Славица Марић

самостални порески инспектор

**ПОРЕСКИ АСПЕКТИ СТЕЧАЈА**

Одредбама Закона о стечају (“ Службени гласник РС” бр. 104/09...113/17) **у**ређују се услови и начин покретања и спровођења стечаја над правним лицима, а одредбама пореских закона уређује се поступак утврђиваања, наплате и контроле одређених јавних прихода, као и права и обавезе пореских обвезника.

**ПОРЕСКА ПРИЈАВА –ОПШТИ ПОЈАМ**

Пореске пријаве, облик и садржај пореске пријаве у којој је обрачуната пореска обавеза, начин и рок за подношење пореских пријава, за све пореске обвезнике, укључујући и обвезнике у стечају, прописани су пореским законима и подзаконским актима.

**Појам пореске пријаве**

Пореска пријава представља извештај пореског обвезника Пореској управи о оствареним приходима, извршеним расходима, добити, имовини, промету добара и услуга и другим трансакцијама од значаја за утврђивање пореза (члан 38. став 1. Закона о пореском поступку и пореској администрацији («Службени гласник РС» бр. 80/02...108/16 - у даљем тексту ЗПППА)).

Пореска пријава подноси се на обрасцу, који прописује министар, уз који се прилажу одговарајући докази (члан 38. став 2. ЗПППА).

**1.ПОРЕСКЕ ПРИЈАВЕ ОБВЕЗНИКА У СТЕЧАЈНОМ ПОСТУПКУ**

Обвезник над којим је отворен поступак стечаја, односно стечајни управник као законски заступник овог обвезника има законску обавезу да, сходно пореским прописима поднoси пореске пријаве надлежном пореском органу и то:

-отварањем поступка стечаја и

-у току поступка стечаја.

Пореске пријаве за све јавне приходе које администрира Пореска управа стечајни управник подноси у електронском облику, изузев пореске пријаве за утврђивање пореза на пренос апсолутних права.

Одредбама ЗПППА прописано је да ће порески обвезници пореску пријаву за утврђивање пореза на пренос апсолутних права подносити у електронском облику од 1. јануара 2018. године.

**1.1. ПОДНОШЕЊЕ ПОРЕСКИХ ПРИЈАВА ОТВАРАЊЕМ ПОСТУПКА СТЕЧАЈА**

Ст**е**чајни управник је нарочито дужан да:

**- састави пореске билансе са стањем на дан отварања и дан окончања стечајног поступка, у складу са пореским прописима и да те билансе, са пореском пријавом, достави надлежном пореском органу у роковима предвиђеним пореским прописима (члан 27. став 1. тачка 4а Закона о стечају).**

**Пореску пријаву у којој је обрачунат порез, за период за који се утврђује порез, као и порески биланс порески обезник подноси према одредбама Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“ бр. 25/01...113/17).**

**Отварањем поступка стечаја стечајни управник је дужан да поднесе:**

**-пореску пријаву пореза на добит правних лица и порески биланс у року од 60 дана од дана отварања поступка стечаја са стањем на дан који претходи дану отварања поступка стечаја (члан 34. став 2. тачка 3) Закона о порезу на добит правних лица.**

**-пореске пријаве у складу са пореским прописима, укључујући и пореску пријаву за порески период за који је рок за подношење пријаве датум после датума отварања поступка стечаја (члан 25. став 2. ЗПППА).**

**-Стечајни управник подноси Пореској управи и пореске пријаве за обавезе које су настале до дана отварања поступка стечаја, a које порески обвезник над којим је отворен поступак стечај није поднео у законом прописаном року.**

Пореска управа као поверилац стечајног дужника има законску обавезу да поднесе пријаву потраживања за све пореске обавезе стечајног дужника које су настале до дана отварања стечаја, као и да приложи доказе о пријављеном необезбеђеном и обезбеђеном потраживању.

Из наведених разлога потребно је дa:

**стечајни управник усагласи стање дуга са надлежном организационом јединицом Пореске управе, према седишту стечајног дужника и то по свим рачунима јавних прихода које администрира Пореска управа.**

**На овај начин постиже се:**

**-поштовање пореских прописа;**

**- потпуност и тачност пријаве потраживања Пореске управе, а иста садржи потраживања по основу јавних прихода које администрира Пореска управа;**

**-потпуност и тачност података исказаних у извештају о економско-финансијском положају стечајног дужника, с обзиром да исти садржи између осталог, приказ обавеза стечајног дужника на дан отварања стечаја према врсти и исплатном реду;**

**-брже и ефикасније спровођење поступка стечаја и избегавање парница као последице оспоравања потраживања.**

**1.2.ПОРЕСКЕ ПРИЈАВЕ ОБВЕЗНИКА У ТОКУ СТЕЧАЈНОГ ПОСТУПКА**

Добит обвезника у поступку стечаја од дана доношења решења о отварању стечајног поступка до дана почетка примене плана реорганизације или правоснажног решења о настављању стечајног поступка банкротством, као и у поступку реорганизације, опорезује се у складу са Закона о порезу на добит правних лица (члан 34. став 1. овог закона).

Стечајни управник подноси:

-**пореску пријаву и порески биланс у року од 60 дана од дана почетка примене плана реорганизације са стањем на дан који претходи дану почетка примене плана реорганизације;**

**-пореску пријаву и порески биланс са стањем на дан 31. децембра текуће године, у складу са чланом 63. ст. 3. и 4. закона, ако се поступак стечаја, односно реорганизација наставе у наредној календарској години.**

**Према одредбама члана 34. став 4. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“ бр. 25/01...112/15), која је у примени до 1.8.2018. године, д**обит обвезника у периоду од правоснажности решења о настављању стечајног поступка банкротством до правоснажности решења о закључењу стечајног поступка, (у даљем тексту: период стечаја) утврђује се као позитивна разлика вредности имовине обвезника са краја и са почетка периода стечаја, после намирења поверилаца.

Вредност имовине обвезника са почетка периода стечаја је вредност имовине на дан који претходи дану отварања стечајног поступка коригована за промене настале до почетка периода стечаја у складу са прописима који уређују стечај.

Обвезник из става 4. овог члана подноси пореску пријаву и порески биланс у року од десет дана од дана:

-**правоснажности решења о настављању стечајног поступка банкротством са стањем на дан правоснажности тог решења;**

**-правоснажности решења о закључењу стечајног поступка банкротством,** **на дан правоснажности тог решења**.

Порески период за који се обрачунава порез на добит је пословна година (члан 38. став 1. Закона о порезу на добит правних лица).

Пословна година је календарска година, осим у случају престанка или отпочињања обављања делатности у току године, укључујући и статусне промене, покретања поступка стечаја или ликвидације, као и у случају обуставе стечајног поступка услед продаје стечајног дужника као правног лица, односно обуставе поступка ликвидације, у току године (члан 38. став 2. Закона о порезу на добит правних лица**).**

Услучају продаје стечајног дужника као правног лица, са аспекта Закона о порезу на добит правних лица, обвезник је дужан да подносе:

**-пореску пријаву и порески биланс за период стечаја који траје од правоснажности решења о настављању стечајног поступка банкротством до дана правноснажности решења о обустави стечајног поступка, а добит се утврђује као разлика имовине са краја и са почетка периода стечаја, на начин прописан одредбама члана 34. ст. 4. и 5. Закона.**

**-пореску пријаву (на начин прописан одредбом члана 64. Закона), у којој даје процену прихода, расхода и добити, и обрачунава месечни износ аконтације пореза на добит. Пореска пријава се подноси за месец у којем је стечајни поступак обустављен, уколико је решење о обустави стечајног поступка постало правоснажно до 15. у месецу, односно за први наредни месец у односу на месец у којем је стечајни поступак обустављен, уколико је решење о обустави стечајног поступка постало правоснажно од 16. до краја месеца**.

**(Овај став је изнет у Мишљењу Министарства финансија број: 011-00-638/2017-04 од 5.10.2017. године).**

**-У току стечајног поступка стечајни управник је дужан да поднесе све пореске пријаве за обавезе које су настале у току трајања стечајног поступка, као и да исте измири сходно пореским прописима.**

**Посебним пореском законима прописан је настанак пореске обавезе за сваки порески облик доспелост за наплату, подношење пореских пријава у којима је обрачуната пореска обавеза и рокови за подношење пореских пријава.**

**ПОРЕСКИ ТРЕТМАН ВИШКА ДЕОБНЕ МАСЕ**

Поступање са вишком деобне масе прописано је одредбом члана 147. Закона о стечају, а порески третман вишка деобне масе одредбама Закона о порезу на добит правних лица.

Ликвидациони остатак, односно вишак деобне масе у новцу, односно неновчаној имовини, изнад вредности уложеног капитала који се расподељује члановима привредног друштва над којим је окончан поступак ликвидације, односно закључен поступак стечаја, сматра се дивидендом (члан 35. став 1. Закона о порезу на добит правних лица).

Вредност неновчане имовине из става 1. овог члана једнака је њеној тржишној вредности (члан 35. став 1. Закона о порезу на добит правних лица).

Правилником о начину и поступку утврђивања дивиденде коју оставрују чланови привредног друштва у ликвидацији, односно стечају прописује се начин и поступак утврђивања дивиденде коју остварују чланови привредног друштва у ликвидацији, односно стечају («Службени гласник РС» бр. 14/16 – у даљем тексту Правилник).

Дивидендом из члана 1. овог правилника сматра се ликвидациони остатак, односно вишак деобне масе у новцу, односно неновчаној имовини, изнад вредности уложеног капитала који се расподељује члановима привредног друштва у ликвидацији, односно стечају.

За сврху утврђивања дивиденде из става 1. овог члана ликвидациони, односно стечајни управник попуњава Образац ДПДЛ/С- Дивиденда члана привредног друштва у ликвидацији/стечају и исти доставља између осталог, надлежном пореском органу и то:

- у случају када је прималац дивиденде нерезидентно правно лице, као прилог уз Образац-ПДПО/С - Пореска пријава за порез на добит по одбитку, који чини саставни део Правилника о садржају пореске пријаве за обрачун пореза на добит по одбитку на приходе и накнаде које остварују нерезидентна и резидентна правна лица ("Службени гласник РС", бр. 97/15, 111/15 и 14/16);

- у случају када је прималац дивиденде резидентно или нерезидентно физичко лице, пре подношења Обрасца ППП-ПД - Појединачна пореска пријава о обрачунатим порезима и доприносима, који чини саставни део Правилника о пореској пријави за порез по одбитку ("Службени гласник РС", бр. 74/13, 118/13, 66/14, 71/14 - исправка и 14/16).

**НАМИРЕЊЕ ПОРЕСКОГ ПОТРАЖИВАЊА У СТЕЧАЈНОМ ПОСТУПКУ**

**Пореска потраживања које се односи на пореске обавезе стечајног дужника до дана отварања поступка стечаја намирују се:**

**-из стечајне масе ако се стечај спроводи банкротством и**

**-према правноснажно усвојеном УППР и плану реорганизације ако се стечај спроводи реорганизацијом.**

**Пореска управа као поверилац има законску обавезу да за потраживања према стечајном дужнику која су настала до дана отварања поступка стечаја поднесе пријаву потраживања, као и да уз исту поднесе доказе о пријављеном необезбеђеном и обезбеђеном потраживању, сходно одредбама члана 111.Закона о стечају.**

**За пореске обавезе стечајног дужника које су настале до дана отварања стечајног поступка постоји забрана принудног извршења.**

Од дана отварања стечајног поступка не може се против стечајног дужника, односно над његовом имовином, одредити и спровести принудно извршење, нити било која мера поступка извршења осим извршења која се односе на обавезе стечајне масе и трошкова стечајног поступка, а поступци из става 1. овог члана који су у току прекидају се (члан 93. ст. 1. и 2. Закона о стечају).

Ако обвезник не испуњава обавезе према усвојеном плану реорганизације, повериоци чија су потраживања обухваћена усвојеним планом реорганизације могу да траже принудно извршење плана, покретањем извршног поступка, на основу извршне исправе.

**Ако порески обвезник не измири пореске обавезе по усвојеном УППР, односно плану реорганизације, Пореска управа ће спровести поступак принудне налате сагласно правилима пореског поступка.**

**Пореска потраживања за пореске обавезе настале у току стечајног поступка измирују се као трошак стечајног поступка, односно као обавеза стечајне масе.**

**Из стечајне масе приоритетно се намирују трошкови стечајног поступка, а по њиховом пуном намирењу обавезе стечајне масе (члан 54. став 1. Закона о стечају).**

Одредбом чл. 103. и 104. Закона о стечају прописано је шта су трошкови стечајног поступка, као и које обавезе су обавезе стечајне масе.

За обавезе по основу јавних прихода које настану након отварања стечајног поступка не постоји забрана принудног извршења у смислу одредбе члана 93. Закона о стечају.

То значи да, у случају када стечајни управник не измири у законом прописаном року пореске обавезе настале у току стечајног поступка, Пореска управа има законску могућност да спроведе поступак принудне наплате из новчаних средстава са рачуна стечајног дужника.

Наплата пореза и споредних пореских давања, у поступку принудне наплате, спроводи се на новчаним средствима пореског обвезника (члан 84. став 1. тачка 1) ЗПППА).

**НАМИРЕЊЕ ПОРЕСКОГ ПОТРАЖИВАЊА (УППР И ПЛАН РЕОРГАНИЗАЦИЈЕ**)

Одредбом члана 155. став 1. Закона о стечају, прописано је да се реорганизација спроводи ако се тиме обезбеђује повољније намирење поверилаца у односу на банкротство.

Реорганизација се спроводи према **плану реорганизације** који се сачињава у писаној форми ( члан 155. став 2. Закона о стечају).

Одредбом члана 155. став 4. Закона о стечају прописано је, између осталог да, ако се план реорганизације подноси истовремено са предлогом за покретање стечајног поступка његов назив се мења у **унапред припремљен план реорганизације (УППР)**.

**САДРЖИНА ПЛАНА РЕОРГАНИЗАЦИЈЕ И УППР**

**Садржина плана реорганизације и УППР прописана** је одредбама члана 156. Закона о стечају.

**Садржина плана реорганизације и унапред припремљеног плана реорганизације је од значаја за све повериоце јер имају презентоване потпуне податке на основу којих могу сагледати обим обавеза стечајног дужника, као и да ли вредност целокупне имовине дужника и предложене мере могу обезбедити наплату потраживања у предложеном обиму и на предложени начин, односно да ли предложени начин спровођења стечаја обезеђује повољније намирење поверилаца у односу на банкротство.**

**МЕРЕ ЗА РЕАЛИЗАЦИЈУ ПЛАНА РЕОРГАНИЗАЦИЈЕ**

Мере за реализацију плана реорганизације прописане одредбом члана 157. тач. 1), 2), 3) и 6) Закона о стечају су:

-предвиђање отплате у ратама, измена рокова доспелости, каматних стопа или других услова зајма, кредита или другог потраживања или инструмента обезбеђења;

-намирење потраживања;

-уновчење имовине са теретом или без њега или пренос такве имовине на име намирења потраживања;

- отпуст дуга.

**ДАВАЊЕ САГЛАСНОСТИ ПОРЕСКЕ УПРАВЕ КАО ПОВЕРИОЦА НА ПРЕДЛОЖЕНИ ПЛАН РЕОРГАНИЗАЦИЈЕ**

Одредбама ЗПППА прописани су услови и начин на који Пореска управа може пореском обвезнику одложити плаћање дугованог пореза, а одредбама Закона о стечају уређени су услови и начин покретања и спровођења стечаја.

**Одредбом члана 74а ЗПППА прописано је да, изузетно од члана 73. став 4. овог закона, надлежни орган може, на захтев пореског обвезника за давање сагласности на предложени план реорганизације у смислу закона којим се уређује стечај, дати сагласност за одлагање плаћања дугованог пореза, чије је измиривање саставни део тог плана, у једнаким ратама до 60 месеци, уз могућност коришћења одложеног плаћања за првих 12 месеци**.

**С обзиром да је одребом члана 74а ЗПППА јасно прописано давање сагласности Пореске управе на предложени план реорганизације, нема законског основа да Пореска управа као поверилац даје сагласност на предложени план реорганизације који садржи плаћање дуга у ратама на начин другачији од услова прописаних одредбом члана 74а ЗПППА**.

Законом о стечају прописано је између осталог, спровођење реорганизације, а одредбама ЗПППА надлежност и поступање Пореске управе.

Пореска управа ће у доношењу одлука као поверилац поступати у свему према одредбама ЗПППА који уређују њену надлежност и поступање.

**Одредба члана 74а ЗПППА прописује једнак третман, односно једнаке услове (одлагање плаћања дугованог пореза) за обвезнике, односно стечајне дужнике код којих би се поступак стечаја спроводио реорганизацијом.**

На предложени УППР и план реорганизације Пореска управа може дати сагласност, само ако исти садржи намирење пореског потраживања (плаћање дугованог пореза у ратама) у складу са одредбама ЗПППА.

**Одредбама ЗПППА није прописан отпис дуга за обвезнике код којих се стечај спроводи реорганизацијом (прописано је одлагање плаћања дуга).**

**Одредбама ЗПППА није прописана измена рокова доспелости, као ни могућност уговарања висине и стопе камате**.

**Имајући у виду наведено као и стварне и суштинске карактеристике пореског потраживања потпуно је оправдано и најцелисходније да, предлагач плана за пореско потраживање формира посебну класу.**

**СТВАРНЕ И СУШТИНСКЕ КАРАКТЕРИСТИКЕ ПОРЕСКОГ ПОТРАЖИВАЊА**

**Стварне и суштинске карактеристике пореског потраживања због којих је потребно формирање посебне класе су:**

**-Однос Пореске управе и пореског обвезника је јавно правни однос, односно пореско потраживање је јавноправног карактера;**

**-Приходи које наплаћује Пореска управа су јавни приходи;**

**-Одредбама ЗПППА није прописан отпис дуга за обвезнике над којим се поступак стечаја спроводи реорганизацијом, већ је прописано одлагање плаћања дугованог пореза.**

**-Одредбама ЗПППА није прописано уговарање висине и стопе камате.**

**Потраживања Пореске управе према стечајном дужнику су и доприноси за обавезно социјално осигурање, а према члану 64. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање („Службени гласник РС“ бр. 84/04...113/17), обвезници доприноса не могу бити ослобођени обавезе обрачунавања и плаћања доприноса.**

**Контролу обрачунавања и плаћања доприноса за обавезно социјално осигурање врши Пореска управа, у складу са прописима који уређују порески поступак и пореску администрацију (члан 69. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање), али су та средства на располагању и под контролом организација за обавезно социјално осигурање,** сходно члану 4. **Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање.**

**Средства доприноса су јавни приход, под контролом и на располагању организација за обавезно социјално осигурање, основаних законима који уређују систем обавезног социјалног осигурања, за намене утврђене у складу са тим законима (члан 4. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање.**

Одредбом члана 115. ст. 1. и 3. ЗПППА којом је прописан отпис пореза и споредних давања одређеним пореским обвезницима ( пореском обвезнику који се продаје у поступку приватизације, односно који је поступку реструктурирања, као и пореском обвезнику којем је промењена власничка структура, по основу преузетих уговорних обавеза од стране Републике Србије) није прописан отпис доприноса за обавезно социјално осигурање.

**Пореска управа администрира (утврђује, контролише и наплаћује) одређене јавне приходе који према одредбама Закона о финансирању локалне самоуправе (“Службени гласник” бр. 62/06... 96/17-др. пропис) припадају јединицама локалне самоуправе као уступљени приходи.**

**Јединици локалне самоуправе са нивоа Републике припадају уступљени приходи (члан 34. став 1. тачка 1) Закона о финансирању локалне самоуправе).**

**Одредбом члана 35. Закона о финансирању локалне самоуправе прописано је који порези, остварени на њеној територији припадају јединици локалне самоуправе.**

Јавна средства су средства на располагању и под контролом Републике Србије, локалне власти и организација за обавезно социјално осигурање (члан 2. тачка 4) Закона о буџетском систему (“Службени гласник РС” бр. 54/09...113/17).

**Ако предлагач плана реорганизације није пореско потраживање разврстао у посебну класу имајући у виду карактеристике пореског потраживања, стечајни судија може наложити формирање посебне класе за пореско потраживање.**

**Према одредби члана 165. став 6. тачка 1) Закона о стечају, стечајни судија може наложити или одобрити формирање једне или више додатних класа ако су стварне и суштинске карактеристике потраживања такве да је оправдано формирање посебне класе.**

**Ако усвојени УППР или план реорганизацији садржи меру отписа дуга, Пореској управи која администрира између осталог, уступљене приходе и доприносе за обавезно социјално осигурање, за отпис ових потраживња потребна је одлука јединица локалне самоуправе којој припадају уступљени приходи као и одлука организација којој су на располагању средства доприноса за обавезно социјално осигурање, да су сагласни са отписом ових потраживања.**

**ОДБАЦИВАЊЕ ПРЕДЛОГА ПЛАНА РЕОРГАНИЗАЦИЈЕ**

**Стечајни судија ће по службеној дужности или на предлог заинтересованог лица у року од осам дана одбацити предлог плана реорганизације ако план није у складу са другим прописом (члан 163. став 3. тачка 2) Закона о стечјау).**

**Ако предлог плана реорганизације садржи одлагање плаћања дугованог пореза на другачији начин од начина и услова прописаним одредбом члана 74а ЗПППА, то значи да, предлог плана реорганизације није у складу са другим прописом, односно са ЗПППА и стечајни судија би такав предлог плана требао одбацити.**

**Напомена:**

**Одредбама Закона о изменама и допунама закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник број: 113/17) прописано је да овај закон ступа на снагу 1.1.2018. године.**

**Одредбама члана 19. Закона о изменама и допунама закона о порезу на добит правних лица је прописано да се одредбе чл. 7. и 16. овог закона којима се мења чл. 34. и 64. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр.25/01...112/15) примењује од 1. августа 2018. године.**

**Одредбом члана 66. Закона о изменама и допунама Закона о стечају („Службени гласник РС бр. 113/17 – у примени од 25.12.2017. године) прописано је да, стечајни поступци који до дана ступања на снагу овог закона нису окончани окончаће се по прописима који су били на снази до дана ступања на снагу овог закона.**