

Status neprofitnih organizacija u sustavu poreza na dobit

Željko Dominis*

Neprofitne organizacije su organizacije kojima je primarni cilj ostvarivanje društvene koristi i služenje javnosti. U pravilu neprofitna organizacija nema za cilj stjecanje dobiti, međutim, zbog njenog djelovanja, koje uključuje i obavljanje neke gospodarske djelatnosti od koje ostvaruje prihode, mora utvrditi, na temelju prikupljenih činjenica bitnih za oporezivanje, je li u obvezi plaćanja poreza na dobit. U članku autor podsjeća na aktualne zakonske norme preispitivanja poreznog statusa u slučaju obavljanja gospodarskih djelatnosti.

1. UVOD

Neprofitne organizacije možemo definirati kao javne i privatne organizacije iz područja neprivrede koje se financiraju iz poreza, doprinosa, subvencija, donacija, članarina i sl. U većini zemalja, pa tako i u Hrvatskoj, gospodarska djelatnost neprofitne organizacije zakonski je regulirana, odnosno neprofitne organizacije svoje proizvode/usluge nude na tržištu. Međutim, mnoge od njih u Hrvatskoj i dalje se fokusiraju na donacije, sponzorstva ili različite vrste natječaja zbog nedostatka transparentnosti i jasnih objašnjenja mogućnosti gospodarskog djelovanja. Održivost i ovisnost o različitim vanjskim izvorima financiranja prepreka su za postizanje ciljeva u gotovo svim neprofitnim organizacijama, ali i najčešći razlog za promjenu koncepta poslovanja. Nesklonost usvajanju praksi usmjerenih na profit posebno je vidljiva u marketinškim operacijama. Iako je sam pojam „poslovni modeli“ neprofitnim organizacijama gotovo potpuno nepoznat, mnoge od njih, baš kao i profitne organizacije, svoje poslovanje temelje na poslovnim modelima kroz vrijednosti koje zagovaraju i resurse koje posjeduju.

Neprofitne organizacije nisu eksplicitno definirane u zakonodavstvu u Republici Hrvatskoj, što često ima posljedice u različitom tumačenju i prepoznavanju njihovog poreznog i računovodstvenog tretmana.

Djelatnosti koje se uobičajeno ne smatraju tržišnom djelatnošću, iako se sastoje od prodaje dobara ili usluga, su neredovite i pojedinačne djelatnosti koje se ne obavljaju učestalo i trajno. U slučaju takvih djelatnosti neprofitna organizacija nije obveznik poreza na dobit sve dok to posebnim rješenjem ne utvrdi Porezna uprava. Naime, u zakonskom reguliranju profitne djelatnosti neprofitne organizacije pošlo se od pretpostavke da se radi o manjem opsegu gospodarske aktivnosti, kojom se ne remete pravila tržišne konkurencije i koja je namijenjena potrošnji u skladu s djelatnošću neprofitne organizacije, a ne ostvarivanju profita.

Odredbe Zakona o porezu na dobit¹ (dalje: Zakon) uzimaju u obzir kako su državne ustanove, udruge, vjerske zajednice i druge neprofitne organizacije, iako stječu određene prihode, temeljno oslobođene plaćanja poreza na dobit jer, u skladu s posebnim propisima, obavljaju značajnu društveno korisnu funkciju zbog koje se i osnivaju.

Sukladno članku 2. stavku 1. Zakona porezni obveznik je trgovačko društvo i druga pravna i fizička osoba rezident Republike Hrvatske koja gospodarsku djelatnost obavlja samostalno, trajno i radi ostvarivanja dobiti, dohotka ili prihoda ili drugih gospodarskih procjenjivih koristi.

Člankom 2. stavkom 5. Zakona, propisano je kako tijela državne uprave, tijela područne (regionalne) samouprave, tijela lokalne samouprave i Hrvatska narodna banka nisu obveznici poreza na dobit, osim ako Zakonom nije drukčije određeno. Prema stavku 6. istog članka Zakona, državne ustanove, ustanove jedinica područne (regionalne) samouprave, ustanove jedinica lokalne samouprave, državni zavodi, vjerske zajednice, političke stranke, sindikati, komore, udruge, umjetničke udruge, dobrovoljna vatrogasna društva, zajednice tehničke kulture, turističke zajednice, sportski klubovi, sportska društva savezi, zaklade i fundacije nisu obveznici poreza na dobit.

Međutim, člankom 2. stavkom 7. Zakona propisano je da su osobe, navedene u stavku 5. i stavku 6. toga članka Zakona, a koje u skladu s posebnim propisima obavljaju određenu gospodarsku djelatnost čije bi neoporezivanje dovelo do stjecanja neopravdanih povlastica na tržištu, dužne u roku od osam dana od dana početka obavljanja te djelatnosti upisati se u registar poreznih obveznika koji vodi Porezna uprava radi utvrđivanja obveza poreza na dobit po osnovi obavijanja određene gospodarske djelatnosti. Ako se ne upišu u navedeni registar, Porezna uprava će na vlastitu inicijativu ili na prijedlog drugih poreznih obveznika ili druge zainteresirane osobe, rješenjem utvrditi da su te osobe obveznici poreza na dobit za tu djelatnost.

¹ NN, br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22 i 114/23

2. POSTUPAK UTVRĐIVANJA OBVEZE POREZA NA DOBIT

Imajući u vidu da su brojne neprofitne organizacije, posebice udruge koje djeluju i više godina, prijavile ili će prijaviti povremeno trajno obavljanje određene gospodarske djelatnosti (što istovremeno ne podrazumijeva obvezu plaćanja poreza na dobit prije nego što se utvrdi dovodi li neoporezivanje do stjecanja neopravdanih povlastica na tržištu), prilikom utvrđivanja poreznih obveza potrebno je, pored poreznih propisa, obratiti posebnu pozornost na posebne propise u skladu s kojima su te osobe osnovane te uzeti u obzir razloge njihova osnivanja. Gospodarskom djelatnošću neprofitnih organizacija smatra se djelatnost koju inače obavljaju gospodarski subjekti osnovani radi stjecanja dobiti koji jesu obveznici poreza na dobit ili poreza na dohodak, kao što je npr. ugostiteljstvo, trgovina, zakup ili najam, izdavaštvo ili neka druga djelatnost koja sama po sebi nije svrha postojanja neke neprofitne pravne osobe.

Obveza poreza na dobit utvrđuje se načelno neprofitnim organizacijama samo ako obavljaju određenu gospodarsku djelatnost čije bi neoporezivanje dovelo do neopravdanih povlastica na tržištu. Dakle, bitno je uočiti sudjelovanje na tržištu obavljanjem gospodarske djelatnosti i trajnost obavljanja, pri čemu je uvijek potrebno ispitati je li doista riječ o neprofitnim organizacijama koje obavljaju društveno korisnu funkciju.

Neke djelatnosti se, prema posebnim propisima, ne mogu obavljati u pravnom obliku kao trgovačka društva, već kao ustanove (npr. predškolski odgoj i obrazovanje, skrb o starijima i nemoćnima, obrazovanje odraslih i sl.). Stoga se na temelju Zakona o ustanovama (Nar. nov., br. 76/93, 29/97, 47/99, 35/08, 127/19 i 151/22) osnivaju brojne privatne ustanove koje, unatoč formalno pravnom neprofitnom karakteru, jesu obveznici poreza na dobit i vođenja računovodstva prema propisima za poduzetnike.

2.1. Porezni status neprofitnih pravnih osoba

Sukladno članku 6. Pravilnika o porezu na dobit² (dalje: Pravilnik), u postupku utvrđivanja obavljanja gospodarske djelatnosti osoba iz članka 2. stavka 5. i 6. Zakona, a čije bi neoporezivanje dovelo do stjecanja neopravdanih povlastica na tržištu, potrebno je utvrditi obavlja li se ta djelatnost samostalno, trajno i radi ostvarivanja dobiti ili drugih gospodarstveno procjenjivih koristi. Neovisno o formalnom neprofitnom karakteru, ako prihode stječe razmjenom dobara i usluga na tržištu, smatra se da ona obavlja djelatnost na način i uz uvjete po kojima tu djelatnost obavljaju i poduzetnici koji su osnovani radi stjecanja dobiti. Stoga, ako osobe iz članka 2. stavka 5. i 6. Zakona ne prijave početak obavljanja gospodarske djelatnosti, nadležna ispostava Porezne uprave rješenjem će, sukladno članku 2. stavku 7. Zakona, utvrditi obvezu plaćanja poreza na dobit za tu djelatnost u slučajevima kada prema

stavku 1. članka 6. Pravilnika utvrdi da bi neoporezivanje te djelatnosti dovelo do stjecanja neopravdanih povlastica na tržištu.

Prema članku 25. stavku 7. Zakona o udrugama³, rješenje o upisu udruge, koja je u statutu propisala obavljanje gospodarske djelatnosti, nadležni ured dužan je odmah po upisu u registar udruga dostaviti Ministarstvu financija, Poreznoj upravi.

Zakon temeljno propisuje da osobe navedene u članku 2. stavku 6. Zakona nisu obveznici plaćanja poreza na dobit. Dakle, Zakon pretpostavlja da te osobe stječu određene prihode koji nisu oporezivi, sve do trenutka kada se utvrdi moguće narušavanje tržišne utakmice. Poseban porezni tretman navedenih osoba proizlazi iz njihovih općekorisnih aktivnosti i koje su od interesa za Republiku Hrvatsku stoga što svojim aktivnostima nadopunjuju, odnosno poboljšavaju aktivnosti iz nadležnosti državne uprave, a na određene pravne osobe su i prenesene javne ovlasti.

Prema članku 44. Općeg poreznog zakona⁴ (dalje: OPZ), poduzetnik jest svaka fizička ili pravna osoba, udružene osobe ili imovinska masa bez pravne osobnosti koja gospodarsku djelatnost obavlja samostalno, trajno i radi ostvarivanja prihoda, dohotka, dobiti ili drugih gospodarski procjenjivih koristi. Gospodarskom djelatnošću smatra se razmjena dobara i usluga na tržištu radi ostvarivanja prihoda, dohotka, dobiti ili drugih gospodarski procjenjivih koristi.

Međutim, s obzirom na zakonsku regulativu neprofitnih organizacija, posebice uzimajući u obzir Zakon o udrugama, neprofitne organizacije mogu načelno obavljati i gospodarske djelatnosti, a pri tome je za porezne svrhe bitno utvrditi koliko te djelatnosti, mogu narušiti tržišnu utakmicu. Temeljno, neprofitne organizacije tržišnu utakmicu mogu narušavati aktivnostima koje se ne mogu smatrati aktivnostima od interesa za opće dobro ili aktivnostima u sklopu javnih ovlasti, što znači obavljanjem određenih djelatnosti na način kako ih obavljaju poduzetnici koji su obveznici poreza na dobit ili dohodak.

U smislu Zakona o udrugama⁵, aktivnostima od interesa za opće dobro smatraju se osobito aktivnosti koje pridonose zaštiti i promicanju ljudskih prava, zaštiti i promicanju prava nacionalnih manjina, zaštiti i promicanju prava osoba s invaliditetom i djece s teškoćama u razvoju, starijih i nemoćnih, jednakosti i ravnopravnosti te mirotvorstvu i borbi protiv nasilja i diskriminacije, promicanju vrijednosti Domovinskog rata, zaštiti, brizi i izobrazbi djece i mladih te njihovu aktivnom sudjelovanju u društvu, prevenciji i borbi protiv svih oblika ovisnosti, razvoju demokratske političke kulture, zaštiti i promicanju prava manjinskih društvenih skupina, promicanju i razvoju volonterstva, socijalnim uslugama i humanitarnoj djelatnosti, poticanju i razvoju socijalnog poduzetništva, zaštiti prava potrošača,

³ NN, br. 74/14, 70/17, 98/19 i 151/22

⁴ NN, br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22

⁵ NN, br. 74/14, 70/17, 98/19 i 151/22

² NN, br. 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 146/12, 160/13, 12/14, 157/14, 137/15, 1/17, 2/18, 1/19, 1/20, 59/20, 1/21 i 156/22

zaštiti okoliša i prirode i zaštiti i čuvanju kulturnih dobara, održivom razvoju, razvoju lokalne zajednice, međunarodnoj razvojnoj suradnji, zaštiti zdravlja, razvoju i promicanju znanosti, obrazovanja, cjeloživotnog učenja, kulture i umjetnosti, tehničke i informatičke kulture, sporta, dobrovoljnog vatrogastva, traganja i spašavanja te drugim aktivnostima koje se po svojoj prirodi, odnosno po posebnim propisima o financiranju javnih potreba u određenom području mogu smatrati djelovanjem od interesa za opće dobro.

Sve naprijed navedene aktivnosti načelno provode osobe navedene u članku 2. stavku 6. Zakona, a obavljaju ih sukladno posebnim propisima i to:

- vjerske zajednice prema Zakonu o pravnom položaju vjerskih zajednica (Nar. nov., br. 83/02 i 73/13),
- političke stranke prema Zakonu o političkim strankama (Nar. nov., br. 76/93, 111/96, 164/98, 36/01 i 28/06),
- udruge prema Zakonu o udrugama,
- sindikati prema Zakonu o radu (Nar. nov., br. 93/14, 127/17, 98/19, 151/22, 64/23) i konvencijama međunarodnih organizacija rada,
- komore prema posebnom propisu ovisno o javnim ovlastima i o djelatnostima komore,
- umjetničke udruge prema Zakonu o pravima samostalnih umjetnika i poticanju kulturno umjetničkog stvaralaštva (Nar. nov., br. 43/96, 44/96, 127/00, 177/04),
- dobrovoljna vatrogasna društva prema Zakonu o vatrogastvu (Nar. nov., br. 125/19 i 114/22),
- zajednice tehničke kulture prema Zakonu o tehničkoj kulturi (Nar. nov., br. 76/93, 11/94, 38/09),
- turističke zajednice prema Zakonu o turističkim zajednicama i promicanju hrvatskog turizma (Nar. nov., br. 52/19 i 42/20),
- sportski klubovi, sportska društva i savezi prema Zakonu o sportu (Nar. nov., br. 141/22) i
- zaklade i fundacije prema Zakonu o zakladama i fundacijama (Nar. nov., br. 36/95 i 64/01).

Naprijed navedene osobe nisu obveznici poreza na dobit budući da se temeljno ne osnivaju radi trajnog i samostalnog obavljanja određene gospodarske djelatnosti s ciljem ostvarivanja dobiti, dohotka ili drugih gospodarsko procjenjivih koristi, već zbog provođenja aktivnosti od interesa za opće dobro ili zbog obavljanja određenih javnih ovlasti. Međutim, ako naprijed navedene osobe zadovoljavaju možebitne uvjete propisane posebnim propisima, mogu obavljati djelatnost koja se smatra gospodarskom djelatnošću.

Uzimajući u obzir da se gospodarskom djelatnošću smatra razmjena dobara i usluga na tržištu radi ostvarivanja prihoda, dohotka, dobiti ili drugih gospodarsko procjenjivih koristi, osobe navedene u članku 2. stavku 5. i stavku 6. Zakona, koje u skladu s posebnim propisima obavljaju određenu gospodarsku djelatnost, dužne su u roku od osam dana od dana početka obavljanja te djelatnosti upisati se u registar poreznih obveznika koji vodi Porezna uprava radi utvrđivanja obveza poreza na dobit po osnovi obavljanja određene gospodarske djelatnosti. Ako neprofitna organizacija ne prijavi početak obavljanja gospodar-

ske djelatnosti (ne upiše se u registar poreznih obveznika), nadležna ispostava Porezne uprave rješenjem će utvrditi obvezu plaćanja poreza na dobit za tu djelatnost u slučajevima kada utvrdi da bi neoporezivanje te djelatnosti dovelo do stjecanja neopravdanih povlastica na tržištu.

U postupku utvrđivanja obavljanja gospodarske djelatnosti za porezne svrhe potrebno je utvrditi:

- dovodi li neoporezivanje do stjecanja neopravdanih povlastica na tržištu,
- obavlja li se ta djelatnost samostalno,
- obavlja li se ta djelatnost trajno i
- obavlja li se ta djelatnost radi ostvarivanja dobiti ili drugih gospodarstveno procjenjivih koristi.

Dakle, obveza poreza na dobiti po osnovi obavljanja određene gospodarske djelatnosti u većini slučajeva se neće moći utvrditi automatizmom, već je potrebno utvrditi da li se obavljanjem gospodarske djelatnosti, stječu neopravdane povlastice na tržištu.

Uzimajući u obzir naprijed navedene zakone kojima se, između ostaloga, utvrđuje potreba za organiziranjem različitih neprofitnih organizacija, potrebno je uzeti u obzir koliko važnu društvenu, socijalnu i humanitarnu funkciju obavljaju organizacije koje brinu o potrebama određenog dijela građana na način da za njihove potrebe troše sredstva organizacije i za čije potrebe državna uprava skrbi na drugi način ili izražava poseban interes te se u tom smislu smatraju posebno zaštićenim osobama. Primjerice, to su organizacije koje obavljaju aktivnosti vezane uz oboljele osobe, osobe s invaliditetom, djecu, sportske aktivnosti djece ili aktivnosti umirovljenika, nezaposlene osobe, beskućnike, žene žrtve nasilja, bivše zatvorenike, liječene ovisnike, djecu i mlade s poremećajima u ponašanju, kada im uz osnovnu socijalnu, humanu, psihološku pomoć ili podršku omogućuju pomoć organiziranjem smještaja, prehrane, odjeće i drugih troškova koji su u određenom trenutku potrebni tim osobama ili članovima udruge.

Međutim, razvidno je kako ovakav postupak za Poreznu upravu nije nimalo jednostavan, s obzirom da je potrebno, od slučaja do slučaja, procjenjivati dvije funkcije koje se međusobno mogu preklapati, a to su opće dobro i javni interes u odnosu na gospodarsku korist samo određenih osoba. Navedeno se ne može utvrditi samo na temelju statuta ili drugog relevantnog akta, već je za porezne svrhe potrebno utvrditi sve relevantne činjenice koje mogu imati utjecaja na oporezivanje, uzimajući u obzir OPZ i gospodarsku bit.

Nadalje, u slučaju utvrđivanja porezne obveze neprofitnim pravnim osobama razvidna je potreba za komunikacijom s odgovornim osobama iz tih organizacija od kojih se očekuje postupanje u dobroj vjeri. Moguće je da će za utvrđivanje poreznih obveza kod nekih neprofitnih osoba biti potrebno izvršiti pregled poslovnih knjiga i dokumentacije ili porezni nadzor, pri čemu je posebnu pozornost potrebno obratiti na one neprofitne pravne osobe koje su osnovane od neke profitne pravne ili fizičke osobe, odnosno poduzetnika ili je neprofitna pravna osoba na neki

drugi način izravno povezana s profitnim pravnim ili fizičkim osobama koje su porezni obveznici.

Pri donošenju odluke o utvrđivanju obveza poreza na dobit uputno je iskoristiti uvide u evidencije Ministarstva financija iz registara neprofitnih organizacija te prikupiti podatke o izvorima prihoda i raspodjeli rashoda, kao i druge podatke o aktivnostima te pravne osobe. Kada je riječ o udrugama, uputno je provjeriti provodi li udruga aktivnosti, odnosno projekte ili programe od interesa za opće dobro. To je moguće na način da se utvrdi ima li udruga potpisan ugovor s davateljem financijskih sredstava iz javnih izvora, odnosno nadležnim tijelima državne uprave ili jedinicama lokalne ili područne (regionalne) samouprave.

Postupak utvrđivanja obveza poreza na dobit je posebice otežan zbog velikog broja neprofitnih organizacija, posebice udruga, kod kojih je već uočeno da su iskoristile zakonom propisane mogućnosti obavljanja određenih djelatnosti pružanja usluga ili prodaje proizvoda uz naknadu, dok ne obavljaju nikakve aktivnosti od interesa za opće dobro ili ih obavljaju u vrlo maloj mjeri, iako te aktivnosti imaju upisane u statut ili u akte o osnivanju. Takvim neprofitnim organizacijama utvrđivanje obveze upisa u sustav poreza na dobit nije sporno.

Nakon što osobe iz članka 2. stavka 6. Zakona prijave obavljanje gospodarske djelatnosti nadležnoj ispostavi Porezne uprave, obveza plaćanja poreza dobit utvrditi će se samo u slučajevima trajnog obavljanja djelatnosti uz naknadu, kao što su:

- pružanje ugostiteljskih usluga, neovisno da li se naknada naziva članarinom ili nekim drugim nazivom,
- pružanje usluga korištenja prostora za rekreaciju neovisno da li se naknada naziva članarinom ili nekim drugim nazivom,
- pružanje računovodstveno – knjigovodstvenih, administrativno – financijskih, informacijsko - komunikacijskih i/ili konzultantskih usluga drugim fizičkim i/ili pravnim osobama uz naknadu,
- davanje u zakup uz naknadu poslovnih, stambenih i drugih prostora, opreme i sredstava za rad pravnim i/ili fizičkim osobama.

Međutim, i u navedenim slučajevima potrebno je kod donošenja odluke o utvrđivanju poreznog statusa svaki slučaj razmatrati ponaosob uzimajući u obzir sve poznate predočene činjenice bitne za oporezivanje.

2.2. Utvrđivanje stjecanja neopravdanih povlastica na tržištu

Upoznavanje neprofitne organizacije:

Potrebno je „upoznati“ neprofitnu organizaciju kako bi se moglo utvrditi što doista radi, svrhu osnivanja, članove i općekorisne aktivnosti. Komunikacija s predstavnicima neprofitne organizacije je neophodna jer su akti o osnivanju vrlo slični za sve neprofitne organizacije. Nakon upoznavanja neprofitne organizacije („ne na prvi pogled“) moći će se uočiti razlika između npr. udruge za pomoć oboljelima od neke strukovne udruge ili sportskog kluba.

Način stjecanja prihoda (aktivno/pasivno) i trošenje prikupljenih sredstava:

Prihodi od darova, donacija, sponzorstva i članarina ili npr. kamata po računima su pasivno stečeni prihodi, koji su osnova postojanja određene neprofitne organizacije te nisu oporezivi. Međutim, upravo je kod takvih prihoda potrebno provjeriti je li riječ o prikrivenim naknadama za pružene usluge.

Prikrivene naknade se mogu pojaviti, primjerice, kada sportski klub naknadu za korištenje određenog prostora ili prostora za treniranje naziva članarinom, što predstavlja oporezivi prihod ili za pružene usluge ili prodane proizvode traži se donacija od npr. najmanje 10 eura, što također predstavlja oporezivi prihod.

Međutim, to neće biti u svakom slučaju, odnosno neka iznimna prigodna prodaja ne bi trebala inercijom dovesti do obveze plaćanja poreza na dobit, jer je potrebno sagledati i trajnost obavljanja djelatnosti.

Otvaranje igraonica i radionica za djecu uz naplatu članarine također predstavlja oporezivi prihod.

Trajnost obavljanja djelatnosti:

U komunikaciji s neprofitnom organizacijom Porezna uprava treba razjasniti je li obavljanje gospodarske djelatnosti iznimka zbog nekog događaja ili se redovito planira odnosno ponavlja. Prigodni tisak i prodaja knjiga (DVD, monografija, tisak knjige za slijepe osobe, bilteni i sl.) ne predstavlja oporezivi prihod. Međutim, ako neprofitna organizacija redovito (svake godine) organizira prigodnu prodaju proizvoda, a nije riječ o proizvodima koje njeni članovi proizvode, to predstavlja oporezivi prihod. Međutim, ne bi se smatralo djelatnošću trgovine ako npr. udruga slijepih i slabovidnih osoba, udruga djece s posebnim potrebama, strukovna škola, udruga za očuvanje kulturne baštine prigodno prodaje proizvode koje su izradili njeni članovi.

Aktivnosti neprofitnih organizacija kao što je npr. redovito organiziranje odmora za djecu (vrtić, škola) uz tečajeve npr. skijanja, plivanja i jezika predstavlja oporezivi prihod.

U svim navedenim slučajevima, ili slučajevima koji se mogu pojaviti, uvijek je potrebno preispitati i dokazati namjenu korištenje ostvarenih prihoda kako bi se utvrdilo postojanje društvene koristi od neprofitne organizacije, a ne iskorištavanje organizacijskog pravnog oblika.

2.3. Posebne djelatnosti

Najmovi:

Potrebno je razlikovati situacije kada neprofitna organizacija iznajmljivanjem prostora narušava tržišnu utakmicu ili kada čini humanitarnu aktivnost (ostvaruje svoju svrhu), npr. ako udruga pruža roditeljima oboljele djece smještaj uz plaćanje naknade kojom se pokrivaju neki troškovi (voda, struja), to ne predstavlja oporezivi prihod. Međutim, najam prostora na lokaciji gdje postoje i druge osobe zainteresirane za pružanje usluga najma (npr. prostor za

trgovinu, radionicu, turistički smještaj) predstavlja oporezivi prihod.

Iznajmljivanje prostora poduzetnicima na lokacijama gdje postoje i drugi iznajmljivači predstavlja oporezivi prihod. Međutim, kad su u pitanju vjerske zajednice potrebno je uzeti u obzir dio imovine koja još nije vraćena vjerskoj zajednici, a istu koriste druge osobe uz naknadu što ne bi predstavljalo oporezivi prihod jer nije ostvaren na tržištu. Iznajmljivanje viška zemljišta i nekretnina u području gdje ne postoji posebni interes drugih osoba za naknade koje nisu tržišne ili je riječ o „zamjenama“ (npr. zemljište dano na korištenje u zamjenu za prehrambene proizvode) također ne predstavlja oporezivi prihod, kao i iznajmljivanje stambenog prostora studentima, učenicima, djeci ili drugim osobama slabog imovnog stanja uz minimalne naknade za pokrivanje troškova. Međutim, ako bi se ti prostori za vrijeme praznika iznajmljivali na tržištu drugim osobama, posebice u svrhu turističke djelatnosti (a ne samo za pokrivanje minimalnih troškova), taj dio prihoda predstavlja oporezivi prihod.

Ugostiteljstvo:

Ako je riječ o objektu u kojemu je dozvoljen ulaz svima, to bi u tom slučaju predstavljalo oporezivi prihod. Izuzetak može biti npr. zatvoreni klub umirovljenika, branitelja, sportskog kluba, u kojemu se nudi piće ili hrana uz naplatu samo radi podmirivanja troškova i to ne bi predstavljalo oporezivi prihod. Otvaranje ugostiteljskog objekta otvorenog tipa (svakodnevni rad) predstavlja oporezivi prihod. Iznimna prodaja pri obilježavanju određenih svetkovina unutra područja vjerskih objekata (potreba vjernika) nije oporezivi prihod, ali usluga skrbi npr. za djecu uz naplatu tržišne naknade za sve korisnike predstavlja oporezivi prihod.

Ulaznice:

Potrebno je razlikovati ulaznice za neki događaj (koncert, izložba) ako je to redovita aktivnost, a ne iznimka u organiziranju koncerata ili izložbi, što bi u tom slučaju predstavljalo oporezivi prihod. Ulaznice koje se odnose na razgledavanje kulturnih dobara ili prirodnih bogatstava („muzeji na otvorenom“), koje koristi neka neprofitna organizacija, ne podliježu oporezivanju. Nacionalni parkovi i muzeji nisu obveznici poreza na dobit po osnovi ostvarenih prihoda od ulaznica. Porastom broja turista pojavila se i kod vjerskih zajednica, koje imaju u vlasništvu ili na raspolaganju kulturna dobra, potreba za ograničavanjem broja turista koji besplatno razgledaju te objekte (isto kao i kod ostalih organizacija npr. muzeja, nacionalnih parkova), što također ne predstavlja oporezivi prihod.

2.4. Posebne neprofitne organizacije

Zaklade:

Zaklade stječu imovinu od darova, donacija i vlastitih prihoda, ali su osnovane s jasnim u naprijed utvrđenim ciljem trošenja stečenih sredstava, zbog čega temeljno nisu obveznici poreza na dobit. One u pravilu imaju veliku

novčanu imovinu i samostalno stječu velike prihode npr. iz kamata i financijskih ulaganja, ali takvim djelovanjem ne narušavaju tržišnu utakmicu, iako djelatnost obavlja trajno, što ipak nije oporezivi prihod. Međutim, ako obavljaju neku djelatnost kao što je npr. trgovina i ugostiteljstvo (kao i za gore navedene osobe), takva djelatnost predstavlja oporezivi prihod.

Sportski klubovi kao specifične djelatnosti:

Sport je od posebnog interesa za Republiku Hrvatsku, prije svega zbog djece i zdravlja i promocije Republike Hrvatske u svijetu. Potrebno je upoznati sve funkcije, svrhe osnivanja i uočiti razlike između profesionalnih klubova, rekreativnih sportskih klubova, nacionalnih sportskih saveza i klubova u kojim treniraju školska djeca. Tako klubovi u kojima se aktivno trenira određeni sport, u kojima treniraju školska djeca i koji organiziraju natjecanja i natjecanja za djecu, koji ovisno o mogućnosti nabavljaju sportsku opremu (nematerijalna / materijalna), a ostvaruju prihode od članarina, takve aktivnosti nisu oporezivi prihod. Ako nacionalni sportski savezi naplaćuju usluge drugim članovima zbog koji su osnovani (dozvole, kotizacija), to također ne predstavlja oporezivi prihod, jednako kao naplata ulaznica sportskih klubova za utakmice i turnire. Međutim, članarina sportskog kluba ponekad je prikrivena naknada za pružanje usluge tog kluba. Ako se utvrdi da je članarina zapravo naknada za pružene usluge i da se prihodi ne ostvaruju na drugi način ili ako više od 50% ukupnih prihoda čine prihodi od oporezivih naknada, riječ je o obvezniku poreza na dobit koji nema mogućnost plaćanja poreza na dobit u paušalnom iznosu (članak 5.b stavak 2. Zakona).

Osobe iz sustava vatrogastva:

Poseban interes Republike Hrvatske su osobe iz sustava vatrogastva koje se osnivaju polazeći od obveze države za postojanjem, odnosno ne osnivaju se isključivo voljom određenih osoba, već zakonom utvrđenom strukturom povremene djelatnosti kao što su dovoz vode, servis aparata i organizacija priredbi, što ne predstavlja oporezivi prihod.

Vjerske zajednice:

Vjerske zajednice su od posebnog interesa za Republiku Hrvatsku. Svaka vjerska zajednica ima svoje specifičnosti i način djelovanja, međutim svima je zajedničko djelovanje za opće dobro i financiranje putem darova, donacija ili organizacija unutar vjerske zajednice. Većina vjerskih zajednica je sastavni dio vjerske zajednice koja djeluje po cijelom svijetu, s imovinom ne raspolažu slobodno, vjeru prenose osobe koje su posebno školovane unutar vjerskih zajednica tijekom dužeg vremenskog perioda i živeći u objektima koji pripadaju vjerskoj zajednici. Neke zajednice imaju dugu i složenu povijest u Republici Hrvatskoj, zbog čega imaju i veliku imovinu (dio imovine još je u vlasništvu drugih osoba), neke imaju u vlasništvu i veliki broj kulturnih dobara ili posjeduju imovinu koju ne koriste za vjerske potrebe. Način na koji djeluju vjerske zajednice među svojim vjernicima je različit, a pored održavanja vjerskih

obreda za svoje djelovanje sve više se koriste mediji, tiskani materijali i slično, a za financiranje svih troškova, pored uzdržavanja članova i humanitarnog djelovanja, određene vjerske zajednice i samostalno ostvaruju prihode, zbog čega mogu biti obveznici poreza na dobit.

Ako se vjerska literatura i drugi vjerski predmeti prodaju trajno (svakodnevno) u posebnim objektima otvorenog tipa, odnosno tamo gdje postoje i drugi zainteresirani trgovci, takva aktivnost predstavlja oporezivi prihod. Međutim, prodaja vjerske literature i vjerskih predmeta unutar sakralnih objekata ili popratnih objekata nije oporezivi prihod. U pravilu će u takve prostore doći samo vjernici te vjerske zajednice i kupiti proizvode za koje je vjerska zajednica imala trošak (kip, slika, krunica, knjiga i slično). Riječ je o proizvodima koji služe vjernicima za vjerske potrebe.

3. KADA NEPROFITNA ORGANIZACIJA POSTAJE OBVEZNIK POREZA NA DODANU VRIJEDNOST?

Obveza obračunavanja poreza na dodanu vrijednost (dalje: PDV) ovisi o tome je li isporučitelj dobra ili usluge porezni obveznik PDV-a i o tome je li riječ o isporuci dobra odnosno usluge koja se po hrvatskim propisima oporezuje porezom na dodanu vrijednost.

Većina neprofitnih organizacija nisu obveznici PDV-a. Neprofitna organizacija postaje obveznik PDV-a ako joj vrijednost isporučenih (prodanih) dobara i obavljenih usluga, koje nisu oslobođene PDV-a, tijekom godine prelazi iznos 39.816,84 eura. Riječ je o isporukama dobara i usluga obavljenim uz plaćanje naknade.

Primitak novca bez izravne protučinidbe ne podliježe oporezivanju PDV-om. To znači da se na primljene donacije, odnosno potpore za koje se ne obavlja protuusluga ne zaračunava PDV, pa se one i ne uključuju u kriterij za određivanje oporezivog prometa. Članarine koje su naplaćene od članova neprofitne organizacije, sukladno statutu i drugim aktima, određene po istom kriteriju za sve članove (što ne mora nužno značiti i u istom apsolutnom iznosu), također ne ulaze u kriterij oporezivog prometa.

Neprofitne organizacije koje su obveznici PDV-a obvezne su na sve svoje oporezive isporuke (dakle, na sva dobra i usluge) koje prodaju kupcima ili daju bez naknade, zaračunavati porez na dodanu vrijednost. Neprofitne organizacije koje nisu obveznici PDV-a snose taj porez kao krajnji potrošači. One ne zaračunavaju PDV svojim kupcima pa su za krajnjeg korisnika njihove isporuke u pravilu jeftinije.

Međutim, te organizacije nemaju ni pravo odbiti pretporez s ulaznih računa za kupljena dobra, odnosno nabavu, već snose zaračunani PDV kao dio cijene kupljenih artikala ili usluga (npr. kao dio cijene kancelarijskog materijala, nabavljene dugotrajne imovine i dr.). Stoga njihove isporuke ne mogu biti jeftinije za ukupnih 25 posto u odnosu na iste organizacije koje jesu obveznici PDV jer su im rashodi poslovanja veći upravo za PDV sadržan u ulaznim računima.

4. ZAKLJUČAK

Kao temeljno obilježje neprofitnih organizacija pojam „neprofitni“ upućuje da je prva karakteristika tih organizacija odsustvo profita tj. da te organizacije ne djeluju radi ostvarivanja profita, već se njihovo djelovanje povezuje s javnim (općim, zajedničkim) interesom. Neprofitne organizacije imaju drugačiji porezni tretman i posebnu zakonsku regulativu u odnosu na profitne organizacije. Obzirom na velik broj različitih neprofitnih organizacija, od kojih svaka ima svoju specifičnost, za očekivati je da će se pojaviti situacije koje je potrebno posebno razmotriti (što rade, kako obavljaju gospodarsku djelatnost, kako troše sredstva,...), zbog čega se, na temelju prikupljenih činjenica bitnih za oporezivanje, može utvrditi obveza plaćanja poreza na dobit. Većina neprofitnih organizacija nisu obveznici PDV-a.

Literatura:

1. Barić, S.: „Pravni sustav suradnje neprofitnih organizacija s vladom i tijelima lokalne samouprave i uprave u Republici Hrvatsko“, B.a.B.e. – Grupa za ženska ljudska prava, 2000.;
2. Indeed Editorial Team: „For-Profit vs. Nonprofit: Key Differences Between Organizations“, indeed, 2023.;
3. Ministarstvo financija, Porezna uprava, Središnji ured: „Porezni status neprofitnih pravnih osoba – uputa o postupanju“, Klasa: 410-01/15-01/159, Urbroj: 513-07-21-01/15-1, 2015.;
4. Ministarstvo financija, Porezna uprava, Središnji ured: „Neprofitne organizacije – smjernice“, Klasa: 410-01/20-01/82, Urbroj: 513-07-21-01-20-1, 2020.;
5. Perić, J., Delić, A., Stanić, M.: „Exploring business models of nonprofit organizations“, Journal of Contemporary Management Issues, Vol. 25, 2020, No. 2, pp. 181-194, 2020.;
6. Vašiček, D., Vašiček, V.: „Računovodstvo proračunskih i neprofitnih organizacija“, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, 2016.