

Porezni tretman ustanova

Gordana Muraja, magistra prava

Zakon o ustanovama utvrđuje da se ustanova osniva za trajno obavljanje djelatnosti odgoja i obrazovanja, znanosti, kulture, informiranja, športa, tjelesne kulture, tehničke kulture, skrbi o djeci, zdravstva, socijalne skrbi, skrbi o invalidima i druge djelatnosti ako se ne obavljaju radi stjecanja dobiti. Već u sljedećem stavku isti zakon utvrđuje da se na pravnu osobu koja navedene djelatnosti obavlja radi stjecanja dobiti primjenjuju propisi o trgovačkim društvima.

Što to točno znači i u koji porezni kontekst stavlja djelovanje ustanova?

1. Propisani pravni oblik za obavljanje djelatnosti

Osnivanje i djelovanje ustanova uređeno je Zakonom o ustanovama (Narodne novine br. 76/93, 29/97, 47/99 i 35/08) koji propisuje da se ustanove osnivaju za trajno obavljanje djelatnosti odgoja i obrazovanja, znanosti, kulture, informiranja, športa, tjelesne kulture, tehničke kulture, skrbi o djeci, zdravstva, socijalne skrbi, skrbi o invalidima i druge djelatnosti ako se ne obavljaju radi stjecanja dobiti.

Ipak, Zakon o ustanovama u istom članku govori i o tome da se na pravnu osobu koju navedene djelatnosti obavlja radi stjecanja dobiti primjenjuju propisi o trgovačkim društvima.

Na temelju takvog uređenja mogli bismo pomisliti da je za obavljanje djelatnosti spomenutih u čl. 1. st. 2. moguće osnovati ustanovu ili trgovačko društvo te da porezni tretman zavisi od organizacijskog oblika.

Međutim, područja koja su u čl. 1. st. 2. samo nabrojana uređena su posebnim zakonima kojima je u velikom broju slučajeva propisano da se pravne osobe koje će se baviti tim djelatnostima obavezno osnivaju u pravnom obliku ustanove.

Za primjer ćemo uzeti samo neke od njih.

Primjerice, Zakon o socijalnoj skrbi¹ u svom članku 6. utvrđuje da se djelatnost ustanova socijalne skrbi obavlja kao javna služba, a u članku 146. propisuje da se dom socijalne skrbi može osnovati pod uvjetima i na način propisan Zakonom o ustanovama.

Slično utvrđenje sadrži i Zakon o odgoju i obrazovanju u osnovnoj i srednjoj školi² koji u svom članku 3. prvo utvrđuje da se djelatnost osnovnog i srednjeg odgoja i obrazovanja obavlja kao javna služba, a zatim u članku 90. utvrđuje da se školska ustanova osniva aktom o osnivanju sukladno odredbama tog zakona i Zakona o ustanovama.

I Zakon o predškolskom odgoju i obrazovanju³ također određuje u svom članku 1. da su dječji vrtići javne ustanove koje djelatnost predškolskog odgoja obavljaju kao javnu službu, a onda se u više članaka poziva na Zakon o ustanovama kad govori o sadržaju akta o osnivanju, izdavanju rješenja o sukladnosti akta o osnivanju sa zakonom, a i u odredbama o nadzoru nad radom dječjeg vrtića.

2. Osnivači ustanova

Iako je Zakonom o ustanovama, pa i svim zakonima koje smo uzeli za primjer utvrđeno da ustanovu, između ostalih, mogu osnovati i fizička i pravna osoba, Zakon o ustanovama ipak jasno razdvaja javne ustanove i u članku 6. navodi da se javna ustanova osniva za obavljanje djelatnosti utvrđenih čl. 1. ako je zakonom određeno da se ona obavlja kao "javna služba".

Što to točno znači, Zakonom nije utvrđeno. Da pitanje nema jasnog odgovora slaže se i pravna znanost: "Pojam javne službe nije definiran propisima, nego se u pojedinim zakonima određuje da se neka djelatnost takvom smatra. Ni u doktrini nema jedinstvenog shvaćanja o tome što je javna služba, pa se ističe da je čak teško pronaći i dva pravna pisca koja bi se slagala o tome što su temeljna obilježja javnih službi."⁴

No u svim je upotrijebljenim primjerima poseban zakon utvrdio da se određena djelatnost obavlja kao javna služba, što odgovara i članku 7. Zakona o ustanovama koji propisuje da javnu

¹ Narodne novine, br. 157/13., 152/14., 99/15. i 52/16.

² Narodne novine, br. 87/08., 86/09., 105/10., 90/11., 5/12., 16/12., 86/12., 126/12., 94/13., 152/14. i 07/17.

³ Narodne novine, br. 10/97., 107/07. i 94/13.

⁴ Prof. dr. sc. Siniša Petrović: "Pravni oblici pravnih osoba za obavljanje djelatnosti - pretpostavke i posljedice", Zbornik PFZ, 56, Posebni broj, 87-127 (2006).

ustanovu može osnovati Republika Hrvatska, jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, druga fizička i pravna osoba ako je to zakonom izrijeckom dopušteno.

"Ostale" ustanove mogu osnovati domaća i strana pravna i fizička osoba, kao što je određeno člankom 5. Zakona.

Vidimo da je *javnu* ustanovu moguće osnovati samo kad je to posebnim zakonom dopušteno, a ovu drugu, samo kad to nije posebnim zakonom zabranjeno.

3. Nadzor nad radom ustanova

U svim je područjima koja smo uzeli za primjer propisano da nadležno ministarstvo odobrava početak rada ustanove i ima pravo nadzora nad zakonitošću njenog rada te da se rad mora odvijati u skladu s propisima i brojnim podzakonskim aktima koje donose nadležni ministri i koji ustanovama nameću različite organizacijske i kadrovske obveze.

Važno je za napomenuti da je primjena i postupanje po svim tim odredbama obavezno za svaku ustanovu, bez obzira na pravni status i osobnost osnivača.

Kako se radi o područjima koja su od javnog interesa i koja se obavljaju kao javna služba, u određenoj je mjeri razumljiv interes države da rad ustanova detaljno uredi brojnim propisima, a lako je razabrati da je za rad u tim područjima propisan pravni oblik ustanove upravo zato što temeljem Zakona nadležna ministarstva imaju velike ovlasti prilikom osnivanja, praćenja rada pa i prestanka ustanove.

4. Može li ustanova ostvarivati dobit

Kao što smo vidjeli u prvom članku Zakona i prvom poglavlju ovog članka, ustanove se osnivaju za obavljanje djelatnosti koje se ne obavljaju radi stjecanja dobiti. Znamo da je dobit razlika prihoda i rashoda. Dakle, ako se neka djelatnost ne obavlja radi ostvarenja viška prihoda nad rashodima, onda se možda obavlja radi ostvarenja viška rashoda nad prihodima?

Naravno da nijedno obavljanje djelatnosti nije usmjereno na ostvarivanje gubitka pa to ne može biti slučaj ni s ustanovama. Iako nije izraženo tim izrazima, iz odredbe da se djelatnosti ustanove ne obavljaju radi stjecanja dobiti jasno je da zakon zapravo govori o tome da obavljanje navedenih djelatnosti ne mogu obavljati organizacije koje bi bile osnovane u prvom redu radi toga da svojim djelovanjem ostvare višak prihoda nad rashodima.

No iako je to polazna postavka Zakona, donekle drugačiji uvid u način na koji se zakonodavac odnosi prema mogućnosti da ustanova stječe dobit vidimo iz članka 57. st.1. Zakona o ustanovama, koji uređuje pitanje imovine ustanove i odgovornosti za njene obveze. Tim je člankom utvrđeno da imovinu ustanove, između ostaloga, čine sredstva za rad pribavljena od osnivača ali i sredstva *"stečena pružanjem usluga i prodajom proizvoda"*. Iza ovoga nam određenja puno jasnija odredba stavka 2. istog članka koji propisuje da je ustanova koja u obavljanju svoje djelatnosti ostvari dobit tu dobit dužna upotrijebiti isključivo za obavljanje i razvoj djelatnosti ustanove u skladu s aktom o osnivanju i statutom ustanove.

Treba napomenuti i to da je za postupanje u suprotnosti s odredbom članka 57. st. 2. člankom 77. Zakona o ustanovama propisana i prekršajna kazna za ustanovu i ravnatelja ustanove, odnosno drugu odgovornu osobu.

Na prvi je pogled ovo uređenje zbunjujuće. Međutim, iako se ustanove iz spomenutih primjera osnivaju kao javne službe, a djelatnost ne obavljaju radi stjecanja dobiti, to ne znači da ustanova ne bi mogla nuditi i neke popratne usluge, djelatnosti koje se obavljaju uz glavnu djelatnost i pri tome naplaćivati usluge koje pruža, kao što slijedi iz odredbi Zakona.

Kao što znamo iz primjene Zakona o porezu na dodanu vrijednost, i ustanove su obveznici plaćanja poreza na dodanu vrijednost za pojedine usluge koje pružaju uz svoju glavnu djelatnost. Spomenimo kao najočitije primjere organizaciju seminara ili iznajmljivanje sportske dvorane. Budući da se ovdje ne radi o djelatnostima koje su izravno vezane za obrazovanje a čiji su pojedini oblici pod određenim uvjetima oslobođeni obveze plaćanja poreza na dodanu vrijednost, ustanove su na sve popratne djelatnosti obveznici plaćanja PDVa i to zato što svojim djelovanjem stvaraju novostvorenu vrijednost.

Dakle, ako se glavna djelatnost ustanove odvija u uređenim područjima u kojima država svojim zakonodavnim mehanizmima traži ispunjavanje određenih uvjeta da bi se djelatnost uopće mogla obavljati, po čemu razlikujemo osnovnu djelatnost koja se ne obavlja radi ostvarivanja dobiti od djelatnosti koja se obavlja radi ostvarivanja dobiti? Zakon o ustanovama ne daje izričito mjerilo koje možemo primijeniti. Pitanje je tim značajnije jer se općenito postavlja pitanje mjerila kojim ih razlikujemo, a od zauzetog stajališta zavisi i odgovor na pitanje treba li ustanova na razliku prihoda i rashoda platiti porez na dobit.

5. Obavljanje gospodarskih djelatnosti i porezne obveze

Kako su djelatnosti koje se obavezno obavljaju u organizacijskom obliku ustanove uređene posebnim zakonima kojima su uređena pojedina područja, nama zapravo preostaje da razmotrimo kako razabrati koje su to djelatnosti za koje se može dogoditi da ih obavljaju ustanove, a koje bi dovele do toga da je ustanova obveznik plaćanja poreza na dobit.

Opći porezni zakon⁵ u svom čl. 11. utvrđuje da se porezne činjenice utvrđuju prema njihovoj gospodarskoj biti, a člankom 44. da je poduzetnik svaka fizička ili pravna osoba *"koja gospodarsku djelatnost obavlja samostalno, trajno i radi ostvarivanja prihoda, dobiti ili drugih procjenjivih koristi"* te da se gospodarskom djelatnošću smatra *"razmjena dobara i usluga na tržištu radi ostvarivanja prihoda, dohotka, dobiti ili drugih gospodarski procjenjivih koristi."*

Zakon o porezu na dobit⁶ člankom 2. utvrđuje da je porezni obveznik, između ostalih, pravna i fizička osoba *"koja gospodarsku djelatnost obavlja samostalno, trajno i radi ostvarivanja dobiti, dohotka ili prihoda ili drugih gospodarskih procjenjivih koristi."*

Kao što vidimo, porezni nam propisi nude mjerilo. Iz oba citirana zakona slijedi da je kod procjene radi li se o obavljanju gospodarskih djelatnosti mjerilo obavlja li se djelatnost samostalno, trajno i radi ostvarivanja prihoda, dobiti ili drugih gospodarski procjenjivih koristi. Isti članak od obveze plaćanja poreza na dobit isključuje, između ostaloga, državne ustanove, ustanove jedinica područne (regionalne) samouprave, ustanove jedinica lokalne samouprave, državne zavode, itd. Iz toga što su te ustanove izričito isključene od mogućnosti da budu u obvezi plaćanja poreza na dobit zapravo vidimo da zakonodavac smatra da bi i one bile obveznici tog poreza - pa ih je zakonom izričito isključio iz kruga obveznika.

No i za upravo spomenute pravne osobe koje osniva država i JLS Zakon o porezu na dobit propisuje da su i one dužne upisati se u registar poreznih obveznika ako obavljaju gospodarsku djelatnost čije bi neoporezivanje dovelo do stjecanja *prihoda, dohotka, dobiti ili drugih gospodarski procjenjivih koristi*.

Mjerilo ostaje potpuno nejasno jer, vidjeli smo, Zakon o porezu na dobit isključuje ustanove koje osniva država i JLS, a opet sadrži odredbu temeljem koje te iste pravne osobe mogu biti obveznici poreza na dobit. Praktično to znači da Porezna uprava ima diskrecijsko pravo procijeniti ostvaruje li pojedina ustanova *"gospodarski procjenjive koristi"*.

⁵ Narodne novine, br. 115/16.

⁶ Narodne novine, br. 177/04., 90/05., 57/06., 146/08., 80/10., 22/12., 148/13., 143/14., 50/16. i 115/16.

Važeći propis ima i odredbu koja propisuje da ako se navedene pravne osobe ne upišu u registar poreznih obveznika, 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 djelatnost koju obavljaju.

Iako se radi o mišljenju koje je Porezna uprava dala u 2011. godini⁷, i tada su na snazi bile odgovarajuće odredbe Zakona o porezu na dobit koje na isti način i danas uređuju ovo područje. U mišljenju od 18.01.2011. Porezna uprava iskazala je stajalište:

"Ako pravna osoba u svojim aktima o osnivanju nema cilj ostvarivanje dobiti nego samo prihoda radi financiranja svoje djelatnosti, a prihode stječe razmjenom dobara i usluga na tržištu, smatra se da obavlja djelatnost na način i uz uvjete po kojima tu djelatnost obavljaju i poduzetnici koji su osnovani radi stjecanja dobiti.

Slijedom navedenog, u načelu, ustrojstveni oblik pravne osobe nije od presudnoga značaja za utvrđivanja obveze plaćanja poreza na dobit. Za porezne svrhe je bitno da li određena pravna osoba obavlja gospodarstvenu djelatnost samostalno, trajno i radi ostvarivanja dobiti ili drugih gospodarstveno procjenjivih koristi, odnosno da li prihode stječe razmjenom dobara ili usluga na tržištu, neovisno o tome što je utvrđeno aktima o osnivanju određene pravne osobe, ili je zbog obavljanja određene djelatnosti posebnim propisima utvrđen i obvezni ustrojstveni oblik."

Budući da zakonom nisu izuzete od obveze plaćanja poreza na dobit, smatra se da ustanove koje su osnovale fizičke i pravne osobe djelatnost u svakom slučaju obavljaju radi stjecanja dobiti i da iz toga slijedi obaveza plaćanja poreza na dobit. Pri tome, istovremeno, nemaju pravo na isplatu dobiti osnivačima nego dobit, u skladu sa Zakonom o ustanovama, moraju upotrijebiti isključivo za obavljanje i razvoj djelatnosti ustanove.

Copyright © Gordana Muraja 2017

⁷ KLASA: 410-01/10-01/1853, URBROJ: 513-07-21-01/11-2, dostupno na mrežnim stranicama Porezne uprave na adresi http://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=18803