



REPUBLIKA HRVATSKA

MINISTARSTVO FINANCIJA

POREZNA UPRAVA
SREDIŠNJI URED

KLASA: 410-01/15-01/1590
URBROJ: 513-07-21-01/15-1

Zagreb, 20. listopada 2015.

**POREZNA UPRAVA
PODRUČNI URED**
- svima

PREDMET: Porezni status neprofitnih pravnih osoba
- uputa o postupanju, daje se

Zbog potrebe pravilnog i jedinstvenog postupanja službenika Porezne uprave prilikom utvrđivanja poreznih obveza neprofitnih pravnih osoba kojima osnivač nije Republika Hrvatska, jedinica područne (regionalne) samouprave ili jedinica lokalne samouprave, u nastavku dajemo sljedeću uputu.

Imajući u vidu da su brojne neprofitne organizacije, posebice udruge koje djeluju i više godina, prijavile ili će prijaviti povremeno ili trajno obavljanje određene gospodarske djelatnosti, što istovremeno ne podrazumijeva i obvezu plaćanja poreza na dobit prije nego što se utvrdi dovodi li neoporezivanje do stjecanja neopravdanih povlastica na tržištu, prilikom utvrđivanja poreznih obveza neprofitnih organizacija (pravnih osoba kojima osnivač nije Republika Hrvatska, jedinica područne (regionalne) samouprave ili jedinica lokalne samouprave) 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.

Sukladno članku 2. stavku 1. Zakona o porezu na dobit (Narodne novine, broj 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13 i 143/14; dalje u tekstu: Zakon) 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 tim 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 i 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 obavljanja 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.

Sukladno članku 6. Pravilnika o porezu na dobit (Narodne novine, broj 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 146/12, 160/13, 12/14, 157/14; dalje u tekstu: 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 tome imali li određena osoba u svojim aktima o osnivanju za cilj ostvarivanje dobiti ili samo prihoda radi financiranja svoje djelatnosti, a prihode stječe razmjernom 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. 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. stavak 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 udrugama (Narodne novine, broj 74/14), 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.

Naprijed navedene odredbe su izmijenjene posljednjim izmjenama i dopunama Zakona i Pravilnika, no izmjene nisu donijele normativnu promjenu već samo promjene poreznog postupka ne izdavanja rješenja o upisu u sustav poreza na dobit, osim u iznimnim slučajevima.

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 39. Općeg poreznog zakona (Narodne novine broj 147/08, 18/11, 78/12, 136/12, 73/13 i 26/15; dalje u tekstu: OPZ) poduzetnik u smislu toga Zakona 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 u smislu stavka 1. toga članka OPZ-a smatra se razmjerna dobara i usluga na tržištu radi ostvarivanja prihoda, dohotka, dobiti ili drugih gospodarski procjenjivih koristi.

Međutim, obzirom na zakonsku regulativu načelno neprofitnih organizacija, posebice uzimajući u obzir Zakon o udrugama, neprofitne organizacije mogu obavljati i gospodarske djelatnosti, a pri tome je za porezne svrhe bitno utvrditi koliko te djelatnosti koje obavljaju temeljno neprofitne pravne osobe mogu narušiti tržišnu utakmicu. Polazno odnosno 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, dakle, obavljanjem određenih djelatnosti na način kako ih obavljaju poduzetnici koji su obveznici poreza na dobit ili dohodak.

U smislu Zakona i sukladno Zakonu o udrugama, 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, zaštiti okoliša i prirode i zaštiti i očuvanju 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 (Narodne novine, broj 83/02 i 73/13),
- političke stranke prema Zakonu o političkim strankama (Narodne novine, broj 76/93, 111/96, 164/98, 36/01, 28/06),
- udruge prema Zakonu o udrugama,
- sindikati prema Zakonu o radu (Narodne novine, broj 93/14) 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 (Narodne novine, broj 43/96 i 44/96),
- dobrovoljna vatrogasna društva prema Zakonu o vatrogastvu (Narodne novine, broj 106/99, 117/01, 36/02, 96/03, 139/04, 174/04, 38/09 i 80/10),
- zajednice tehničke kulture prema Zakonu o tehničkoj kulturi (Narodne novine, broj 76/93, 11/99 i 38/09),
- turističke zajednice prema Zakonu o turističkim zajednicama i promicanju hrvatskog turizma (Narodne novine, broj 76/93, 11/99 i 38/09),
- sportski klubovi, sportska društva i savezi prema Zakonu o sportu (Narodne novine, broj 71/06, 150/08, 124/10, 124/11, 86/12 i 94/13),
- zaklade i fundacije prema Zakonu o zakladama i fundacijama (Narodne novine, broj 36/95 i 64/01).

Naprijed navedene osobe nisu obveznici poreza na dobit stoga što 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, ukoliko 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, a čije bi neoporezivanje dovelo do stjecanja neopravdanih povlastica na tržištu i to neovisno o tome imali li određena osoba u svojim aktima o osnivanju za cilj ostvarivanje dobiti ili samo prihoda radi financiranja svoje djelatnosti, a 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, te je dužna prijaviti početak obavljanja registrirane gospodarske djelatnosti). Ako neprofitna organizacija ne prijavi početak obavljanja gospodarske 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 inercijom već je potrebno utvrditi da li se tim aktivnostima odnosno obavljanjem gospodarske djelatnosti stječu neopravdane povlastice na tržištu. U postupku

utvrđivanja obveze poreza na dobit osobama koje temeljno nisu obveznici poreza na dobit, potrebno je utvrditi da li iste obavljaju i u kojem opsegu općekorisne aktivnosti zbog kojih temeljno nisu obveznici poreza na dobit, način obavljanja gospodarske djelatnosti, je li ta djelatnost komplementarna temeljnoj neoporezivoj djelatnosti neprofitne pravne osobe i jesu li proizvodi ili usluge koje ta načelno neprofitna pravna osoba na određeni način nudi na tržištu nastali kao učinak odnosno posljedica obavljanja određene neoporezive djelatnosti te pravne osobe. Kada se uzme u obzir sve naprijed navedeno, potrebno je utvrditi da li se neoporezivanjem te djelatnosti stječu neopravdane povlastice na tržištu.

Uzimajući u obzir naprijed navedene zakone kojima se utvrđuje, između ostaloga, 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 sredstava 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 jednostavan obzirom da je potrebno procjenjivati, od slučaja do slučaja, 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 ja 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 te organizacije od koje 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. Napominjemo da 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, raspodjeli rashoda te 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, što 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 određene 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.

Slijedom navedenoga, može se zaključiti, nakon što osobe iz članka 2. stavka 6. Zakona prijave obavljanje gospodarske djelatnosti nadležnoj ispostavi, samo će se u određenim slučajevima i to 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 ili drugih prostora, opreme i sredstava za rad pravnim i fizičkim osobama,
utvrditi obveza plaćanja poreza na dobit. Međutim i u navedenim slučajevima potrebno je kod donošenja odluke o utvrđivanju poreznog statusa svaki slučaj razmatrati ponaosob uzimajući u obzir sve poznate i predočene činjenice bitne za oporezivanje, kako je navedeno u tekstu upute.

Zbog svega navedenoga, u početku postupka utvrđivanja poreznih obveza potrebno je odgovornim osobama iz neprofitnih organizacija napomenuti da će naprijed navedeni postupak moguće potrajati određeno vrijeme, a u međusobnoj komunikaciji, koja je naprijed navedena, utvrdit će se i porezni status. Nadalje, ukoliko se porezna obveza ne utvrdi u jednom poreznom razdoblju odnosno nakon provedenog postupka, moguće je da će se ti postupci ponoviti u slijedećem razdoblju. Dakle, odluka se ne može smatrati konačnom obzirom da je i poslovanje neprofitnih organizacija podložno izmjenama koje naknadno mogu dovesti do utvrđivanja obveze plaćanja poreza na dobit. Isto tako, uputno je, radi pojednostavljenja postupka utvrđivanja poreznih obveza osobama koje vode računovodstvo sukladno Zakonu o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (Narodne novine, broj 141/12), odgovorne osobe neprofitnih organizacija uputiti da svoje gospodarske djelatnosti trajnog karaktera mogu izdvojiti u poseban pravni subjekt (trgovačko društvo).

POMOĆNICA MINISTRA
RAVNATELJICA



Dostaviti:

1. Vlada Republike Hrvatske, Ured za udruge
2. Ministarstvo financija, Državna riznica