



POLICY BRIEF

**“PROPISI I PRAKSE U VEZI SA OBRAČUNOM PDV-A
NA DONACIJE I GRANTOVE OCD”**



O Resursnom centru:

Resursni centar predstavlja opredjeljenje Evropske unije, CCI i ACED-a da podrže organizacije civilnog društva u Bosni i Hercegovini, tj. da kreiraju servisni centar koji će pružati podršku svim organizacijama civilnog društva u vidu programa za jačanje kapaciteta, help-desk usluga, istraživanja, PR i informativnih servisa, organizovanja javnih skupova, konferencija i sličnih aktivnosti.

Više na: www.EUresurs.ba

Policy breaif pripremio:

Za Resursni centar Policy breaif pripremio gospodin Amir Avdagić, dipl. pravnik, potpredsjednik Udruženja medijatora u BiH, predsjednik Istočnoevropske regionalne antidoping organizacije.

Ovaj dokument je napravljena uz finansijsku podršku Evropske unije. Sadržaj dokumenta isključiva je odgovornost udruženja CCI i ACED i ne odražava nužno stavove Evropske unije.

Organizacije civilnog društva u Bosni i Hercegovini (udruženja, fondacije i druge) se susreću sa različitim izazovima u primjeni Zakona o porezu na dodanu vrijednost Bosne i Hercegovine (dalje:Zakon) u odnosu na oporezivanje grantova i donacija, a koje predstavljaju važan izvor finansiranja i opstanka njihovog rada i djelovanja. Različito tumačenje i primjena Zakona prilikom kontrola i inspeksijskog nadzora od Uprave za indirektno oporezivanje Bosne i Hercegovine nad organizacijama civilnog društva s jedne strane, te nedovoljno poznavanje prava i obaveza organizacija civilnog društva u vezi sa primjenom Zakona s druge strane, za posljedicu ima pravnu nesigurnost, koja potencijalno dovodi u pitanje funkcionisanje organizacija civilnog društva i opstanak nevladinog sektora. Organizacije civilnog društva, ali i nadležni državni organi i institucije, kao zainteresirane strane, imaju pravo i obavezu da iniciraju različite akcije u cilju osiguranja pravilne i dosljedne primjene propisa općenito, a naročito u vezi sa oporezivanjem grantova i povezanim javnim politikama.

KONTEKST

Zakonom o porezu na dodatnu vrijednost u Bosni i Hercegovini propisano je da poreski obveznici mogu biti sva pravna i fizička lica koja vrše promet dobara i usluga, pa tako i organizacije civilnog društva (udruženja, fondacije i dr.), ako vrijednost ukupnog prometa na godišnjem nivou prelazi propisani prag od 50.000 KM. Nedvojbeno je propisano da bi udruženja i fondacije postali obveznici poreza na dodanu vrijednost (pdv-a), neophodno je da se bave privrednim aktivnostima koje se smatraju oporezivim. Ukoliko poreski obveznik vrši promet dobara i usluga, potrebno je utvrditi pojedinačno za svaku organizaciju civilnog društva (udruženje, fondaciju i dr.) da li u njihovim konkretnim aktivnostima postoje elementi pomenutog prometa jer je porez na dodanu vrijednost (pdv-e) oblik poreza na promet, a ne na

prihod, te jasno odvojiti prihode ostvarene na druge načine (prihodi od članarine i sl.).

Pravni okvir kojim je uređena relevantna zakonska regulativa u vezi oporezivanja grantova i donacija organizacijama civilnog društva je vrlo složen i kompleksan, kako zbog evidentne pravne razuđenosti sadržane u velikom broju propisa na snazi u Bosni i Hercegovini koji regulišu osnivanje i rad organizacija civilnog društva, tako i zbog različite primjene istih propisa u praksi, uprkos činjenici da je jednim Zakonom regulisana oblast poreza na dodanu vrijednost (pdv-e) u Bosni i Hercegovini.

Kada je u pitanju zakonsko definiranje pojma "grant" u okviru prihoda udruženja i fondacija odnosno šta prihodi udruženja i fondacija mogu uključivati, nailazimo na različite zakonske definicije pa tako Zakon o udruženjima i fondacijama u

Bosni i Hercegovini propisuje da to mogu biti: dobrovoljni prilozi i pokloni javnih institucija, fizičkih i pravnih osoba, kako inostranih tako i domaćih, u gotovini, uslugama ili imovini bilo koje vrste, zatim državne subvencije i ugovori sa državom, javnim institucijama, fizičkim i pravnim osobama, kako domaćim tako i inostranim, kao i prihod stečen kroz ostvarivanje ciljeva i aktivnosti udruženja ili fondacije, kako je određeno statutom. Prema Zakonu o udruženjima i fondacijama FBiH imovinu udruženja i fondacije čine članarine, dobrovoljni prilozi i pokloni fizičkih i pravnih osoba, sredstva dodijeljena iz budžeta, prihodi stečeni obavljanjem privredne djelatnosti i drugi. Pitanje zakonskog definisanja gore navedenog u kontekstu granta i oporezivanja grantova udruženja i fondacija u Bosni i Hercegovini predstavlja osnovu za primjenu u praksi, kako u pravnom tako i u poreskom, finansijsko-računovodstvenom smislu.

Oporezivanje grantova organizacija civilnog društva, u širem smislu, obuhvata niz propisa kojima je uređena ova oblast, kao što su, u slučaju carina, Zakon o carinskoj politici, Zakon o carinskoj tarifi i niz podzakonskih i drugih akata, zatim Zakon o akcizama u Bosni i Hercegovini, Zakon o porezu na dodanu vrijednost u Bosni i Hercegovini i drugi. Carina su oslobođene dobrotvorne i humanitarne organizacije koje uvoze, u okviru djelatnosti, kao što je npr. uvoz opreme koje šalje strana organizacija besplatno u

humanitarne svrhe ili takav uvoz uz odobrenje za prikupljanje dobrovoljnih priloga siromašnim licima ili uvoz osnovnih stvari (hrana, lijekovi, posteljina, odjeća). Ako udruženje ili fondacija od stranog donatora dobije dobra koje se smatraju akciznim, bez obzira što se radi o donaciji udruženju ili fondaciji radi korištenja u nekomercijalne svrhe, uz sve ostalo obračunat će se akciza. Ako se radi o unutrašnjem prometu u Bosni i Hercegovini udruženja i fondacije se pojavljuju kao kupci odnosno potrošači akciznih proizvoda. Zakonodavstvo Bosne i Hercegovine u smislu carina ne razlikuje organizacije civilnog društva od tzv. profitnih organizacija i privrednih društava

Sa aspekta oporezivanja grantova i donacija organizacija civilnog društva jedno od primarnih pitanja jeste primjena Zakona o porezu na dodatnu vrijednost u Bosni i Hercegovini. Osim Zakonom o udruženjima i fondacijama, imovina i izvori prihoda udruženja i fondacija se uređuju Statutom, pa su tako najčešći izvori prihoda članarine i donacije (grantovi). **U slučaju donacija**, kao ni u slučaju članirana **ne radi se ni o kakvom prometu u smislu poreza na dodatnu vrijednost (dalje:PDV)**, a ovo iz razloga što izostaje bilo kakvo pružanje u drugom, obrnutom smjeru. Udruženje ili fondacija ostvaruju prihod od uplate donacije ili članarine dok se istovremeno za taj prihod ne pruža neka konkretna usluga članu odnosno u slučaju donacije ona, po

svojoj prirodi i karakteru, ne donosi ništa konkretno donatoru, osim u slučajevima ako npr. za primljeni novac udruženje pruža neke usluge ili daje neka dobra. Dakle, predmet prometa mogu biti usluge i dobra. U literaturi¹ nailazimo na brojne konkretne primjere prometa usluga i dobara u smislu PDV-a, pa tako će slučaj kada udruženje (u okviru svojih djelatnosti i aktivnosti) prodaje časopis biti jedna vrsta prometa dobara ili kada sportsko udruženje (klub) prodaje marketinška prava, karte za utakmicu ili kotizacija za seminar, to biti jedna vrsta prometa usluge. Prema Zakonu o porezu na dodatnu vrijednost, PDV obveznik je lice koje samostalno obavlja privrednu djelatnost pri čemu je djelatnost neka aktivnost proizvođača, trgovca ili pružaoca usluga koja se vrši s ciljem ostvarivanja prihoda, ali i iskorištavanje imovine i imovinskih prava s istim ciljem. Ako u jednoj godini, na opisani način, udruženje ili fondacija ostvari promet u vrijednosti od minimalno 50.000 KM, onda će postati obveznik PDV-a. Neke djelatnostisu, prema članu 24. Zakona o PDV u BiH, oslobođene PDV-a, a u literaturi nailazimo na primjere udruženja iz oblasti kulture koje neće biti PDV obveznik čak ni u slučaju ako bi prodajom ulaznica i prešlo godišnji limit od 50.000 KM. Od posebne je važnosti zadržati se na ovom članu 24. Zakona o PDV u BiH budući da reguliše mnoge aktivnosti koje se ne smatraju oporezivim,

a u velikoj mjeri ih provode organizacije civilnog društva kroz dodijeljene grantove, a to su : usluge obrazovanja (predškolsko, osnovno, srednje, više i visoko), kao i s njima neposredno povezani promet dobara i usluga, pod uslovom da se vrše u skladu s propisima kojima je regulisana ta oblast; usluge iz oblasti sporta i fizičkog vaspitanja, a koje pojedincima pružaju lica čija djelatnost nije usmjerena ka sticanju dobiti; usluge lica koje angažuju vjerske organizacije ili filozofska udruženja za obavljanje djelatnosti u određenim oblastima; promet dobara i usluga koje su neposredno povezane s vjerskim obredima, a koje vrše registrovane vjerske organizacije, u skladu s propisima kojima je regulisano obavljanje te djelatnosti; promet dobara i usluga koje su direktno povezane sa uslugama koje pružaju političke, sindikalne, humanitarne, dobrotvorne, invalidske i slične organizacije svojim članovima za članarinu, u skladu s propisima kojima su regulisane te djelatnosti, pod uslovom da takva oslobađanja ne dovode do poremećaja konkurencije na tržištu; usluge iz oblasti kulture, uključujući i karte za kulturne manifestacije, kao i s njima neposredno povezani promet dobara i usluga, a koje lica čija djelatnost nije usmjerena ka sticanju dobiti vrše u skladu s propisima kojima je regulisana oblast kulture; promet dobara i usluga koji vrše lica čije su

¹ Udruženja i drugi neprofitni subjekti, osnivanje, poslovanje i obaveze („Revicon“, Sarajevo, februar 2017.)

djelatnosti oslobođene, pod uslovom da je takav promet izvršen isključivo za njihove vlastite potrebe i pod uslovom da takva oslobađanja ne dovode do poremećaja u konkurenciji. Princip konkurencije podrazumijeva ograničenja za udruženja i fondacije samo na djelatnosti koje su u skladu s njihovim posebnim propisima uz uslov da ne smiju postati konkurencija drugim subjektima na tržištu.

Zakon i podzakonski akti uključujući i Pravilnik o primjeni Zakona o pdv-u BiH, upravnu i sudsku praksu pružaju adekvatan pravni osnov za primjenu Zakona u praksi općenito, međutim istovremeno se otvraju brojne dileme organizacijama civilnog društva u vezi sa oporezivanjem grantova i donacija u praksi i konkretnim slučajevima, a čemu doprinosi i izostanak autentičnih tumačenja pojedinih zakonskih odredbi kao i različito postupanje Uprave za indirektno oporezivanje BiH u istim pravnim stvarima.

STAVOVI UPRAVE ZA INDIREKTNO OPOREZIVANJE BIH

Stavovi Uprave za indirektno oporezivanje BiH u vezi oporezivanja grantova i donacija organizacijama civilnog društva su zasnovani shodno odredbama člana 61. stav (1) Zakona o postupku indirektnog oporezivanja („Službeni glasnik BiH“, br. 89/05 i 100/13), prema kojem je teret dokazivanja na obvezniku indirektnih poreza, te se stvarno činjenično stanje

može utvrditi samo u postupku kontrole. Prema tome, inspektor je, u smislu člana 13. i člana 14. Zakona o upravnom postupku („Službeni glasnik BiH“, broj: 29/02, 12/04, 88/07, 93/09 i 41/13), čije odredbe se saglasno članu 2. Zakona o postupku indirektnog oporezivanja supsidijarno primjenjuju u postupcima indirektnog oporezivanja, organ koji vodi postupak i za kojeg važi načelo samostalnosti u rješavanju, prema kojima ovlašteno službeno lice u upravnom postupku samostalno utvrđuje činjenice i okolnosti na osnovu kojih primjenjuje propise i opšte akte, pri čemu po svom uvjerenju odlučuje koje činjenice će uzeti kao dokazne savjesnom ocjenom svakog dokaza posebno i svih dokaza zajedno. Na osnovu navedenog proizilazi zaključak da, Uprava za indirektno oporezivanje BiH u svakom konkretnom slučaju utvrđuje činjenice putem ovlaštenog službenog lica, jer se zakoni, podzakonski i opšti akti primjenjuju neposredno u odnosu na konkretni slučaj svakog udruženja ili fondacije.

Usljed različitog normativnog karaktera granta i donacija u smislu oporezivanja otvaraju se brojne dileme naročito u primjeni zakona u praksi od strane inspekcijских, poreskih i drugih nadležnih organa i institucija. Evidentirani su slučajevi gdje pomenuti organi i institucije u istim pravnim stvarima različito postupaju, čak unutar samog organa i institucije, što za posljedicu ima pravnu nesigurnost koja

može dovesti u pitanje funkcionisanje organizacija civilnog društva, a možda i opstanak nevladinog sektora.

REGIONALNA ISKUSTVA

Uporedno-pravnom analizom primjera dobre, pozitivne prakse iz regije i Evrope evidentno je da je na različit način uređeno oporezivanje grantova organizacija civilnog društva. U Republici Srbiji na donacije se ne obračunava PDV. Primljena novčana ili druga sredstva, a za koja je primalac sredstava nije obavezan da izvrši nikakvu uslugu niti da isporuči neka dobra davaocu sredstava ili licu koje on odredi, smatraju se donacijom, odnosno poklonom.

Prema važećem Zakonu o porezu na imovinu u Republici Srbiji, rečeno je sljedeće: Organizacija civilnog društva nije u obavezi da plati porez ako je iznos donacije do 100.000 RSD. Ukoliko je iznos donacije veći od 100.000 RSD na godišnjem nivou, organizacija je u obavezi da plati porez, osim ukoliko:

- kampanja za koju je novac prikupljen doprinosi cilju za koji je udruženje i osnovano te udruženje prikupljeni novac koristi u te svrhe;
- je oslobađanje od poreza na poklon predviđeno ugovorom između države Srbije i države ili međunarodne organizacije koja donira novac;

- je donator država Srbija, bilo da je reč o Republici, lokalnoj samoupravi ili autonomnoj pokrajini.

OCD ima rok od 30 dana za podnošenje poreske prijave od datuma zaključenja ugovora o donaciji ili od dana prijema donacije, ukoliko ugovor ne postoji. Nepodnošenje poreske prijave u predviđenom roku sa sobom povlači poreske prekršaje za koje su predviđene kazne u iznosu ne manjem od 500.000 dinara za pravno lice, odnosno iznos od 10.000 - 100.000 dinara za odgovorno lice u pravnom licu.

Kada su u pitanju novčane donacije, primljene novčane donacije bez obaveze primaoca da davaocu donacije isporuči dobra ili izvrši uslugu, ne uključuju se u ukupan promet za određivanje poreskog perioda. Primanje novčanih sredstava bez obaveze primaoca novčanih sredstava da izvrši protivčinidbu davaocu (promet dobara i usluga), ne smatra se predmetom oporezivanja PDV. Prema tome, ukupan promet dobara i usluga za određivanje poreskog perioda obveznika PDV ne računavaju se primljena novčana sredstva u vidu donacije. "Primljena novčana ili druga sredstva na ime donatorstva, donacija po ugovoru ili drugom dokumentu, a za koja je primalac sredstava nije obavezan da izvrši neku uslugu ili isporuči neka dobra davaocu sredstava ili licu koje on odredi smatraju se donacijom (od latinske reči „dono, donare“ koja znači dati,

davati bez ikakvog interesa, odnosno bez ikakve protivusluge ili drugog davanja). Međutim, ukoliko su primljena sredstva uslovljena nekom protivuslugom ili isporukom dobara, ona se ne mogu smatrati donacijom. Na transfere kojima državni organ pomaže finansiranje programskih i statutarnih zadataka NVO ne obračunava se PDV. Međutim ako se doznačena sredstva odnose na plaćanje određenog konkretnog programa koji sprovodi NVO, onda primljeni transfer predstavlja nadoknadu za obavljenju isporuku dobra ili pruženu uslugu, pri čemu NVO to ne naplaćuje od korisnika, već od državnog organa. U tom slučaju, radi se o oporezivoj delatnosti i primljena sredstva podležu obračunu PDV. Sponzorstvo (za razliku od donatorstva) podrazumeva da primalac sredstava vrši uslugu sponzoru – davaocu sredstava. Najčešće je to usluga reklame, koja se smatra izvršenom u svim slučajevima kada primaoci sredstava obelodane sponzore (isticanjem reklame na sportskim terenima, navođenjem firmi sponzora prilikom raznih kulturnih,

sportskih i drugih manifestacija, bilo prilikom održavanja tih manifestacija, na TV ili u dnevnoj i drugoj štampi i sl.). NVO – primalac sredstava treba da ispostavi račun ili drugi dokument.“²

Iskustva Republike Srbije zasnovana na okupljanju široke koalicije nevladinog sektora i donosioca odluka na unaprjeđenju ove oblasti putem formiranih radnih grupa za izmjene i dopune zakona predstavlja mogućnost za takvo djelovanje i u Bosni i Hercegovini. Praksa Crne Gore ali i Sjeverne Makedonije u kojoj su donacije potpuno oslobođene poreskih obaveza predstavlja model kojem treba težiti uz uvažavanje pozitivnih propisa Bosne i Hercegovine.

Promatrajući uređenje u članicama Evropske unije takođe se može konstatovati različiti pristupi u uređenju ove problematike, uprkos direktivama i preporukama općeg karaktera. U kontekstu navedenog nema odstupanja ni u zemljama regije.

² https://detelinara.org/wp-content/uploads/2014/03/Prirucnik_poslovanje_NVO.pdf

1. Istraživanje, analiza i prijedloga mjera

Obzirom na kompleksnost i složenost problematike oporezivanja grantova organizacija civilnog društva u Bosni i Hercegovini potreban je multidisciplinarni pristup rješavanju ove problematike. U praksi bi to značilo da je potrebno formirati multidisciplinarni tim kojeg će sačinjavati predstavnici institucija Uprave za indirektno oporezivanje BiH, Poreskih uprava entiteta i Brčko Distrikta BiH, udruženja računovođa i revizora, nevladinih organizacija (udruženja i fondacija) i eksperata koji će sačiniti plan rada, provesti istraživanje, utvrditi metodologiju izrade prijedloga novih, izmjena i dopuna pozitivnih propisa te izraditi sveobuhvatni dokument : “Stanje i perspektive oporezivanja grantova udruženja i fondacija u Bosni i Hercegovini sa prijedlogom mjera”. Ovaj dokument predstavlja polaznu osnovu za analizu stanja na čijim nalazima će se sačiniti potrebni prijedlozi izmjena i dopuna propisa, kao i prijedlog drugih strateških mjera.

2. Inicirati formiranje tijela za praćenje primjene propisa Uprave za indirektno oporezivanje na organizacije civilnog društva

Kada je u pitanju PDV odnosno Uprava za indirektno oporezivanje BiH potrebno je aktivirati sporazum između Vijeća ministara BiH i nevladinog sektora te na tim polaznim osnovama inicirati formiranje stalne ili privremene komisije ili tijela za praćenje primjene propisa UIO na organizacije civilnog društva odnosno nevladin sektor u Bosni i Hercegovini općenito, sa posebnim akcentom na trenutnu problematiku oporezivanja grantova i donacija organizacija civilnog društva. Istovremeno na istim osnovama raditi na iniciranju i uspostavljanju strateških odnosa sa upravnim odborom UIO, kao organom ovlaštenom za donošenje podzakonskih akata, u cilju razmjene informacija, upoznavanja UIO-e sa problematikom oporezivanja grantova i donacija te iniciranja izmjena i dopuna Pravilnika o primjeni Zakona o pdv-u.

3. Kampanje i javno zagovaranje

Putem nevladinih organizacija uz koordinaciju Nacionalnog resursnog centra, Centra civilnih inicijativa i drugih voditi kampanju zagovaranja i promocije dijaloga između vlasti i nevladinog sektora, kao i druge aktivnosti od značaja za unaprjeđenje poreske politike prema organizacijama civilnog društva. Uključiti sve aktere civilnog društva a posebno digitalne medije kao osnovnu platformu za zagovaranje i vođenje kampanja, putem mreža nevladinih organizacija i drugih.

Policy brief je urađen kako bi se potaknula rasprava o tematici oporezivanja grantova organizacija civilnog društva u cilju definiranja ključnih aktivnosti svih zainteresovanih strana u narednom periodu.

Više informacija dostupno je na:

<http://www.uino.gov.ba/>

<https://www.revicon.info/>

Literatura:

„Pregled poreskih i pravnih propisa za udruženja i fondacije u BiH i preporuke za izmjene“, Dr. Dragan Golubović, Evropski centar za neprofitno pravo, Budimpešta Almin Škrijelj, Udruženje “Pravnik”, Sarajevo Slaviša Prorok, dipl.iur., Centar za promociju civilnog društva, Sarajevo

„Priručnik za finansijsko, računovodstveno i porezno poslovanje za udruženja i fondacije u BiH“, Centar za promociju civilnog društva, Sarajevo, 2012.

“Udruženja i drugi neprofitni subjekti, osnivanje, poslovanje i obaveze“ („Revicon“, Sarajevo, februar 2017.)

Zakoni

Zakon o udruženjima i fondacijama Bosne i Hercegovine (“Službeni glasnik BiH, broj 32/01, 42/03, 63/08, 76/11, 94/16),

Zakon o udruženjima i fondacijama (“Službene novine Federacije BiH, br. 45/02”),

Zakon o udruženjima i fondacijama Republike Srpske (“Sl. glasnik RS”, br. 52/2001, 42/2005),

Zakonu o udruženjima i fondacijama Brčko distrikta (“Službeni glasnik Brčko distrikta BiH” broj: 12/02,)

Zakon o carinskoj politici u Bosni i Hercegovini („Službeni glasnik BiH“, br. 57/04, 51/06, 93/08, 54/10 i 76/11),

Zakon o carinskoj tarifi („Službeni glasnik BiH“, br. 58/12),

Zakon o akcizama u Bosni i Hercegovini („Službeni glasnik BiH“, br. 49/09, 49/14, 60/14),

Zakon o porezu na dodatu vrijednost Bosne i Hercegovine (“Službeni glasnik BiH”, br. 9/2005, 35/2005, 100/2008 i 33/2017),

Zakon o porezu na dobit FBiH (“Službene novine FBiH br. 15/16)

Napomena o pravnim izvorima

Upravno-pravni izvori su navedeni na odgovarajućim mjestima obrade u tekstu Policy brief-a i Analize.