

- *Mađarska* je uvela jedan drugi pristup, nabrajajući djelatnosti (uz dodatak opće odredbe) koje su oslobođene oporezivanja. Prihodi od svih drugih djelatnosti se oporezuju, osim ako iznose manje od 100 000 HUF ili 10% bruto prihoda NPO.

Naravno, moguće je stvoriti razna mješovita rješenja koja se temelje na dva ili više od navedenih pristupa. Primjerice, moguće je odrediti porezno oslobođenje na neto dobit ispod određenog iznosa, dok se za

¹⁴ Zakon o porezu na dobit pravnih osoba od 15. veljače 1992., članak 17., izmijenjen 1995.

¹⁵ *SELECT LEGISLATIVE TEXTS AND COMMENTARIES ON CENTRAL AND EAST EUROPEAN NOT-FOR-PROFIT LAW (Izbor zakonskih tekstova i komentara država srednje i istočne Europe iz područja neprofitnog prava)*, Izvještaj iz Češke, pripremio Petr Pajas.

veće iznose postojanje porezne obveze može utvrđivati primjenom kriterija “povezanosti”.

Ne postoji suglasnost oko toga što bi bio najbolji način reguliranja ovog pitanja sa stajališta NPO i sa stajališta države. Različiti pristupi odražavaju različite društvene i gospodarske uvjete, pravne tradicije i smjerove zakonodavnog/upravnog razvoja. Neki stručnjaci smatraju da ova neodređenost proizlazi iz različitog poimanja uloge NPO te upućuju na posebne psihološke i institucionalne standarde pravičnosti i pravednosti u različitim državama.¹⁶

Vjerojatno je lakše uočiti zajedničke odrednice za raščlanjivanje i ocjenjivanje navedenih mogućnosti. U ovom se radu određuje i primjenjuje pet kriterija za raščlambu: jednostavnost ili složenost upravnih radnji; učinkovitost ubiranja poreza; učinci na gospodarski sektor; učinci na razvoj neprofitnog sektora i problemi u primjeni. Postoje i drugi kriteriji upotrebljivi za analizu, međutim upotrebom pet nabrojanih stječe se jasna slika o prednostima i manama svakoga pojedinačnog rješenja.

B. OPOREZIVANJE SVIH ILI SVIH VAŽNIH GOSPODARSKIH I TRGOVAČKIH DJELATNOSTI

Prvi je pristup općenito oporezivanje svih prihoda od gospodarske ili trgovačke djelatnosti neovisno o izvoru ili namjeni prihoda. Ukrajina primjenjuje ovo pravilo, Estonija ga je nedavno napustila, a Litva kreće u sličnom smjeru.

1. Teorijska objašnjenja i razlozi primjene

Zagovornici ovog rješenja vjeruju da porezne olakšice koje bi NPO mogle dobiti za obavljanje gospodarske djelatnosti, predstavljaju štetnu “nelojalnu utakmicu” u odnosu na profitni sektor. Navodi se da po-

¹⁶ Vidi, primjerice, Ole Gejm-Onstad, *The Taxation of Unrelated Business Income of Non profit Organizations (Oporezivanje nepovezane gospodarske djelatnosti neprofitnih organizacija)*, 9-15 (u arhivu Međunarodnog centra za neprofitno pravo).

rezna oslobođenja smanjuju granične kapitalne troškove čime se smanjuju proizvodni troškovi NPO. Mnogi kritičari naglašavaju da izuzimanje od oporezivanja dobiti NPO omogućava njima veći povrat poreza za gospodarske djelatnosti nego što je to slučaj s trgovačkim društvima. Nadalje, dobit izuzeta od oporezivanja omogućava održavanje niže granice profitabilnosti za NPO. Ta se prednost može iskoristiti za snižavanje cijene robe i usluga ispod njezine tržišne vrijednosti, s čime se trgovački sektor ne može mjeriti. Novi se sudionici na tržištu najčešće i pojavljuju na ovaj način, a već je i sama pojava novog konkurenta potencijalno opasna za gospodarske subjekte. Nakon što NPO počnu djelovati i osvoje dio tržišta, profitna društva mogu tijekom utakmice za preostali dio tržišta biti izbačena iz igre. Pri tome, porezne olakšice mogu stvoriti veću kapitalnu osnovicu za NPO koja se pak može iskoristiti za financiranje proširenja i nadjačati trgovačka društva u natjecanjima za zemljišta ili poslovne prostore.¹⁷ Ukratko, zagovaratelji ovog pristupa tvrde da je, uz moguću iznimku vezanu uz određene tradicionalne djelatnosti od javnog interesa, nužno oporezivati sve gospodarske djelatnosti NPO-a kako bi se njihov položaj na tržištu izjednačio s trgovačkim društvima.¹⁸

¹⁷ John Copeland & Gabriel Rudney, *Business Income of Not-for-profits and Competitive Advantage (Poslovna dobit neprofitnih organizacija i kompetitivne prednosti)*, Tax Notes, 747, 749 (1986) (raspravljajući o komparativnim prednostima NPO prije oporezivanja).

¹⁸ Dodatno se tvrdi da NPO posjeduju komparativne prednosti nad profitnim sektorom i prije oporezivanja, što opet uklanja potrebu za davanjem daljnjih povlastica. Prvo, NPO mogu lakše prodati svoju robu i usluge na tržištu s obzirom da javnost često vjeruje kako one nude bolju kvalitetu i niže cijene od profitnog sektora. Korisnici usluga NPO često doživljavaju svoj odnos s njihovom upravom kao prislan i povjerljiv. Drugo, NPO često imaju manje troškove rada, posebno ako imaju volontere. Treće, dok se profitne organizacije financiraju isključivo iz vlastite dobiti, prodajom robe i usluga, NPO mogu dobivati dotacije i donacije. Međutim, kao što je već naglašeno, potonji izvori su ograničeni u državama SIE i ND, i općenito gledano ti su razlozi tek u manjoj mjeri primjenjivi na države u tranziciji. (Upravo suprotno, neki stručnjaci tvrde da ovakav porezni režim zapravo šteti NPO-ima

2. Kriteriji analize

a) **Jednostavnost ili složenost upravnih radnji:** Osnovna je prednost ovog pristupa jednostavnost upravnih radnji. Dok bi tradicionalne povlastice ili primjena doktrine o određivanju “trgovačkih” djelatnosti smanjile mjeru jednostavnosti, model koji NPO tretira poput svih ostalih profitnih organizacija u svrhu oporezivanja vrlo je jednostavno primijeniti. Uz to, širokim određivanjem porezne osnovice može se reducirati mogućnost zlouporabe.

b) **Učinkovitost ubiranja poreza:** Porezna osnovica ovisi o broju poreznih obveznika i njihovim prihodima. Oporezivanje svih gospodarskih djelatnosti vjerojatno bi smanjilo njihovo obavljanje od strane NPO. Tako bi – možda suprotno od očekivanog – ovaj model smanjio poreznu osnovicu. Stoga je bez empirijske analize teško odrediti učinke ovog modela na ubiranje poreza.

c) **Učinci na gospodarski sektor:** Model isključuje većinu negativnih učinaka na trgovački sektor i sprečava neloyalnu utakmicu. Budući da su gospodarske djelatnosti u oba sektora jednako oporezivane, NPO i trgovačka društva imaju gotovo jednaki položaj na tržištu.

d) **Učinci na razvoj neprofitnog sektora:** Ovaj pristup ograničava razvoj neprofitnog sektora. NPO koje djeluju u ovom uređenju, moraju plaćati porez na gospodarske djelatnosti, čak i kada su one povezane sa svrhom od javnog interesa. Time ih se ograničava u samofinanciranju vlastitog djelovanja. Nadalje, ovim se pristupom ne potiču NPO na bavljenje djelatnostima od javnog interesa koje uključuju određeni stupanj gospodarskih ili trgovačkih karakteristika (primjerice, udruga slijepih koja bi prodavala pse vodiče) budući da su takve djelatnosti u cijelosti oporezive.

e) **Problemi u primjeni:** Gledano iz kuta računovodstva, treba primijetiti da je često teško odrediti prihode i troškove NPO koji bi bili vezani uz samo jedan određeni projekt. Osim toga, prethodno se mora ut-

u odnosu na trgovački sektor. Naime, profitna društva mogu reinvestirati dobit na različite načine koji se porezno priznaju pa time smanjuju dobit i porez, dok NPO, koje dobit koriste isključivo u promicanje svoje osnovne svrhe, ne mogu obaviti slične transakcije te zato u praksi snose veći porezni teret.)

vrđiti koje se djelatnosti uopće smatraju “gospodarskim” ili “trgovačkim” djelatnostima.

C. **PRIMJENA KRITERIJA “NAMJENE PRIHODA”**

Druga mogućnost oporezivanja gospodarske djelatnosti NPO koristi kriterij “namjene prihoda”. Tako su, primjerice, *Poljska, Velika Britanija, Češka, Hrvatska, Danska i Irska* razvile određene oblike ovog modela. Izvor prihoda je potpuno nevažan (je li gospodarska djelatnost vezana uz općekorisnu svrhu NPO). Umjesto toga, oporezivanje ovisi isključivo o svrsi za koju je dobit upotrijebljena. Svi oni prihodi koji su namijenjeni svrsi od javnog interesa, izuzimaju se od oporezivanja.¹⁹

Neke države ograničavaju najveći iznos koji se može osloboditi poreza. U *Hrvatskoj* je, primjerice, izuzeta od oporezivanja dobit koja ukupno ne prelazi 50 000 kuna (oko 4 000 USD).²⁰ U *Češkoj* se izuzima dobit do oko 100 000 USD, pod uvjetom da se utroši u djelatnosti koje promiču svrhu od javnog interesa.²¹

1. Teorijska objašnjenja i razlozi primjene

Temeljna je pretpostavka ovog rješenja da se poreznim olakšicama treba poticati djelatnosti koje služe svrsi od javnog interesa. Stoga samo

¹⁹ U nekim se državama određuje rok unutar kojega neto dobit mora biti utrošena u svrhe od javnog interesa da bi se izuzela od oporezivanja. Međutim, teško je nadzirati tijek novca. Osim toga, slična ograničenja otežavaju provođenje projekata jer novac mora biti uložen u određenom roku neovisno o učinkovitosti takva ulaganja. Konačno, ovakva pravila mogu škoditi višegodišnjim ugovorima i sporazumima. Zbog svega navedenoga, Poljska je 1995. godine ukinula dvogodišnji rok koji se primjenjivao na izuzimanje namjenskog prihoda.

²⁰ *SELECT LEGISLATIVE TEXTS AND COMMENTARIES ON CENTRAL AND EAST EUROPEAN NOT-FOR-PROFIT LAW (Izbor zakonskih tekstova i komentara država srednje i istočne Europe iz područja neprofitnog prava)*, Izvještaj iz Hrvatske, str. 6., pripremio Gojko Bežovan.

²¹ Pajas, *supra* bilj. 15., str. 9. Češka oporezuje dobit od gospodarske i trgovačke djelatnosti povezane s općekorisnom svrhom NPO, ali izuzima samo manji iznos od 30% porezne osnovice ili 3 milijuna kruna. Ovakav model kombinira kriterij “namjene prihoda” s uvjetom da gospodarska djelatnost mora biti povezana sa svrhom od javnog interesa, što stvara poteškoće u primjeni.

dobit stvarno potrošena za legitimno promicanje svrhe od javnog interesa može biti oslobođena poreza. Predlagatelji ovog modela tvrde da su porezne olakšice prihvatljive zato što se prostiru na djelatnosti koje bi država mogla i trebala poduzeti radi poboljšanja položaja svojih građana.

Mnoge države koje primjenjuju ovo pravilo ograničavaju iznos koji se može izuzeti, u apsolutnom iznosu ili u postotku, od dobiti ili porezne osnovice. Iako je utvrđivanje vrijednosti jednostavan način ograničavanja gubitka koji će imati država, jasno je da je svaki odabrani iznos zapravo arbitraran.

2. Kriteriji analize

a) **Jednostavnost ili složenost upravnih radnji:** Izbjegava se složeno ispitivanje podrijetla prihoda kako bi se utvrdilo je li izvor povezan s općekorisnom svrhom NPO (ili ima li određena djelatnost odgovarajućeg profitnog “dvojnika”). S druge strane, potrebno je točno utvrditi troši li se dobit na svrhu od javnog interesa, što je često također prilično teško utvrditi.

b) **Učinkovitost ubiranja poreza:** U svojem osnovnom obliku ovaj bi model nosio najmanje porezne prihode. Dokle god se dobit koristi za svrhe od javnog interesa, nema porezne odgovornosti. Gubitak poreznog prihoda može se smanjiti određivanjem gornje granice iznosa oslobođenog oporezivanja.

c) **Učinci na gospodarski sektor:** Ovaj model bi vjerojatno izazvao najžešće protivljenje stručnjaka koji upozoravaju na nelojalnu utakmicu. Primjerice, ako zaklada koja pomaže siromašne stječe svoj prihod proizvodnjom i prodajom radioprijemnika, cjelokupna bi dobit bila izuzeta od oporezivanja jer se u potpunosti koristi u svrhe od javnog interesa. Međutim, takav porezni tretman omogućava zakladi da se održi na tržištu, čak i slučaju da je manje učinkovita od svojih trgovačkih “dvojnika”. Osim toga, ako NPO koristi ovu povlasticu i započne obavljati potpuno nepovezanu gospodarsku djelatnost, vjerojatno je da će javnost početi doživljavati NPO-e kao vješto prikrivene profitne pravne osobe. Stoga ovaj pristup može izazvati ozbiljne makroekonomske posljedice na trgovački sektor te izazvati javno nepovjerenje prema neprofitnom sektoru. Također može u neprofitni sektor privući beskrupulozne pojedince radi izbjegavanja poreza.

d) **Učinci na razvoj neprofitnog sektora:** U slučaju da se ne određuje gornja granica iznosa koji je izuzet od oporezivanja, očito je da ovaj model osigurava najveću mjeru financijske podrške NPO. Čak i ako postoji granica, NPO imaju točno određeni iznos dobiti od gospodarske djelatnosti koji može biti izuzet od oporezivanja. Međutim, važno je imati na umu da određivanje roka unutar kojeg se dobit mora utrošiti ima suprotan učinak na pokretanje projekata, a stvara i druge, knjigovodstvene probleme.²²

e) **Problemi u primjeni:** Najveći problem u praksi je odrediti što predstavlja valjano utrošenu dobit organizacije za promicanja njene svrhe od javnog interesa. Točnije, kakva se veza traži između trošenja i svrhe NPO? Novac koje se utroši na hranu je očito jedan od temeljnih ciljeva udruge za borbu protiv gladi. Međutim, je li organiziranje tečajeva (što navodno omogućava korisnicima lakše pronalaženje zaposlenja koje će im donijeti novac za hranu) dovoljno povezana djelatnost? Što je s pružanjem usluga brige za djecu kako bi korisnici mogli tražiti zaposlenje? Iznimno je teško donijeti i provoditi zakone ili druge propise koji bi na odgovarajući način odredili potrebnu vezu između troškova i svrhe od javnog interesa. Stoga se najčešće odlučuje u svakom konkretnom slučaju posebno.

Inačica ovog pravila, kojom se određuje granica ispod koje je sva dobit od gospodarske djelatnosti oslobođena oporezivanja, povlači za sobom daljnja zanimljiva pitanja.

Primjerice:

- 1) koji bi to iznos trebao biti,
- 2) odnosi li se granica na bruto ili neto prihod, i
- 3) kako spriječiti NPO da se podijele u više organizacija da bi izbjegle plaćanje poreza na dobit od gospodarske djelatnosti iznad određene granice?

²² Vidi bilj. 19. *supra*.

D. **PRIMJENA KRITERIJA “POVEZANOSTI”**

Ovaj model izuzima od oporezivanja dobit od onih gospodarskih djelatnosti koje su povezane s općekorisnom svrhom NPO. Različiti oblici primjenjuju se u mnogih državama, kao primjerice u *SAD-u*, *Francuskoj*, *Njemačkoj*, *Nizozemskoj* i mnogim *SIE državama*.²³

1. **Teorijska objašnjenja i razlozi primjene**

Izuzimanje od oporezivanja prihoda od gospodarskih djelatnosti koje su povezane sa svrhom od javnog interesa, ima veliko teorijsko opravdanje. Određena gospodarska djelatnost je za NPO često najučinkovitiji način ostvarivanja njihove temeljne svrhe. Tako se može očekivati da NPO koja pomaže posebnoj skupini ljudi s nepovoljnijim društvenim položajem, proizvodi i/ili dijeli proizvode koji pomažu dotičnoj skupini (primjerice, medicinska oprema za invalide). NPO koje promiču kulturu često se bave izdavanjem promidžbenog materijala ili naplaćuju ulaznice za kulturne priredbe. Navedene djelatnosti imaju posebnu važnost u odnosima s javnošću, a i država i građani ih smatraju logičnim djelom ciljeva radi kojih su NPO osnovane. Ako je svrha od javnog interesa temeljno načelo jedno NPO, i ako se dobit ne dijeli na neprimjereni način, potpuno je opravdano poticati povezane djelatnosti pomoću poreznih olakšica.

Izuzimajući od oporezivanja dobit stečenu takvim djelatnostima, država ne samo da osigurava dodatne prihode za NPO-e već i otvoreno potiče NPO na određenu vrstu ponašanja. Tradicionalno objašnjenje za ovakvo postupanje je da država poreznim olakšicama pokušava neizravno financirati određene djelatnosti određenih NPO.²⁴ Mnogi smatraju

²³ Neke države, poput Bugarske i Kanade, koriste kriterij “povezanosti” kako bi odredile koje gospodarske i trgovačke djelatnosti NPO uopće mogu obavljati. Primjerice, bugarske NPO mogu obavljati “pomoćne gospodarske djelatnosti” ako su one 1) ograničenog opsega u usporedbi s ukupnošću djelatnosti organizacije, i 2) ako pridonose svrsi organizacije na neki drugi način, a ne samo financijskim učinkom.

²⁴ Analizu učinaka poreznih povlastica koji ih čine vrstom neizravnog financiranja organizacija od javnog interesa, vidi u: Mark A. Hall & John D. Colombo, *The Charitable Status of Not-for-profit Hospitals: Toward a Donative Theory of Tax Exemption (Dobrotvorni položaj neprofitnih bolnica: Porezne olakšice kao donacije)*, 66 WASH. L. REV. 307 (1991).

kako su ovakve povlastice opravdane budući da NPO često pružaju osnovne usluge koje bi inače morala osigurati država, a povlastice omogućavaju ostvarivanje potrebne razine usluga. Osim toga, neprofitni sektor, u usporedbi s državnom birokracijom, često može brže identificirati potrebe u društvu te ih učinkovitije zadovoljiti.²⁵ Iako ova argumentacija može opravdati svaku državnu potporu NPO, najuvjerljivija je upravo u kontekstu potpora koje država pruža gospodarskim djelatnostima povezanim s ostvarivanjem svrhe od javnog interesa.

Kriterij “povezanosti” zahtijeva od NPO da usmjere najveći dio svojih djelatnosti prema svrsi od javnog interesa, a ne potiče bavljenje gospodarskom djelatnošću samo zato što se njome ostvaruje znatna dobit. Osim toga, porezne se olakšice pružaju samo djelatnostima od javnog interesa.²⁶ Takve djelatnosti, koje društvo smatra izrazito važnim, neće od profitnog sektora nailaziti na prihvatljivu kritiku svoga nelojalnog učinka na tržištu.

2. Kriteriji analize

a) **Jednostavnost ili složenost upravnih radnji:** Nažalost, često je teško razlikovati “povezane” gospodarske djelatnosti od “nepovezanih”, pa je stoga primjena ovog kriterija često vrlo složena.²⁷ I dok su opći okviri ovog pravila sasvim jasni a rješavanje mnogih slučajeva sasvim jednostavno, nedostatak posebnih pravila stvara teškoće pri rješavanju graničnih slučajeva. Primjerice, kada muzej u svom prostoru prodaje knjige o djelima koja su u njemu izložena ili reprodukcije djela iz svoje kolekcije očito je da se radi o djelatnostima koje su povezane s njegovom osnovnom svrhom i one se ne bi trebale oporezivati. Među-

²⁵ Vidi *The Role and Purpose of the Not-for-Profit Sector (Uloga i svrha neprofitnog sektora)*, izlaganje Leona Irisha na Konferenciji o uređenju civilnog društva u Sinaii, Rumunjska, svibanj 1994. (u arhivu Međunarodnog centra za neprofitno pravo).

²⁶ Čak i bez “poticaja” za bavljenje “povezanim” djelatnostima, NPO mogu izabrati ovaj put jer poznaju tržište, već imaju korisna osobna poznanstva i potrebna sredstva, a i njihovi korisnici to očekuju.

²⁷ S obzirom na taj problem, lokalni porezni inspektori često pogrešno primjenjuju ovaj kriterij; naime, gleda se isključivo priroda same djelatnosti a ne i općekorisne svrhe organizacije.

tim, kako tretirati trgovinu u vlasništvu muzeja, koja se nalazi negdje drugdje i koja prodaje knjige o umjetnosti i kulturi općenito? Smještaj same djelatnosti može biti presudan; primjerice, kavana u prostorima muzeja čini prirodnu cjelinu i pruža osvježene posjetiteljima muzeja, dok bi ista djelatnost smještena u drugom djelu grada bila očito nepovezana sa svrhom muzeja. Problematičnost primjene kriterija “povezanosti” očituje se i u relativno malim prihodima za državu pri ubiranju poreza.²⁸

Zbog svega navedenog teško je izraditi odgovarajuću zakonsku regulativu za primjenu kriterija “povezanosti”. Pravila se često moraju stvarati od slučaja do slučaja. S vremenom je stvorena veća skupina odluka ili pravila za primjenu ovog kriterija, i problema u praksi je sve manje. Međutim, u državama u tranziciji, u kojima se smjernice za uređivanje neprofitnog sektora tek moraju stvoriti, kriterij “povezanosti” stvara određenu razinu pravne nesigurnosti vezano uz oporezivanje dobiti. Postoji opasnost da se NPO nepotrebno odvrću od obavljanja određenih djelatnosti ili da se podvrgavaju arbitrarnim upravnim rješenjima.

b) **Učinkovitost ubiranja poreza:** Iskustva zemalja koje primjenjuju ovo pravilo pokazuje da opisane teškoće imaju za posljedicu veći gubitak prihoda od prihvatljive mjere, te da se ukupno dobiva manji porezni prihod nego u slučaju oporezivanja svih gospodarskih djelatnosti. S druge strane, ovaj pristup oporezuje “nepovezanu” djelatnost koja bi mogla biti izuzeta primjenom kriterija “namjene prihoda”. Pažljivo oblikovanje i provođenje modela “povezanosti” može ograničiti gubitke u poreznim prihodima.

c) **Učinci na gospodarski sektor:** Ovaj model, barem teorijski, ne pruža NPO nikakve povlastice u odnosu na profitni sektor u “nepovezanim” područjima, čime uklanja probleme vezane uz neloyalnu utakmicu. Zapravo, ne potiču se NPO na bavljenje djelatnostima koje nisu povezane s njihovom svrhom od javnog interesa (osim ako se stvara značajna dobit koja ostaje nakon oporezivanja, ali tada profitni sektor također sudjeluje na tržištu pod jednakim uvjetima). Osim toga, “povezane” djelatnosti često po svojoj prirodi pripadaju djelokrugu neprofitnog sektora i nisu gospodarski zanimljive trgovačkim društvima. Moguće

²⁸ Vidi Susan Rose-Ackerman, *Unfair Competition and Corporate Income Taxation (Neloyalna utakmica i porez na dobit)*, 34 STANFORD L. REV. 1017 (1982).

je, također, odrediti gornji iznos dobiti od “povezane” djelatnosti koji se oslobađa poreza kako bi se smanjila mogućnost zlouporabe.

d) *Učinci na razvoj neprofitnog sektora*: Kriterij “povezanosti” potiče NPO da se bave gospodarskim djelatnostima koje su vezane uz njihove ciljeve od javnog interesa. Time se podržavaju djelatnosti koje se smatraju djelatnostima od javnog interesa i općenito vrijedne javne potpore. Nadalje, putem gospodarskih djelatnosti omogućava se i samofinanciranje. Međutim, dobit za NPO je ovdje manja od dobiti uz primjenu kriterija “namjene prihoda”.

e) *Problemi u primjeni*: Kao što je već naglašeno, temeljni je problem odrediti što se smatra “povezanim”, a što “nepovezanim” djelatnostima. Ovdje nam pomaže pregled rješenja po državama. *Bugarska* dopušta bavljenje samo onim gospodarskim djelatnostima koje su “povezane”, zahtijevajući da se njima ostvaruje svrha od javnog interesa na drugi način a ne samo stvaranjem dobiti. U *Francuskoj*, određena djelatnost mora izravno pridonositi ostvarivanju svrhe NPO da bi se mogla smatrati “povezanim” djelatnošću.²⁹ U SAD-u sama Porezna uprava određuje koje se djelatnosti smatraju “značajno povezanim” sa svrhom od javnog interesa.³⁰ Zahtijeva se da djelatnost bude uzročno povezana s općekorisnom svrhom NPO i mora “značajno pridonositi” njenom ostvarivanju.³¹ Nažalost, teško je prevesti ova načela u primjenjiva i koherentna pravila.

²⁹ To znači da mora postojati izravna veza između djelatnosti iz statuta organizacije i gospodarskih djelatnosti. Dodatni uvjeti koje moraju zadovoljiti gospodarske djelatnosti da bi se u Francuskoj izuzele od oporezivanja su: 1) uprava udruge se mora rukovoditi načelom nedistribucije dobiti; 2) udruga ne smije sustavno težiti stvaranju dobiti; 3) dobit se mora utrošiti za ostvarivanje svrha navedenih u statutu i 4) gospodarska djelatnost mora biti društveno opravdana i zadovoljavati potrebe koje nisu u dovoljnoj mjeri zadovoljene na postojećem lokalnom tržištu.

³⁰ I. R. C. 513(a) (1986). Uz to, stvaranje dobiti koja se može koristiti za ostvarivanje svrhe od javnog interesa nije dovoljno da bi se djelatnost smatrala “povezanim”. U protivnom bi se radilo o kriteriju “namjene prihoda”. Umjesto toga, traži se “značajna” ili “uzročna” veza između svrhe od javnog interesa i gospodarske djelatnosti. Djelatnost sama po sebi mora ostvarivati ciljeve NPO ili biti isprepletena s ostvarivanjem svrhe. Ako takve veze nema, djelatnost se smatra “nepovezanim” i oporezuje se.

³¹ Treas. Reg. 1.513-1(d)(2) (1987). Vidi Carol S. Niccolis et al., *Unrelated Business Income Tax and Unfair Competition: Current Status of the Law (Porez na nepovezanu gospodarsku djelatnost i nelojalna utakmica: Postojeća regulativa)*, 15 J.C. & U.L. 249 (1989).

Neke države u svojim zakonima, na primjer, umjesto definiranja pojma “povezanosti” nabrajaju djelatnosti koje se imaju smatrati takvima. Tako *Mađarska* navodeći otvoreni popis takvih djelatnosti, pruža jasnije upute NPO-ima i državnim službenicima. Može postojati posebni popis za sve NPO od javnog interesa, a mogu se odrediti i posebne skupine djelatnosti za različite vrste organizacija.³² Obično se još dodaje opća odredba koja određuje da se sve ostale djelatnosti od javnog interesa oslobađaju oporezivanja.

Postoji još jedan vrlo učinkovit način uređivanja ove problematike: zakonom se određuju osnovna načela “povezanosti”, dok drugi podzakonski akti uređuju pojedine definicije i stvaraju primjenjiva i učinkovita pravila.³³ Ona mogu sadržavati popis djelatnosti koje su izuzete od oporezivanja, točne upute i/ili objašnjenja i primjere. Svako nabranje izuzetih djelatnosti mora sadržavati opću odredbu kako bi se naglasilo da se, primjerice, radi samo o navedenim djelatnostima a ne i o potpunom popisu.³⁴ U praksi je moguće stvoriti zajednički odbor sastavljen od predstavnika vlade i NPO koji bi izradio prijedlog popisa djelatnosti izuzetih od oporezivanja. Osim toga, sadržaj podzakonskih akata s vremenom će se poboljšati jer će i državni službenici i predstavnici NPO steći iskustvo, a razvit će se i pravna praksa koja će ukazati na prihvatljivost određenih rješenja. U nekim je državama radi veće sigurnosti moguće tražiti prethodnu upravnu odluku kojom se utvrđuje kako će se određena djelatnost NPO tretirati u porezne svrhe.³⁵

³² U Mađarskoj postoje dvije skupine djelatnosti od javnog interesa. Skupina A se odnosi na udruge i zaklade. Skupina B se primjenjuje na ustanove od javnog interesa. *Izbor zakonskih tekstova i komentara država srednje i istočne Europe iz područja neprofitnog prava*, Izvještaj iz Mađarske, str. 12., pripremio Gabor Gyorffy.

³³ Budući da je jednostavnije promijeniti podzakonski akt nego sam zakon, poželjno je nabrajati djelatnosti oslobođene poreza u podzakonskom aktu. Time se omogućava učinkovitija promjena u slučaju potrebe i nema potrebe pokretanja složenog postupka za izmjenu zakona.

³⁴ Naravno, popis je suviše uzak da bi mogao u potpunosti definirati djelatnosti izuzete od oporezivanja, a opća odredba po svojoj prirodi, zapravo, uklanja potrebu nabranja djelatnosti. Ipak, nabranje pomaže onima koji primjenjuju propise dajući im određene smjernice i ograničavajući arbitrarno donošenje odluka.

³⁵ U SAD-u se ova odluka naziva “odlukom po privatnoj molbi” (*private letter ruling*).

VI. ZAKLJUČAK

Države SIE i ND, uređujući pitanje gospodarskih djelatnosti NPO-a, moraju učiti na iskustvima i praksi drugih država. Gotovo sve demokratske države imaju razvijeni neprofitni sektor i dopuštaju NPO-ima bavljenje barem nekim gospodarskim djelatnostima. Kada se jednom usvoji ovo temeljno načelo, osnovni problem postaje način oporezivanja takvih djelatnosti.³⁶ Prikazana su i analizirana tri temeljna pristupa oporezivanju gospodarskih djelatnosti NPO. To su: 1) oporezivanje svake dobiti od takvih djelatnosti; 2) izuzimanje od oporezivanja dobiti koja je namijenjena postizanju svrhe od javnog interesa, tzv. kriterij “namjene prihoda”; i 3) izuzimanje od oporezivanja dobiti koja je stvorena gospodarskim djelatnostima “povezanim” sa svrhom od javnog interesa jedne NPO. Rezultati ove analize sažeti su na temelju pet identificiranih kriterija.

1) Jednostavnost ili složenost upravnih radnji

Najjednostavnije je oporezivanje svih gospodarskih djelatnosti. Nakon što se odredi pojam “gospodarskih” djelatnosti, neprofitne i profitne organizacije tretiraju se jednako. Model “namjene prihoda” je nešto složeniji. Osnovni problem je odrediti i primijeniti mjerila kojima se utvrđuje što se smatra utrošenim u promicanje svrhe od javnog interesa. Kriterij “povezanosti” je najteže primjenjiv zato što je teško odrediti potrebnu razinu povezanosti između gospodarske djelatnosti i svrhe od javnog interesa.

2) Učinkovitost ubiranja poreza

Najveća potencijalna porezna osnovica nastaje primjenom prvog modela, budući da oporezivanju podvrgava najveći broj djelatnosti NPO. Međutim, nije jasno koliko će poreza uistinu biti ubrano. U svome čistom obliku, model “namjene prihoda” daje najmanje porezne prihode jer se sva dobit iz svih izvora oslobađa oporezivanja ako se koristi za postizanje svrhe od javnog interesa. Stoga mnoge države određuju gra-

³⁶ Druga slična pitanja u vezi s financiranjem NPO, kao primjerice državne dotacije, privatizacija, gospodarenje javnim dobrom i slično, ne ulaze u sadržaj ovog članka.

nične iznose do kojih se primjenjuje izuzimanje od oporezivanja kako bi gubitak porezne osnovice sveli na najmanju mjeru. Model “povezanosti” također smanjuje oporezivanje porezne osnovice, ali čini se u manjoj mjeri od modela “namjene prihoda”. Razlog tome je taj što ovaj model ima učinak usmjeravanja djelatnosti NPO prema određenim područjima često povezanim s ostvarivanjem svrhe od javnog interesa, i što pruža porezne olakšice samo “povezanim” djelatnostima.

3) Učinci na gospodarski sektor

Oporezivanje cjelokupne dobiti od svih gospodarskih djelatnosti je najprihvatljivije za trgovački sektor zato što se time ne stvaraju povoljniji, nepravedni i nelojalni uvjeti za NPO. Model “namjene prihoda” u svojem čistom obliku ne sprečava nelojalnu utakmicu s obzirom da svrha trošenja dobiti NPO uzrokuje primjenu poreznih olakšica koje nisu dostupne njihovim profitnim “dvojnica”. Svakako, ograničavanje iznosa koji se povlašćuje smanjuje usporedne prednosti NPO. Model “povezanosti” u najvećoj mjeri umanjuje nelojalnu utakmicu, potičući NPO da se bave određenim djelatnostima koje su tradicionalno povezane s javnim interesom, a izjednačava ih s profitnim društvima kada se bave gospodarskim djelatnostima isključivo radi stjecanja dobiti.

4) Učinci na razvoj neprofitnog sektora

Oporezivanje cjelokupne dobiti neprofitnog sektora smanjuje njegovo samofinanciranje predajom sredstava državnoj blagajni. Općeprihvaćen je stav da bi NPO koje se posvećuju svrhama od javnog interesa, ako već ne dobivaju izravnu potporu od države, trebale barem biti oslobođene prelijevanja njihovih sredstava državi (na način kako to čine profitna društva). Oporezivanje dobiti od svih gospodarskih djelatnosti ne potiče obavljanje djelatnosti od javnog interesa te je najnepovoljnije za neprofitni sektor. Najmanje što se može očekivati je da se na takve djelatnosti primjenjuje snižena, povlaštena porezna stopa u odnosu na trgovačka društva.

Model “namjene prihoda” osigurava najveće prihode za NPO jer se gotovo svaka dobit može izuzeti od oporezivanja ako se troši u “prave” svrhe. Ta će povlastica ovisiti o granicama koje država može postaviti. Model “povezanosti” je nešto nepovoljniji za NPO jer se djelatnosti koje su usmjerene samo na stjecanje dobiti ne mogu izuzeti od oporezivanja. Ipak, ovaj model osigurava značajne porezne povlastice za NPO ako se one usredotočuju na djelatnosti povezane s njihovom svrhom od javnog

interesa. Osim toga, kriterij “povezanosti” usmjerava djelatnosti prema većoj društvenoj korisnosti, dok primjena kriterija “namjene prihoda” potiče NPO da se bave gospodarskom djelatnošću s najvećom mogućom dobiti.

5) Problemi u primjeni

Oporezivanje svake dobiti od gospodarske djelatnosti tehnički je najlakše izvedivo jer postoje istovjetna pravila koja se primjenjuju i na neprofitni i na profitni sektor. Model “namjene prihoda” koristi mehanički pristup kojeg nije teško primijeniti, ali je potrebno odrediti mjerila kako bi se odredilo što znači trošiti dobit na promicanje svrhe od javnog interesa te ustanoviti sustav nadzora nad stvarnom upotrebom sredstava. Dakle, potrebno je trajno nadgledati NPO i upotrebu njihovih sredstava, a ova nadzorna zadaća može biti vrlo teško provediva. Osim toga, ovaj model sadrži u sebi veću vjerojatnost privlačenja koristoljubivih pojedinaca koji bi mogli zlorabiti NPO radi izbjegavanja poreza. Model “povezanosti” je relativno teško primjenjiv s obzirom da ga je izuzetno složeno definirati i precizno primjenjivati, a čini se da najbolje funkcionira nakon dugogodišnjeg razvoja u upravnoj praksi. S druge strane, ovaj pristup potiče NPO da se bave djelatnostima koje su od javnog interesa.

Ovaj rad ne zagovara niti jedan od analiziranih pristupa. Njime se pokušava pružiti analitički okvir unutar kojeg politički čimbenici mogu odvagati navedene prednosti i mane, uzimajući u obzir posebnosti uvjeta u njihovim državama. Osim toga, prikazani modeli se mogu kombinirati, primjerice, izuzimanjem od oporezivanja cjelokupne dobiti od povezanih izvora i određene iznose od nepovezanih djelatnosti. U konačnici će izbor određenog modela ovisiti o društvenim, gospodarskim, političkim i pravnim tradicijama i uvjetima u svakoj pojedinoj državi. Nadamo se da će ovaj kratki prikaz nekih pitanja pridonijeti razvoju odgovarajućih i učinkovitih pravila kojima se uređuju gospodarske djelatnosti NPO-a.

Copyright ©
1997, 1998, 1999 by ICNL
All rights reserved
International Center for Not-for-Profit Law
733 15th Street, NW
Suite 420
Washington DC 20005 USA
Voice: 202-624-0766, Fax: 202-624-0767
Web: www.icnl.org, E-mail: infoicnl@icnl.org

ICNL
C.E.E. Regional Office
Apaczai Csere Janos 17-1
1052 Budapest
Hungary
Voice / Fax: (36 - 1) 318 69 23
E-mail: icnl@pronet.hu

B.a.B.e.

Budi aktivna, Budi emancipirana – Grupa za ženska ljudska prava
10 000 Zagreb, Prilaz Gjure Deželića 26
Tel. 385 1 48 46 180; tel./fax: 385 1 48 46 176
E-mail: babe@zamir.net
Web: www.babe.hr