

**Mr Vesna Ćorić Erić**  
Institut za uporedno pravo, Beograd

UDK:336.2.026.26:395  
Originalni naučni rad

## **UPOREDNOPRAVNA ANALIZA PORESKIH OLAKŠICA U OBLASTI KULTURE**

*U radu se prvenstveno izlažu poreskopravni režimi određenih evropskih zemalja u pogledu propisanih poreskih olakšica, koje se odnose na kulturni sektor. Autor, uprkos usredsređenosti na analizu indirektnih izvora finansiranja kulture, izvesnu pažnju posvećuje i direktnim vidovima finansijske podrške kulturnom sektoru. Takođe, osim standardnih izvora finansiranja kulturnog sektora, proučavaju se i pojedine inovativne mere finansijske podrške kulture. Nakon toga, u završnom delu rada iznose se zaključci do kojih je autor došao analizom uporednopravnih rešenja u domenu poreske politike.*

***Ključne reči:** poreske olakšice; poreska politika; kultura; finansiranje, upoređivanje*

### **I UVODNA RAZMATRANJA**

Poreska politika predstavlja moćan instrument koji značajno doprinosi funkcionisanju i unapređivanju kulturnog sektora. I pored toga, mere poreske politike ne treba smatrati jedinim izvorom finansiranja kulturnog sektora. Budžetska izdvajanja za kulturu i donacije privatnog sektora, pored poreza, takođe predstavljaju značajne izvore finansiranja kulturnih delatnosti.

Uprkos nesumnjivom značaju svih vidova finansiranja kulture, analiza se usredsređuje na proučavanje mera poreske politike, ne ulazeći, pri tom, u detaljno proučavanje direktnih izvora finansiranja kulturnog sektora. Tako se postupa zbog značaja koji se pridaje merama poreske politike. Naime, poreska mere se smatraju ne samo ključnim izvorom finansiranja kulture, već i faktorom koji pospešuje delovanje direktnih izvora finansiranja kulture. Tako mere poreske politike kao indirektan izvor finansiranja kulture, neposredno utiču na direktne izvore finansiranja kulture i to kako na javno, tako i na privatno finansiranje.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> The Way to Cultural Diversity in Tax Policies“ *The Ernst &Young International Survey on Tax Policies in the Cultural Sector*, November 2010, str. 17, dostupno na Internet adresi:

Naime, razmere privatnog finansiranja kulture, koje se ostvaruje putem donacija, poklona i dobrotvornih davanja, su u velikoj meri uslovljene postojećim sistemom poreskih olakšica u datom društvu.

Takođe, obim direktnog javnog finansiranja kulturnog sektora odn. budžetskog izdvajanja za kulturu je zavistan od sredstava prikupljenih merama poreske politike. U tom smislu se svaka država suočava sa izazovom pronalazjenja odgovarajućeg balansa između, s jedne strane, pribegavanja merama direktnog javnog finansiranja odn. izdvajanja za kulturu iz državnog budžeta i s druge strane, oslanjanja na tehnike poreskih olakšica.

Pitanje iznalaženja adekvatnih i efikasnih mera poreske politike kojim bi se unapredilo finansiranje i razvijanje kulture je postalo posebno aktuelno u uslovima globalne ekonomske krize, s obzirom da su pojedine države ograničile direktna izdvajanja za kulturu,<sup>2</sup> dok je u drugima zaustavljen dalji rast direktnog javnog finansiranja kulture.

U radu se proučavaju poreski tretmani koji se primenjuje na kulturni sektor u državama članicama Evropske unije (Velika Britanija, Italija, Španija, Slovenija, Bugarska). Takođe se izlaže poreskoppravna regulativa Ukrajine koja nije članica Evropske unije kako bi se stekao uvid u postojeće različitosti između država članica i nečlanica EU u pogledu poreskoppravnih režima u oblasti kulture. Između ostalog, prikazuju se, uz klasične mere poreske politike i izvesni inovativni vidovi finansijske podrške kulturi, koji mogu poslužiti kao primeri dobre prakse pri daljem unapređivanju nacionalne poreske regulative.

## II PORESKA REGULATIVA VELIKE BRITANIJE

Britanski model je dugo vremena karakterisala aktivna uloga privrednih društava u pružanju podrške kulturnom sektoru, dok pojedina novija rešenja dovode do sve intenzivnijeg učešća pojedinaca, odnosno jačanja individualne podrške umetnosti.

Naime, od aprila 2000, u okviru vladine strategije *Podsticanje dotiranja*, počeo je da se primenjuje izmenjeni režim kako bi se podstakla davanja u dobrotvorne svrhe. Nakon izmene zakona kojim se reguliše opozivanje dobrotvornih organizacija,<sup>3</sup> ministar nadležan za finansijska

---

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/International-survey\\_tax-policies-favoring-culture/\\$FILE/The-way-to-cultural-diversity-in-tax-policies.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/International-survey_tax-policies-favoring-culture/$FILE/The-way-to-cultural-diversity-in-tax-policies.pdf).10.07.2011.

<sup>2</sup> Na primer, Velika Britanija, Španija, Ukrajina, Sjedinjene Američke Države, Brazil, Južnoafrička Republika, Meksiko, videti: "The Way to Cultural Diversity in Tax Policies" *The Ernst & Young International Survey on Tax Policies in the Cultural Sector*, November 2010, str. 27.

<sup>3</sup> Vid. *Charity Tax Law*, navedeno prema *Country Profile -United Kingdom*, dostupno na: <http://www.culturalpolicies.net/web/profiles-download.php?pcid=1490>, 11. 06. 2011.

pitanja predložio je značajna poboljšanja poreskog tretmana za poklone koji se daju u dobrotvorne svrhe. Izmene su delom izvršene kako bi se ohrabrila izdvajanja privatnog sektora kulturnom, odnosno da bi se dopunila javna sredstva koja se izdvajaju za umetnost, muzeje i kulturno nasleđe, kao i u cilju povećanja novčanih iznosa koji se daju dobrotvornim organizacijama. Mnoge kulturne organizacije u Velikoj Britaniji imaju status dobrotvornih organizacija, te zahvaljujući pomenutim izmenama zakona mogu da koriste navedene poreske povlastice.

Postoje brojne poreske olakšice koje imaju za cilj da podstaknu saradnju između javnog i privatnog sektora. Na primer, ukoliko preduzeće privremeno pomaže zaposlenog u dobrotvornoj ili obrazovnoj ustanovi, koja u pojedinom slučaju može biti i umetnička organizacija, troškovi zarade i drugi troškovi, koje bi poslodavac i dalje plaćao, odbijaju se od poreza.

Vlada je uvela investicionu šemu s ciljem pomaganja malim preduzećima da prikupe novac. Investicionom šemom se predviđaju oslobođenja od poreza na kapitalni dobitak za investitore koji ulažu minimalni iznos od 1000 britanskih funti.<sup>4</sup>

Britansko pravo predviđa mogućnost tzv. *Preuzimanja umesto*, koja je ustanovljena još 1947. godine.<sup>5</sup> Naime, njome se omogućava poreskim obveznicima, da izmire bilo deo duga po osnovu dospelog poreza na nasleđivanje, poreza na prenos kapitala ili poreza na imovinu, bilo obavezu u celosti, ustupanjem umetničkog dela ili drugog predmeta u javnu svojinu Upravi unutrašnjih prihoda. Da bi bio podoban za oslobođenje od poreza, predmet mora biti od posebnog nacionalnog, naučnog, istorijskog ili arhitektonskog značaja. Najčešće se radi o antikvitetima, umetničkim delima, pa i o arhivskoj građi.

Na osnovu pomenutog programa, tokom 2006-2007, Velika Britanija je prikupila umetnička dela i predmete iz zaostavštine u približnom iznosu od 25.3 miliona britanskih funti. U ime Vlade, ovaj program sprovodi Savet muzeja, biblioteka i arhiva (MLA), tačnije desetočlana komisija koju Savet obrazuje.<sup>6</sup> Pojedinci koji ustupaju predmete po osnovu programa *Preuzimanja umesto* imaju pravo da ostanu anonimni, mada se izvesni broj njih, zbog lične promocije i reputacije koju stiču na taj način, ipak opredeljuje da bude imenovan. Atraktivnost ove šeme objašnjava se pogodnostima koje imaju poreski obveznici koji se opredele za njenu primenu odnosno koji se podvrgnu predviđenom režimu. Naime, korisnicima

---

<sup>4</sup> *Ibid.*

<sup>5</sup> Tačnije, začeci pomenute šeme se nalaze u Zakonu o finansiranju iz 1910. godine kojim se omogućava da se poreske obaveze namiruju ustupanjem dobara. Vid: „Acceptance in Lieu Report 2009-2010“, [http://www.mla.gov.uk/what/cultural/tax/acceptance\\_in\\_lieu](http://www.mla.gov.uk/what/cultural/tax/acceptance_in_lieu).

<sup>6</sup> Osnovna nadležnost Komisije se svodi na ispitivanje i ocenu podobnosti i tržišne vrednosti ponuđenih predmeta. U tom cilju se konsultuju kustosi, procenitelji i nezavisni stručnjaci. Više o tome: In-Practice, Acceptance in Lieu, Give and Take, dostupno na: <http://www.coramjames.com/press/pdf/acceptance-in-lieu.pdf>.

šeme se ustupanjem odnosnog dobra odobrava odbitak od poreza u iznosu od pune tržišne vrednosti odnosnog dobra. Pri tom se u proseku ostvaruje za 17% veća vrednost primenom šeme *Preuzimanja umesto* nego što bi se ostvarila prodajom dobra na slobodnom tržištu po identičnoj tržišnoj ceni. Do toga dolazi pre svega zbog toga što se primenom šeme *Preuzimanja umesto* pruža posebna pogodnost korisnicima šeme na taj način što se izbegava plaćanje dodatnih troškova koji su imanentni prodaji na slobodnom tržištu. Pored toga, korisnicima šeme se odobrava trajno umanjeње iznosa odnosnog poreza za 25%.<sup>7</sup>

Knjige su oslobođene od plaćanja poreza na dodatu vrednost. Od poreza su izuzeti i pojedini, poimenično određeni, umetnički artikli.

Uprava unutrašnjih prihoda je međutim odlučila da se umetnici oporezuju u pogledu primljenih nagrada i dobroćinih davanja.

Kreativni umetnici, poput pisaca, dirigenata, dramskih pisaca, itd. mogu da se sporazumeju s predstavnicima Uprave unutrašnjih prihoda da porez paušalno plaćaju, ukoliko su u mogućnosti da dokažu da su njihovi prihodi u značajnoj meri fluktuirajući, usled toga što u određenom periodu više vremena provode u stvaralačkom procesu, kada ostvaruju prihod niži nego obično.

Od 2000, odnosno nakon izmena Zakona iz 1989,<sup>8</sup> neprofitne organizacije čiji se prihod koristi isključivo za održavanje nasleđa mogu da zahtevaju oslobođenje po osnovu ostvarenih donacija – u iznosu od 28 penija na svaku doniranu britansku funtu.

Izdvajanje dela prihoda Nacionalne lutrije za podršku kulturi svakako predstavlja značajnu inovativnu meru finansiranja kulture.<sup>9</sup>

<sup>7</sup> Vidi: Mike Watson, „The Tax Laws and Art Collecting“, <http://www.artcollecting.co.uk/art-collecting-and-tax-law.html>. 20. 07. 2011.

<sup>8</sup> Zakonom o finansiranju iz 1989. godine je bilo uvedeno da se oslobođenje primenjuje isključivo na novčane donacije u minimalnom iznosu od 600 funti, dok je Zakon o finansiranju iz 2000. godine ukinuo predviđena ograničenja. Vidi: Inland Revenue, Gift Aid and Admission Charges, [http://www.hmrc.gov.uk/charities/day\\_memberships\\_letter1.pdf](http://www.hmrc.gov.uk/charities/day_memberships_letter1.pdf), 22. 07. 2011.

<sup>9</sup> Finansiranje kulture prihodima državne lutrije poznaju i mnoga druga evropska zakonodavstva. U Saveznoj Republici Nemačkoj se saveznim aktom o državnoj lutriji prepušta federalnim jedinicama da detaljno regulišu raspodelu prihoda ostvarenih igarama na sreću. Tako, na primer zakonodavstvom Donje Saksonije predviđa se da se iz pomenutih prihoda najčešće finansiraju programi iz oblasti kulture, umetnosti, zaštite životne sredine i razvojni projekti. Vid. „Uporednopravna regulativa u oblasti priređivanja igara na sreću,“ str. 9, dostupno na: [www.toto-lotto-nds.de](http://www.toto-lotto-nds.de), 12.06.2011. U Švarcaskoj se saveznim Zakonom o lutriji prepušta kantonima da dele prihode od državne lutrije. U kantonu Argau u Švajcarskoj se iz odnosnih prihoda na projekte za kulturu u širem smislu izdvaja 3/4 prihoda – dok su socijalna zaštita i druge oblasti od opšteg interesa u drugom planu. Takođe u pogledu izdvajanja lutrijskih prihoda za finansiranje kulture, videti Zakon o priređivanju igara na sreću i nagradnih igara Republike Hrvatske i Zakon o igrama na sreću Republike Srpske, dostupan na Internet adresi:

Nacionalna lutrija je ustanovljena sredinom devedesetih godina prošlog veka u cilju pružanja podrške projektima od društvenog značaja. U projekte od društvenog značaja koji se finansiraju iz lutrije spadaju umetnost, dobrotvorne organizacije, sport, očuvanje kulturnog nasleđa, zdravlje, obrazovanje i zaštita životne sredine. Dok je način delovanja Nacionalne lutrije u početku bio kritikovan zbog usredsređenosti na kapitalne projekte, kasnije su nastupile promene kako bi se omogućilo finansiranje i manjih projekata odnosno dostupnost sredstava širem krugu subjekata. Među predstavnicima kulturnog sektora je u velikoj meri osporavana, izazivajući oštre i negativne reakcije, odluka o finansiranju Olimpijskih igara 2012. godine iz sredstava Nacionalne lutrije, imajući u vidu da takva odluka neminovno dovodi do umanjenja lutrijskih sredstava koja se izdvajaju za kulturu.

### III PORESKA REGULATIVA ŠPANJE

Fondacije i udruženja koji obavljaju delatnost od javnog interesa, kao i međunarodne razvojne agencije, ukoliko ispunjavaju uslove predviđene Zakonom kojim se regulišu poreske olakšice za neprofitne organizacije i sponzorstva uživaju prava na različita poreska oslobođenja.<sup>10</sup> Ovim zakonskim aktom se detaljno uređuju oslobođenja od državnih i lokalnih dadžbina na koja polažu prava neprofitne organizacije, obuhvatajući, između ostalog, opštinske takse na kapitalnu dobit stečenu prodajom gradskog zemljišta.

Fizička lica i privredna društva, koja su dotirali i investirali u nevladine organizacije, imaju pravo na oslobođenje od poreza na dohodak odn. dobit u visini novčanog iznosa koji je dotiran odnosnim neprofitnim organizacijama.

Slična poreska oslobođenja su predviđena i za regionalne kulturne organizacije, državne univerzitete i fakultete, Institut *Servantes* i druga tela koja su ustanovljena radi promovisanja regionalnih jezika. Naime, prethodno pomenuta tela mogu da uživaju poreske pogodnosti u pogledu učinjenih donacija.

Niža stopa poreza na dodatu vrednost predviđena je za pojedina kulturna dobra i usluge (npr. knjige, novine, umetnička dela, antikviteti, karte za pozorište, bioskop, muzeje, sportske manifestacije).<sup>11</sup> Zbog

---

[http://www.narodnaskupstinars.net/lat/zakoni/zakon.php?id\\_zakona=550](http://www.narodnaskupstinars.net/lat/zakoni/zakon.php?id_zakona=550). 12. 06. 2011, kao i pravne akte Italije, Poljske, Danske i Finske. *Ibidem*.

<sup>10</sup> *Act on Tax Exemptions for Non-profit making Organisations and on Sponsorship*, (49/2002 Act). Vid: "Funding Contemporary Art Collections and Collecting in the Regions: Models, Partnerships and International Comparisons," June 8, dostupno na Internet adresi: [www.artscouncil.org.uk/.../full\\_report.doc](http://www.artscouncil.org.uk/.../full_report.doc). 22. 07. 2011.

<sup>11</sup> *Zakon o porezu na dodatu vrednost* (37/1992).

ekonomske krize, povišena je 2010. godine standardna stopa poreza na dodatu vrednost i pri tom je ukinuta primena niže stope u pogledu pojedinih kulturnih dobara.

Važno je napomenuti da je za umetnike predviđeno poresko oslobođenje za značajne književne ili naučne nagrade.<sup>12</sup>

Pravni poredak takođe predviđa jedan specifičan hibridni i inovativni oblik finansiranja kulture. Naime, ustanovljeni su posebni doprinosi za finansiranje održavanja i unapređivanja kulturnog nasleđa, u visini od 1% od troškova izgradnje objekata.<sup>13</sup> U načelu, najveći broj poreskih olakšica predviđen je upravo za oblast zaštite kulturnog nasleđa.<sup>14</sup>

#### IV PORESKA REGULATIVA ITALIJE

Izveštaj *Ernst & Young* o poreskoj politici u kulturnom sektoru iz 2010. godine svedoči da su poreske olakšice najzastupljenije u oblastima muzičke i filmske produkcije i u domenu zaštite kulturnog nasleđa.<sup>15</sup> Tako su, između ostalog, 2008. godine stupili na snagu posebni fiskalni podsticaji, u vidu poreskih kredita, koji se primenjuju na ulaganja u kinematografsku industriju.

Osamdesetih godina prošlog veka je usvojen zakon u cilju podsticanja dotiranja kulturnog sektora kroz učešće privatnog sektora. Naime, Zakon (582/82) je predvideo potpuni odbitak od oporezivog prihoda:

- 1) svih donacija i sponzorstva učinjenih od strane pojedinaca i privrednih subjekata,
- 2) kao i izdataka za restauraciju objekata kulturnog nasleđa koji su u privatnoj svojini.

Pomenuta rešenja su dovela do naglog porasta kapitalnih investicija za obnavljanje palata, dvoraca i istorijskih vrtova.<sup>16</sup>

Iznos pomenutih podsticaja je bio progresivno umanjivan naknadnim budžetskim zakonima, a naročito Zakonom o budžetu iz 1992. godine, kada su poreski odbitci, koji su bili povoljniji za građane koji su podvrgnuti višim poreskim stopama bili preinačeni u poreske kredite, do 19 % od iznosa

<sup>12</sup> Član 7.1. Zakona o porezu na prihode (35/2006) i član 3. Odluke (439/2007) kojom se odobravaju propisi koji regulišu porez na dohodak.

<sup>13</sup> "The Way to Cultural Diversity in Tax Policies" *The Ernst & Young International Survey on Tax Policies in the Cultural Sector*, November 2010, str. 15.

<sup>14</sup> "The Way to Cultural Diversity in Tax Policies" *The Ernst & Young International Survey on Tax Policies in the Cultural Sector*, November 2010, str. 7.

<sup>15</sup> *Ibid.*

<sup>16</sup> *Country Profile – Italy*, str. 45, dostupno na Internet adresi: <http://www.culturalpolicies.net/web/profiles-news.php?cid=1250>, 17. 07. 2011.

donacije, kako bi bili jednaki za sve građane, neprofitne organizacije i privredna društva.<sup>17</sup>

Nakon približno 20 godina, uvode se ponovo potpuni odbitci po osnovu privatnih donacija učinjenih pod zakonom propisanim uslovima. Naime, privatne donacije, ukoliko su namenjene za neku od kulturnih organizacija, sa liste koju je sastavilo ministarstvo nadležno za pitanja zaštite kulturne baštine, ponovo se u potpunosti odbijaju od oporezivanja. Zakon iz 2000. godine, doduše, predviđa u tom pogledu ograničenja ukoliko se kao donatori pojavljuju privredna društva. Tačnije, Zakon<sup>18</sup> propisuje za privredna društva maksimalni iznos potencijalnih gubitka prihoda države po osnovu odbitaka dotiranog iznosa koju su ta društva učinila u prethodno navedene svrhe. Postavljena gornja granica iznosi 52 miliona evra.<sup>19</sup>

U početku, primena zakona nije dala očekivane rezultate. Iznos prikupljenih donacija je bio 16 miliona evra u 2001. godini. Narednih godina, iznos ostvarenih donacija je značajno porastao, tako da je 2007. godine dostigao 31, 6 miliona evra.

U cilju daljeg podsticanja izdvajanja privatnog sektora za kulturu, nastojali su se učiniti što atraktivnijim poreski podsticaji za pojedince i neprofitne organizacije. Zbog toga je ocenjeno da bi trebalo slediti model SAD-a, gde približno 75% privatnih donacija zapravo potiču od pojedinaca.<sup>20</sup> Pogodnije poreske olakšice mogu značajno pospešiti podršku pojedinaca kulturnom sektoru. U svakom slučaju, konačni dogovor između Ministarstva kulture, koje je, između ostalog, nadležno za zaštitu kulturnog nasleđa i Ministarstva privrede još uvek nije postignut, što nije ni malo iznenađujuće, imajući u vidu da se Ministarstvo privrede, istorijski, uvek protivilo takvim merama.

U Italiji je propisana niža stopa poreza na dodatu vrednost za kulturna dobra u poređenju sa redovnom stopom poreza na dodatu vrednost.<sup>21</sup>

Italijanski pravni poredak takođe predviđa finansiranje kulturnog sektora iz ostvarenih prihoda Nacionalne lutrije. Specifičnost italijanskog modela, u poređenju sa prethodno analiziranom regulativom Velike Britanije ogleda se

---

<sup>17</sup> *Ibid.*

<sup>18</sup> Law 342/2000, *Official Journal of the Italian Republic No 276 of 21/11/2000*, dostupno na Internet adresi: [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases/220366/220366\\_683333\\_5\\_1.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/220366/220366_683333_5_1.pdf)

<sup>19</sup> Minicifre per la Cultura 2009, videti: International Tax Alert, International Tax Services, January 30, 2004. dostupno na Internet adresi: [http://www.ev.be/EYBE/inttaxal.nsf/f9f46399e47ff7f5c12573d000344642/13b42763f0088752c1256e32003ee79f/\\$FILE/A2004-06.pdf](http://www.ev.be/EYBE/inttaxal.nsf/f9f46399e47ff7f5c12573d000344642/13b42763f0088752c1256e32003ee79f/$FILE/A2004-06.pdf). 22. 07. 2011.

<sup>20</sup> "Sponsorship and Alternative Financing for Culture - Broadening the fiscal support base for cultural activity", dostupno na: <http://www.labforculture.org/en/home/contents/floating-pages/articles/sponsorship-and-alternative-financing-for-culture>. 20. 07. 2011.

<sup>21</sup> *Country Profile – Italy*, dostupno na Internet adresi: <http://www.culturalpolicies.net/web/profiles-news.php?cid=1250>, 17. 07. 2011.

u fiksnim iznosima koji se na godišnjem nivou izdvajaju iz Nacionalne lutrije za zaštitu kulturnog nasleđa. Nasuprot tome, režim Velike Britanije (kao uostalom i pojedinih drugih država, npr. Poljske, Finske, Danske) je varijabilan pošto predviđa da se za kulturu izdvajaju sume u određenom procentu od ukupno ostvarenih prihoda.<sup>22</sup>

## V PORESKA REGULATIVA BUGARSKE

U cilju podsticanja pojedinaca i privrednih društava na sponzorisane razvoja umetnosti i kulture, poresko pravo predviđa poreske odbitke, kako za rezidentna, tako i za nerezidentna fizička i pravna lica. Taj odbitak iznosi do 10% za donacije u kulturne svrhe, kao i za konzervaciju i restauraciju istorijskih i kulturnih spomenika.<sup>23</sup>

Umetnici plaćaju poreze na osnovu Zakona o porezu na dohodak, koji im omogućava da odbiju 25% odnosno 40% izdataka, od oporezovog prihoda, u zavisnosti od toga da li su ih ostvarili stvaranjem umetničkih, naučnih i kulturnih dela, po osnovu narodne umetnosti i zanatstva, ili kroz naknade za autorska dela.<sup>24</sup> Imajući u vidu, specifičnost kreativnog rada, zakonodavstvo pruža mogućnost za uprosečavanje prihoda koje su ostvareni stvaralačkim radom, u periodu dužem od jedne godine (npr. pisanje knjige), a kraćem od četiri godine. Umetnici su dakle u mogućnosti da izbegnu podvrgavanje progresivnom godišnjem porezu na dohodak.

U Bugarskoj se primenjuje jedinstvena stopa poreza na dodatu vrednost od 20% na sve vrste proizvoda – uključujući kulturna dobra i usluge.<sup>25</sup>

Trenutno se pred Narodnom skupštinom razmatra predlog zakona kojim bi se predvidele poreske olakšice kojima bi se podstakao razvoj nacionalne kulture.<sup>26</sup>

<sup>22</sup> Klamer, A., L. Petrova and A. Mignosa, 2006, *Financing the Arts and Culture in the European Union*, European Parliament's Committee on Culture and Education, dostupno na Internet adresi:

<http://www.europarl.europa.eu/EST/download.do?file=13231#search=%20Financing%20the%20arts%20and%20culture%20in%20the%20Eu%20>, 18. 07. 2011.

<sup>23</sup> Iznos poreskih odbitaka je bio povećan sa 5% na 10% po osnovu izmena i dopuna Zakona o porezu na dobit privrednih društava, koje su usvojene početkom 2002. godine. Videti: *Report of the National Commission of the Republic of Bulgaria for UNESCO*, March 2003, str. 1, dostupan na Internet adresi:

<http://portal.unesco.org/culture/en/files/33855/11781239843Bulgaria.doc/Bulgaria.doc>, 09. 07. 2011.

<sup>24</sup> Vid: The Personal Income Tax Act, State Gazette – No. 94/30.11.2010, stupa na snagu 01.01.2011, dostupan na Internet adresi: <http://sb-bg.com/2011/02/11/personal-income-taxes-act/>, 11.07.2011. Do stupanja odnosnog zakona na snagu, obračunavala se jedinstvena stopa od 50%.

<sup>25</sup> *Country Profile Bulgaria*, str. 38, dostupno na Internet adresi: <http://www.culturalpolicies.net/web/profiles-news.php?cid=1090>, 11. 07. 2011.



**VI PORESKA REGULATIVA SLOVENIJE**

Od januara 2005. godine, autori više nemaju pravo na odbitak u vrednosti od 40% poreza na dohodak po osnovu materijalnih izdataka. Ovaj odbitak je bio umanjen na 10%, bez ikakvih mogućnosti da se opravdaju stvarni troškovi. Ukoliko autor redovno prijavljuje svoje aktivnosti, smanjenje iznosi 25%.

Samozaposleni u oblasti kulture i dalje uživaju pravo da odbiju 40% iznosa od oporezive osnovice poreza na prihode, ukoliko zarade manje od 25 000 evra. Ukoliko njihova zarada premašuje 25 000 evra, oni moraju da podnošenjem priznanica i računa opravdaju svoje stvarne troškove.

Novi Zakon o porezu na dohodak koji je stupio na snagu 2007. godine, sadrži izvesne izmene.<sup>27</sup> Tako se na primer, umesto odbitka u iznosu od 2% za kupovinu određenih dobara i usluga (uključujući knjige, slike i ulaganje u spomenike) uvodi se nova odredba na osnovu koje se utvrđuje odbitak u iznosu od 0,5 % u svrhe javnog interesa, obuhvativši kulturu tom formulacijom.

Novi Zakon o porezu na dobit je uveo odbitak u iznosu od 0.3% za donacije u različite svrhe, kao i poseban odbitak za kulturu u iznosu od 0, 2% oporezive dobiti, uz mogućnost njegovog uprosečavanja u trogodišnjem periodu.<sup>28</sup>

Umanjena stopa poreza na dodatu vrednost se primenjuje na knjige, bioskopske karte i priredbene manifestacije, dok redovna stopa iznosi 20%. Kulturne usluge koje pružaju neprofitne organizacije u oblasti kulture su oslobođene od plaćanja poreza na dodatu vrednost. Oslobođenje od poreza na dodatu vrednost se primenjuje i na umetnike ukoliko njihov godišnji poslovni promet ne prelazi 25 000 evra i ukoliko se oni izjasne u tom pravcu. Od posrednog oporezivanja se izuzimaju pokloni učinjeni muzejima, bibliotekama i arhivima.<sup>29</sup>

---

<sup>26</sup> *Ibid.*

<sup>27</sup> Slovenian Personal Income Tax Act (Official Gazette of the Republic of Slovenia, No. 117/06) and subsequent amendments, dostupno na Internet adresi: [www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/TIES/Documents/SLOVENIA\\_2010\\_TIES.pdf](http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/TIES/Documents/SLOVENIA_2010_TIES.pdf); 11. 07. 2011.

<sup>28</sup> Slovenia: Domestic Corporate Taxes, dostupno na Internet adresi: [http://www.lowtax.net/lowtax/html/slovenia/slovenia\\_domestic\\_corporate\\_taxation.asp](http://www.lowtax.net/lowtax/html/slovenia/slovenia_domestic_corporate_taxation.asp); 22. 07. 2011.

<sup>29</sup> *Country Profile - Slovenia* str. 49, dostupno na Internet adresi: <http://www.culturalpolicies.net/web/profiles-news.php?cid=1430>; 11.07. 2011.

## VII PORESKA REGULATIVA FRANCUSKE

Iako nisu propisane posebne poreske mere koje bi se odnosile na kulturni sektor u celini, mnogobrojne specifične mere se primenjuju u različitim segmentima kulture.

Tačnije, poreske mere se primenjuju u pet oblasti koje se tiču kulture:

- književna i umetnička dela;
- zaštita kulturnog nasleđa;
- razvoj i širenje kulture;
- bioskopi;
- audiovizuelna i snimljena muzika;
- štampa i izdavaštvo.

Ove mere prevashodno obuhvataju: oslobođenje od poreza na dohodak, umanjenje ili oslobođenje od poreza na dodatu vrednost (5,5%, 2,1% ili za određena dobra potpuno oslobođenje); izuzimanje od plaćanja poreza na ekstra dohodak i registarskih taksi. Primenjuju se pod zakonom propisanim uslovima.<sup>30</sup>

Specifičnost francuskog sistema finansiranja kulture predstavlja, pre svega, visok stepen direktnog učešća javnog sektora u finansiranju kulture.<sup>31</sup> Takođe, nasuprot ranije izloženom konceptu britanskog prava, osobenost francuskog modela ogleda se u tome što poreske olakšice koje su uvedene 2003. godine podstiču pre svega donacije korporativnog sektora, ali ne i individualna dotiranja pojedinaca.<sup>32</sup> Naime, pod podrškom privatnog sektora se u „francuskom smislu reči“ ima u vidu prvenstveno pomoć privrednih društva, ali ne i pojedinaca. U daljem radu će biti konkretizovani određeni vidovi podsticaja koji su propisani za privredna društva.<sup>33</sup>

<sup>30</sup> *Country Profile - France*, str. 33, [http://www.culturalpolicies.net/download/france\\_122007.pdf](http://www.culturalpolicies.net/download/france_122007.pdf), 15.07. 2011.

<sup>31</sup> „*Funding Contemporary Art Collections and Collecting in the Regions: Models, Partnerships and International Comparisons*“, Wendy Law, Dr Tina Fiske, June 2008, str. 24, dostupno na Internet adresi: [http://www.artscouncil.org.uk/media/uploads/downloads/executive\\_summary.doc](http://www.artscouncil.org.uk/media/uploads/downloads/executive_summary.doc), 20. 07. 2011.

<sup>32</sup> *Funding Contemporary Art Collections and Collecting in the Regions: Models, Partnerships and International Comparisons*“, Wendy Law, Dr Tina Fiske, June 2008, str. 13.

<sup>33</sup> Iako je pomenuta karakteristika francuskog modela oštro suprotstavljena britanskom konceptu, važno je istaći da su pojedine države, po tom pitanju, u ispoljenom ekstremizmu, otišle i korak dalje od Francuske. Tako, na primer, poreski sistemi Litvanije i Švedske poreske olakšice čine dostupnim isključivo pripadnicima poslovnog sektora, dok je pojedincima koji dotiraju fondacije onemogućeno da koriste poreska oslobođenja. Detaljnije o tome vid.

Zakonom iz 1987. godine kojim se reguliše sponzorstvo<sup>34</sup> podstiče se saradnja između javnog i privatnog sektora. Tačnije, odnosnim zakonom navode se uslovi pod kojima sponzori mogu da koriste niz poreskih podsticaja.

Privredna društva mogu odbiti od njihovih oporezljivih prihoda poklon umetničkog sadržaja učinjen dobrotvornim organizacijama ili organizacijama od opšteg interesa, sve do 0, 225% (ili pod određenim okolnostima do 0,325%) iznosa njihovog poslovnog prometa.

Posebna odredba odnosi se na savremenu umetnost. Naime, privredna društva koja kupuju originalna dela od umetnika koji su živi, mogu u roku od 20 godina, odbiti od svojih oporezivih prihoda iznos jednak njihovoj kupovnoj ceni. Da bi se ova povlastica mogla koristiti zahteva se da odnosno privredno društvo javno izloži dati rad.<sup>35</sup>

Zakon iz 1990. godine,<sup>36</sup> kojim se reguliše osnivanje korporativnih fondacija, ovlašćuje privredna društva da osnivaju kulturne fondacije, utvrđujući njihov delokrug rada.

Kao inovativan vid finansiranja kulture treba spomenuti postojeći doprinos za umetničko stvaralaštvo, u visini od 1% od ukupnog iznosa troškova izgradnje ili budžeta namenjenog za izgradnju. Drugim rečima, izvođač radova je u obavezi da 1% budžeta namenjenog za izgradnju investira u delo određenog živog umetnika odn. savremenika koje mora biti izloženo i čuvano u novoizgrađenom objektu.<sup>37</sup>

## VIII PORESKA REGULATIVA UKRAJINE

Zakon o dobrotvornim organizacijama koji je stupio na snagu 1997. godine, predviđa poresko oslobođenje za sredstva koja se dobrovoljno prenetu u državni budžet, lokalne budžete ili neprofitne organizacije najviše do iznosa od 4% oporezivog prihoda.<sup>38</sup> U uslovima sive ekonomije,<sup>39</sup> ova

---

*Funding Contemporary Art Collections and Collecting in the Regions: Models, Partnerships and International Comparisons*, Wendy Law, Dr Tina Fiske, June 2008, str. 13.

<sup>34</sup> *Law No. 87-571 of 23 July 1987 on the Development of Sponsoring*, dostupno na Internet adresi: <http://www.fondationentreprisehermes.org/eng-GB/mentions/0/mentions.htm>.

<sup>35</sup> *Country Profile - France*, str. 33.

<sup>36</sup> *Law No. 90-559 of 4 July 1990 Creating Corporate Foundations and Modifying the Content of Law*, dostupan na Internet adresi:

<http://www.usig.org/countryinfo/laws/France/France%20Law%20No%2090-559%20of%20July%204th,%201990%20creating%20corporate%20foundations%20and%20modifying%20the%20disposals%20of%20law%20n%2087-571%20on%20the%20Development%20of%20Philanthropy.pdf>. 16. 07. 2011.

<sup>37</sup> "The Way to Cultural Diversity in Tax Policies" *The Ernst & Young International Survey on Tax Policies in the Cultural Sector*, November 2010, str 15.

<sup>38</sup> *Law on Charity and Charitable Institutions*, dostupan na Internet adresi: <http://blacksea.bcnl.org/en/articles/33-ukraine-law-on-charity-and-charitable-institutions.html>

<sup>39</sup> Udeo sive ekonomije u ukrajinskoj privredi se procenjuje na više od 60%.

pogodnost se pokazala nedovoljnom u praksi, s obzirom da nije bila podržana drugim političkim i socijalnim merama. Novi Zakon kojim bi se regulisale dobrotvorne organizacije i sponzorstva još uvek je u pripremi. Ministarstvo kulture je 2006. godine iznelo na javnu raspravu nacrt Zakona o finansijskoj podršci umetnosti.<sup>40</sup>

Za sada ne postoji poseban zakon o neprofitnim organizacijama, a posebno ne o organizacijama koje deluju u kulturnom sektoru. Zakonom o kulturi iz 2011. godine se ustanovljava da "u cilju privlačenja dodatnih finansijskih sredstava za razvoj, Vlada treba da obezbedi povoljne poreske uslove za fizička i pravna lica koja dotiraju novac za razvoj kulture."<sup>41</sup>

Ne postoji posebna stopa poreza na dodatu vrednost za kulturne dela ili usluge, izuzev što su ukrajinski proizvođači knjiga oslobođeni plaćanja poreza na dodatu vrednost.<sup>42</sup>

Značajno je napomenuti da je Narodna skupština odobrila 18. februara 2010. godine izmene Zakona o kinematografiji, na osnovu kojih se ukrajinska filmska produkcija oslobađa plaćanja poreza na dodatu vrednost u narednih pet godina.

Članom 13. Zakona o kulturi ustanovljava se podrška nacionalnim kulturnim stvaraocima predviđajući povoljne poreske uslove i pružajući finansijsku pomoć za proizvodnju i distribuciju knjiga, filmova i drugih vrsta kulturnih dela na ukrajinskom jeziku, kako na teritoriji, tako i van teritorije Ukrajine.

Na osnovu novog poreskog zakonika iz 2010, proizvođači knjiga i filmski producenti su oslobođeni od plaćanja poreza na dodatu vrednost do 2015. godine, dok su producenti domaćih filmova oslobođeni plaćanja dadžbina za zemlju u pogledu filmskih studija.<sup>43</sup>

Ukrajinsko pravo, pored navedenih, ne predviđa dodatne poreske olakšice za umetnike.

---

<sup>40</sup> *Country Profile -Ukraine*, str. 34, dostupno na Internet adresi: <http://www.culturalpolicies.net/web/profiles-news.php?cid=1480>, 11. 06. 2011.

<sup>41</sup> *Ibid.*

<sup>42</sup> Videti: *Value Added Tax*, dostupno na Internet adresi: <http://www.pwc.com/ua/en/solutions/obg-vat.jhtml>.

<sup>43</sup> Videti: *The New Ukrainian Tax Code*, dostupno na Internet adresi: <http://salans.com/~media/Assets/Salans/Publications/2011/20110111-Salans-Kyiv-Client-Alert-New-Ukrainian-Tax-Code-Eng.ashx>.

**IX ZAKLJUČNA RAZMATRANJA**

Uporedni prikaz svedoči da u svim državama, koje su, u ovom radu, bile predmet analize, postoje različite poreske olakšice koje doprinose unapređenju i funkcionisanju kulturnog sektora, bilo u celini, bilo pojedinog njegovog aspekta. Najveći broj poreskih olakšica u ispitivanim državama odnosi se na podršku filmskoj industriji i na očuvanje kulturnog nasleđa.

S druge strane, smatra se da oslobođenje i umanjenje stope poreza na dodatu vrednost predstavlja ključni mehanizam kojim nosioci poreske politike mogu da znatno utiču na unapređenje i funkcionisanje kulturnog sektora.<sup>44</sup> Naime, posredstvom poreza na dodatu vrednost ostvaruju se značajni prihodi u odnosu na druge mere poreske politike i stoga oslobođenja i umanjenja odnosnih iznosa imaju takođe značajne implikacije na kulturni sektor, kao uostalom i na druge sektore koji su podvrgnuti privilegovanom poreskom tretmanu. Tako, na primer, u Francuskoj, približno 50% od ukupno ostvarenih poreskih prihoda čine prihodi ubrani po osnovu poreza na dodatu vrednost. Stoga, ne čudi ni da 70% od ukupno ostvarenih poreskih olakšica u kulturnom sektoru je realizovano po osnovu umanjenja stope poreza na dodatu vrednost (približno bilion evra za 2008 godinu).

Uporednopravni prikaz ukazuje, međutim, da među analiziranim državama poreska regulativa u pogledu poreza na dodatu vrednost nije ujednačena i da bi tome trebalo težiti u perspektivi. Naime, postoje razlike kako u pogledu visine stope poreza na dodatu vrednost, tako i u pogledu predviđenih poreskih olakšica propisanih za kulturni sektor. Tako pojedina zakonodavstva predviđaju mogućnost oslobođenja od poreza u vezi sa izvesnim artiklima kulturnog sadržaja (npr. pravo Velike Britanije), dok najveći broj propisuje jedino umanjenje stope poreza na dodatu vrednost. S druge strane poreskopравни sistem Bugarske predviđa isključivo jedinstvenu stopu poreza na dodatu vrednost za sve proizvode, dok su u poreskopравnom sistemu Španije ukinuta snižena stopa poreza na dodatu vrednost 2010. godine za pojedine umetničke artikle godine.

Analiza dalje pokazuje da pojedine države uvode inovativne hibridne instrumente finansijske podrške kulturnom sektoru, poput mahanizma finansiranja iz prihoda ostvarenih Nacionalnom lutrijom (Velika Britanija i Italija) i finansijske podrške putem ustanovljavanja posebnih doprinosa za kulturu odn. umetnost (Španija, Francuska). Odnosne inovativne tehnike svakako bitno doprinose finansiranju kulture, primenjujući se paralelno sa direktnim i indirektnim vidovima finansiranja

---

<sup>44</sup> The Way to Cultural Diversity in Tax Policies“ *The Ernst &Young International Survey on Tax Policies in the Cultural Sector*, November 2010, str. 21.

kulture. Uvođenje ovih hibridnih mehanizama bi bilo preporučljivo i u drugim državama koje su podvrgnute analizi u okviru ovog rada.

S obzirom na globalnu ekonomsku krizu i sama poreska politika bi trebalo da postane što efikasniji instrument kojim bi se unapredilo finansiranje kulture. Tako, pre svega, proaktivne poreske olakšice kojima se podstiču ulaganja privatnog sektora u kulturu bi trebalo da budu što zastupljenije i delotvornije kako bi doprinele unapređivanju kulture, istovremeno neostavljajući negativan uticaj na postojeći deficit državnog budžeta. Prednost izloženih mera poreske politike ogleda se u tome što na taj način ne dolazi do značajnog umanjenja poreskih prihoda za državu.

Analiza dalje ukazuje da se u državama sa ograničenom državnim intervencijom, poput Velike Britanije, kultura finansira prvenstveno na osnovu poreskih olakšica kojima se stimulišu davanja privatnog sektora za kulturu.

Takođe je bitno naglasiti da među proučavanim sistemima koji predviđaju poreske olakšice za donacije privatnog sektora postoje izvesne razlike. Naime, pojedine države poreskim tretmanom favorizuju prvenstveno davanja koje potiču od pojedinaca (npr. Velika Britanija), dok druge posebno povlašćuju izdvajanja pripadnika poslovnog sektora (npr. Francuska). U Evropi pojedine države uopšte ne predviđaju privilegovan poreski tretman za donacije pojedinaca što predstavlja svakako neodgovarajuće rešenje (npr. Litvanija i Švedska). Čini se adekvatnijim istovremeno podsticanje kako donacija privrednih društava tako i donacija pojedinaca.

Imajući u vidu da je pitanje adekvatnog poreskog režima za finansiranje kulture, posebno aktuelno u uslovima ekonomske krize prepoznaje se očigledna potreba da se u okviru svake države izvrši ocena efikasnosti poreske politike i da se sagledaju njeni stvarni fiskalni i ekonomski dometi. Na taj način će nosioci poreske politike biti u mogućnosti da dalje razvijaju i unapređuju postojeću poresku politiku. Uporedni prikaz ukazuje da trenutno u pravnim porecima odnosnih država ne postoji dovoljna transparentnost stvarnih efekata poreske politike na kulturni sektor i da je neophodno izvršiti poboljšanja u tom pogledu, kako bi se i poreska politika odnosnih država mogla dalje razvijati.

**Vesna Ćorić Erić, MA**  
Institute of Comparative Law

## **COMPARATIVE ANALYSIS OF TAX BENEFITS FOR CULTURAL SECTOR**

*This article identifies, describes, analyzes and compares the main tax provisions in favor of culture in the following countries: United Kingdom, Spain, Italy, Bulgaria, Slovenia, France and Ukraine. Besides the usual tax benefits and incentives, the paper identifies some innovative hybrid instruments, constituting mix of the tax tool and other techniques. It assesses given tax policies and their efficiency as to identify improvement areas and new opportunities.*

**Key words:** tax benefits; financing; culture; United Kingdom; Italy; Spain, Bulgaria; France; Ukraine; comparisons