

Порески третман донација у новцу и роби (добрима)

(Мишљење Министарства финансија, бр.413-00-00176/2014-04 од 03.10.2014. год.)

1. Са становишта пореза на додату вредност

1.1 Донације у добрима у Републици Србији

Ако је обвезник ПДВ имао право да ПДВ обрачунат од стране претходног учесника у промету, односно ПДВ плаћен при увозу добара која су предмет донације, односно добара од којих су произведена добра која су предмет донације, одбије као претходни порез у потпуности или сразмерно (независно од тога да ли је ово право остварено), при поклањању добара обвезник ПДВ је дужан да обрачуна ПДВ на пореску основицу коју чини набавна цена, односно цена коштања тих или сличних добара у моменту промета, у коју није укључен ПДВ. Обрачунати ПДВ плаћа се на прописани начин. Међутим, ако обвезник ПДВ није имао право да ПДВ обрачунат од стране претходног учесника у промету, односно ПДВ плаћен при увозу добара која су предмет донације, односно добара од којих су произведена добра која су предмет донације, одбије као претходни порез у потпуности или сразмерно, у том случају није дужан да при поклањању предметних добара обрачуна и плати ПДВ.

Ако промет добара без накнаде (поклањање добара) врши физичко или правно лице које није обвезник ПДВ, за тај промет не постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ.

Одредбама члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон о ПДВ) прописано је да су предмет опорезивања ПДВ испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

Промет добара, у смислу овог закона, а у складу са одредбом члана 4. став 1. Закона о ПДВ, је пренос права располагања на телесним стварима (у даљем тексту: добра) лицу које тим добрима може располагати као власник, ако овим законом није друкчије одређено.

Одредбом члана 4. став 4. тачка 2) Закона о ПДВ прописано је да се са прометом добара уз накнаду изједначава сваки други промет добара без накнаде.

Сваки други промет добара из става 4. овог члана сматра се прометом добара уз накнаду под условом да се ПДВ обрачунат у претходној фази промета на та добра или њихове саставне делове може одбити у потпуности или сразмерно, независно од тога да ли је остварено право на одбитак претходног пореза (члан 4. став 5. Закона о ПДВ).

Сагласно одредбама члана 18. ст. 1. и 3. Закона о ПДВ, основицом код промета добара без накнаде сматра се набавна цена, односно цена коштања тих или сличних добара, у моменту промета, при чему се ПДВ не урачунава у основицу.

Према одредби члана 3. Правилника о утврђивању шта се сматра узимањем и употребом добара, другим прометом добара и пружањем услуга, без накнаде, о утврђивању уобичајених количина пословних узорака, рекламним материјалом и другим поклонима мање вредности („Сл. гласник РС“, бр. 118/12), сваким другим прометом добара без накнаде, у смислу члана 4. став 4. тачка 2) Закона о ПДВ, сматра се

поклањање добара, осим поклањања пословних узорака, рекламног материјала и других поклона мање вредности из чл. 6–9. овог правилника.

1.2 Увоз добара која су предмет донације или су набављена из средстава донације

На увоз добара, осим дувана и дуванских прерађевина, алкохолних пића и путничких аутомобила, по основу уговора о донацији, односно као хуманитарна помоћ, а у складу са Законом о донацијама и хуманитарној помоћи („Сл. лист СРЈ“, бр. 53/01, 61/01, 36/02 и „Сл. гласник РС“, бр. 101/05), не плаћа се ПДВ, под условом да се увоз наведених добара врши за рачун корисника донације, што значи да је корисник донације у Јединственој царинској исправи за стављање робе у слободан промет, тј. увоз добара, издатој у складу са царинским прописима, наведен као власник добара која се увозе. Корисници донације могу бити државни органи, јединице локалне самоуправе, јавна предузећа, јавне установе, друге организације и заједнице које не остварују добит, као и домаће и стране хуманитарне организације. Утврђивање да ли се увоз добара врши у складу са Законом о донацијама и хуманитарној помоћи спроводи надлежни царински орган.

Сагласно одредби члана 26. став 1. тачка 1а) Закона о ПДВ, ПДВ се не плаћа на увоз добара која се увозе на основу уговора о донацији или као хуманитарна помоћ.

Према одредби члана 1. став 1. Закона о донацијама и хуманитарној помоћи, државни органи, јединице локалне самоуправе, јавна предузећа, јавне установе, друге организације и заједнице које не остварују добит, као и домаће и стране хуманитарне организације могу примати донације и хуманитарну помоћ.

Одредбом члана 2. Закона о донацијама и хуманитарној помоћи прописано је да донације и хуманитарна помоћ, могу бити у роби, осим дувана и дуванских прерађевина, алкохолних пића и путничких аутомобила, услугама, новцу, хартијама од вредности, имовинским и другим правима.

Према одредби члана 3. Закона о донацијама и хуманитарној помоћи, слободан је увоз робе и услуга по основу донације и хуманитарне помоћи, као и увоз робе и услуга који се купују из средстава добијених од донације и хуманитарне помоћи и из средстава остварених реализациом хартија од вредности и по основу коришћења уступљених права.

2. Са становишта пореза на поклон

2.1. Предмет опорезивања порезом на поклон су на поклон примљени готов новац, штедни улог, депозит у банци, новчано потраживање, право интелектуалне својине, право својине на возилу, пловилу, односно ваздухоплову и другим покретним стварима, укључујући и пренос без накнаде тих ствари и права као имовине правног лица, осим када се примљени поклон, према одредбама члана 14. ст. 4. до 6. Закона о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02– СУС, 80/02, 80/02– др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12–УС, 47/13 и 68/14–др. закон, у даљем тексту: Закон), не сматра предметом опорезивања порезом на поклон или је изузет од опорезивања тим порезом.

С тим у вези, у смислу предмета опорезивања порезом на поклон, поклоном се не сматра, односно изузет је од опорезивања порезом на поклон:

– пренос без накнаде права на побројаним правима и покретним стварима (из члана 14. ст. 2. и 3. Закона) на који се плаћа порез на додату вредност у складу са прописима којима се уређује порез на додату вредност (примера ради, када се на поклон робе који

изврши поклонодавац плаћа порез на додату вредност, тај поклон није предмет опорезивања порезом на поклон);

– приход физичког лица по основима који су изузети из дохотка за опорезивање, односно који је предмет опорезивања порезом на доходак грађана, у складу са законом којим се уређује опорезивање дохотка грађана;

– приход правног лица који се укључује у обрачун основице за опорезивање порезом на добит тог правног лица, у складу са законом којим се уређује опорезивање добити правних лица;

– пренос без накнаде удела у правном лицу, односно хартија од вредности;

– пренос без накнаде mopеда, мотокултиватора, трактора, радних машина, државних ваздухоплова, односно ваздухоплова без сопственог погона;

– пренос без накнаде побројаних права и покретних ствари, укључујући и новац, из члана 14. ст. 2. и 3. Закона, које поклонопримац (физичко или правно лице) прими на поклон, од истог лица, за вредност поклона до 100.000 динара у једној календарској години (примера ради, ако физичко лице у 2014. години на поклон прими искључиво новац од четири различита лица, при чему износ новца који му је поклонило свако од тих лица, одједном или у више obroка, износи до 100.000 динара, тај поклон изузет је од опорезивања порезом на поклон).

Министарство финансија напомиње да се за сврху опорезивања порезом на поклон (што значи и за сврху утврђивања вредности поклона примљеног у страног валути), поклон остварен – примљен у страног валути конвертује из стране валуте у динар на дан настанка пореске обавезе (тј. на дан закључења уговора о поклону, односно на дан пријема поклона ако уговор о поклону није закључен у писаној форми, а у случају да поклон није пријављен надлежном пореском органу у року од 30 дана – на дан сазнања надлежног пореског органа за поклон), по званичном средњем курсу Народне банке Србије. Ако Народна банка Србије не располаже средњим курсом стране валуте у којој је поклон примљен према динару, конверзија из те валуте у динар врши се по тржишном курсу заснованом на објављеним подацима о односу стране валуте и америчког долара.

Одредбом члана 14. став 1. Закона прописано је да се порез на наслеђе и поклон плаћа на право својине и друга права на непокретности из члана 2. став 1. овог закона, које наследници наследе, односно поклонопримци приме на поклон.

Према одредбама става 2. тог члана, порез на наслеђе и поклон плаћа се и на наслеђени, односно на поклон примљени:

1) готов новац;

2) штедни улог;

3) депозит у банци;

4) новчано потраживање;

5) право интелектуалне својине;

6) право својине на возилу, пловилу, односно ваздухоплову и другим покретним стварима.

Поклоном, у смислу овог закона, сматра се и пренос без накнаде имовине правног лица, која је предмет опорезивања у складу са одредбама ст. 1, 2. и 4. до 6. овог члана (члан 14. став 3. Закона).

Према одредби члана 14. став 4. Закона, поклоном, у смислу овог закона, не сматра се:

1) пренос без накнаде права на непокретностима и покретним стварима из ст. 1. до

3. овог члана на који се плаћа порез на додату вредност, у складу са прописима којима се уређује порез на додату вредност, независно од постојања уговора о поклону;

2) приход физичког лица по основима који су изузети из дохотка за опорезивање, односно који је предмет опорезивања порезом на доходак грађана, у складу са законом којим се уређује опорезивање дохотка грађана;

3) приход правног лица који се укључује у обрачун основице за опорезивање порезом на добит правних лица, у складу са законом којим се уређује опорезивање добити правних лица.

Према одредбама члана 14. став 6. Закона, од опорезивања порезом на наслеђе и поклон изузима се наслеђе, односно поклон, и то:

1) удела у правном лицу, односно хартија од вредности;

2) мопеда, мотокултиватора, трактора, радних машина, државних ваздухоплова, односно ваздухоплова без сопственог погона;

3) новца, права, односно ствари из ст. 2. и 3. овог члана, које наследник наследи, односно поклонопримац прими на поклон, од истог лица, за вредност наслеђа односно поклона, до 100.000 динара у једној календарској години по сваком од тих основа.

Према одредби члана 17. став 2. Закона, пореска обавеза у односу на поклон настаје даном закључења уговора о поклону, а ако уговор није закључен у писменој форми – даном пријема поклона, осим ако је овим законом друкчије уређено.

Ако уговор о поклону, решење о наслеђивању, одлука суда, односно други правни основ преноса права из члана 14. овог закона, нису пријављени у смислу члана 35. овог закона, или су пријављени неблаговремено, сматраће се да је пореска обавеза настала даном сазнања надлежног пореског органа за наслеђивање или поклон ствари, права или новца или признавање права која су предмет опорезивања према члану 14. овог закона (члан 17. став 5. Закона).

Одредбом члана 33а Закона прописано је да се за сврху опорезивања порезом на наслеђе и поклон, односно порезом на пренос апсолутних права, наслеђе и поклон који су остварени – примљени у иностраној валути, односно пренос апсолутних права извршен уз накнаду у иностраној валути, конвертују из стране валуте у динар, на дан настанка пореске обавезе, по курсу за конверзију износа из стране валуте у динар уређеним законом којим су уређени порески поступак и пореска администрација.

Према одредбама члана 32. Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Сл. гласник РС“, бр. 80/02, 84/02–исправка, 23/03–исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05–др. закон, 62/06–др. закон, 61/07, 20/09, 72/09–др. закон, 53/10, 101/11, 2/12–исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14 и 105/14), трансакције у иностраној валути из којих произлази опорезивање конвертују се у динар:

1) по званичном средњем курсу Народне банке Србије, на дан када је трансакција обављена, осим ако је пореским законом друкчије уређено;

2) по тржишном курсу заснованом на објављеним подацима о односу стране валуте и америчког долара, на дан када је трансакција обављена, ако Народна банка Србије не располаже средњим курсом те валуте према динару.

2.2 Када је поклон, односно пренос без накнаде имовине правног лица, предмет опорезивања порезом на поклон, поклонопримац (физичко или правно лице) као порески обвезник, подноси пореску пријаву за утврђивање пореза на поклон (независно од тога да ли има право на пореско ослобођење).

Порез на поклон не плаћа на поклон који (изван оставинског поступка) оствари:

– фондација – на поклон примљену имовину која служи искључиво за остваривање општекорисног циља ради кога је фондација основана;

– задужбина, односно удружење, основано ради остваривања општекорисног циља у смислу закона који уређује задужбине, регистровано у складу са законом – на поклон примљену имовину која служи искључиво за намене за које је та задужбина, односно удружење основано;

– поклонопримац амбулантних возила, специјалних путничких возила за обуку кандидата за возаче са уграђеним дуплим ножним командама, као и путничких возила за такси и „rent a car“ који су посебно означени;

– Република Србија, аутономна покрајина, односно јединица локалне самоуправе, као поклонопримац;

– прималац донације по међународном уговору који је закључила Република Србија, када је тим уговором уређено да се на добијен новац, ствари или права, неће плаћати порез на поклон;

– се на имовину примљену од Републике Србије, аутономне покрајине, односно јединице локалне самоуправе.

Министарство финансија напомиње да се остваривањем општекорисног циља, у смислу Закона о задужбинама и фондацијама („Сл. гласник РС“, бр. 88/10 и 99/11–др. закон), сматрају активности усмерене на промовисање и заштиту људских, грађанских и мањинских права, промовисање демократских вредности, европских интеграција и међународног разумевања, одрживи развој, регионални развој, равноправност полова, унапређење социјалне и здравствене заштите, промовисање и унапређење културе и јавног информисања, промовисање и популаризацију науке, образовања, уметности и аматерског спорта, унапређивање положаја особа са инвалидитетом, бригу о деци и младима, помоћ старима, заштиту животне средине, борбу против корупције, заштиту потрошача, заштиту животиња, хуманитарне и друге активности којима задужбине и фондације остварују општекорисне циљеве односно интересе.

Према одредбама члана 21. став 1. Закона, порез на наслеђе и поклон не плаћа:

1) наследник првог наследног реда, супружник и родитељ оставиоца, односно поклонопримац првог наследног реда и супружник поклонодавца;

2) наследник, односно поклонопримац пољопривредник другог наследног реда који наслеђује, односно прима на поклон имовину која му служи за обављање пољопривредне делатности, ако је са оставиоцем, односно поклонодавцем непрекидно живео у домаћинству најмање једну годину пре смрти оставиоца, односно пре пријема поклона;

3) наследник, односно поклонопримац другог наследног реда – на један наслеђени, односно на поклон примљени стан, ако је са оставиоцем односно поклонодавцем непрекидно живео у заједничком домаћинству најмање годину дана пре смрти оставиоца, односно пре пријема поклона;

4) поклонопримац – на имовину која му је уступљена у оставинском поступку, коју би наследио да се наследник – поклонодавац одрекао наслеђа;

5) фондација, на наслеђену или на поклон примљену имовину која служи искључиво за остваривање општекорисног циља ради кога је фондација основана;

5а) задужбина, односно удружење, основано ради остваривања општекорисног циља у смислу закона који уређује задужбине, регистровано у складу са законом – на наслеђену или на поклон примљену имовину која служи искључиво за намене за које је та задужбина, односно удружење основано;

б) наследник, односно поклонопримац амбулантних возила, специјалних путничких возила за обуку кандидата за возаче са уграђеним дуплим ножним командама, као и

путничких возила за такси и „rent a car“ који су посебно означени;

ба) се на поделу имовине која је заједнички стечена од стране супружника за време трајања брака, која се врши између бивших супружника чиме се уређују њихови имовински односи у вези са разводом брака;

7) брисана;

8) Република Србија, аутономна покрајина, односно јединица локалне самоуправе, као наследник, односно поклонопримац;

10) брисана;

11) брисана;

12) прималац донације по међународном уговору који је закључила Република Србија, када је тим уговором уређено да се на добијен новац, ствари или права, неће плаћати порез на поклон;

13) се на имовину примљену од Републике Србије, аутономне покрајине, односно јединице локалне самоуправе.

3. Са становишта пореза на добит правних лица

У пореском билансу обвезника пореза на добит правних лица, а у износу до 5% од укупног прихода, признају се расходи обвезника настали по основу издатака за здравствене, образовне, научне, хуманитарне, верске, заштиту човекове средине и спортске намене, као и давања учињена установама социјалне заштите основаним у складу са законом који уређује социјалну заштиту, само ако су извршени лицима регистрованим за те намене у складу са посебним прописима, која их искључиво користе за обављање предметних делатности.

Одредбом члана 15. став 1. Закона о порезу на добит правних лица („Сл. гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13 и 68/14, у даљем тексту: ЗПДПЛ) прописано је да се издаци за здравствене, образовне, научне, хуманитарне, верске, заштиту човекове средине и спортске намене, као и давања учињена установама социјалне заштите основаним у складу са законом који уређује социјалну заштиту, признају као расход у износу највише до 5% од укупног прихода.

Издаци из става 1. овог члана признају се као расход само ако су извршени лицима регистрованим за те намене у складу са посебним прописима, која наведена давања искључиво користе за обављање делатности из става 1. овог члана (члан 15. став 2. ЗПДПЛ).

4. Са становишта пореза на доходак грађана

Примање физичког лица по основу помоћи због уништења или оштећења имовине услед елементарних непогода или других ванредних догађаја, односно организоване социјалне и хуманитарне помоћи, не опорезује се порезом на доходак грађана у складу са одредбама члана 9. став 1. тач. 10) и 11) Закона о порезу на доходак грађана („Сл. гласник РС“, бр. 24/01, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 62/06, 65/06–исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11–УС, 93/12, 114/12–УС, 47/13, 48/13–исправка, 108/13, 57/14 и 68/14–др. закон) и одредбама Правилника о остваривању права на пореска изузимања за примања по основу помоћи због уништења или оштећења имовине, организоване социјалне и хуманитарне помоћи, стипендија и кредита ученика и студената, хранарина спортиста аматера и права на пореско ослобођење за примања по основу солидарне помоћи за случај болести

(„Сл. гласник РС“, бр. 31/01 и 5/05).