

Славица Марић

ПОРЕСКИ ТРЕТМАН СТЕЧАЈА  
И  
НАМИРЕЊЕ ПОРЕСКОГ  
ПОТРАЖИВАЊА У СТЕЧАЈНОМ  
ПОСТУПКУ  
(План реорганизације и УППР)

Београд, новембар 2015. године

# Садржај

- **Порески третман стечаја обвезника са аспекта Закона о порезу на добит правних лица**
- **Рокови за подношење пореских пријава у поступку стечаја**
- **Начин намирења пореских обавеза кроз УППР и усвојени План реорганизације**
- **Немогућност измирења пореских обавеза у току стечаја, блокада рачуна**
- **Порески третман вишка деобне масе**

## **Порески третман стечаја обвезника са аспекта Закона о порезу на добит правних лица**

Порески третман стечаја обвезника са аспекта пореза на добит правних лица прописан је одредбама чл. 34. и 35. Закона о порезу на добит правних лица (“Службени гласник РС” бр.25/01...91/15 – др.пропис - у даљем тексту: Закон о ПДП).

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 овим законом (члан 34. став 1 Закона о ПДП).

Обвезници из члана 34. став 1. Закона о ПДП подносе пореску пријаву и порески биланс у року од 60 дана од дана:

- отварања поступка стечаја са стањем на дан отварања поступка стечаја;
- почетка примене плана реорганизације са стањем на тај дан.

Добит обвезника у периоду од правоснажности решења о настављању стечајног поступка банкротством до правоснажности решења о закључењу стечајног поступка 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 отварања стечајног поступка коригована за промене настале до почетка периода стечаја (члан 34. став 3. Закона о ПДП).

Сходно члану 34. став 4. Закона о ПДП, обвезник из става 3. овог члана подноси пореску пријаву и порески биланс у року од 60 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 обвезника из члана 34. став 3. Закона о ПДП правних лица је период стечаја (члан 34. став 7. Закона о ПДП).**

Сагласно наведеном, мишљења смо да је потребно да стечајни управник сагласно правилима стечаја, резервише потребна средства ради намирења истих обавеза.

Напомињемо да, на утврђивање, обрачунавање и плаћање пореске обавезе обвезника над којим није окончан, односно закључен стечајни поступак до дана ступања на снагу овог закона, сходно члану 20. Закона о изменама и

допунама Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“ број 142/14) примењују се одредбе Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“ бр. 25/01...и 68/14- др. закон).

То значи да ће се одредбе важећег Закона о ПДП примењивати на утврђивање, обрачунавање и плаћање обавезе обвезника над којим је покренут поступак стечаја од дана ступања на снагу овог закона (од 26.12.2014. године).

Посебно треба напоменути да се одредбама важећег Закона о ПДП, у редован систем опорезивања уведе порески обвезници 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 чиме су отклоњени недостаци у примени одредаба претходног закона у ситуацији када ови поступци трају дуже од једног пореског периода.

Такође напомињемо и следеће:

- прописани су порески периоди у којима порески обвезник над којим се спроводи поступак стечаја не утврђује и не плаћа месечне аконтације пореза на добит правних лица, као и да порески обвезници који немају обавезу плаћања месечних аконтација, порез на добит плаћају за порески период у року прописаном за подношење пореске пријаве и пореског биланса;
- порез на добит се утврђује самоопорезивањем;
- пореске пријаве пореза на добит правних лица подносе се искључиво у електронском облику.
- прописано је да се дивидендом сматра и вишак деобне масе изнад вредности уложеног капитала.
- -порески период за обвезника у поступку стечаја који се спроводи банкротством је период стечаја.

## **РОКОВИ ЗА ПОДНОШЕЊЕ ПОРЕСКИХ ПРИЈАВА У СЛУЧАЈУ СТЕЧАЈА**

Одредбом члана 27. став 1. тачка 4а) Закона о стечају („Службени гласник РС“ број 104/09...83/14-у даљем тексту: Закон о стечају) прописано да је стечајни управник нарочито дужан да састави пореске билансе са стањем на дан отварања и на 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.

Одредбом члана 63. ст. 1. и 2. Закона о ПДП прописано је да је порески обвезник дужан да надлежном пореском органу поднесе пореску пријаву у којој је обрачунат порез, за период за који се утврђује порез, као и да уз пореску пријаву поднесе и пореску биланс за период за који се утврђује порез.

Ако порески обвезник уз пореску пријаву не поднесе и порески биланс сматра се да пореска пријава није поднета (члан 63. став 7. Закона о ПДП).

Рокови за подношење пореске пријаве за порез на добит правних лица у стечају појашњени су у делу Порески третман стечаја обвезника са аспекта Закона о порезу на добит правних лица.

С обзиром да су рокови за подношење пореских пријава прописани и другим пореским законима из области који су уређени тим законима, потребно је да стечајни управник са Пореском управом усагласи стање пореског дуга.

Ако стечајног дужник, није у законом прописаном року поднео пореске пријаве за обавезе које су настале пре отварања поступка стечаја, или рок за подношење пореске пријаве, за обавезе настале пре отварања поступка стечаја, доспева у периоду након отварања поступка стечаја, потребно да те пореске пријаве поднесе стечајни управник надлежном пореском органу.

Напомињемо да пријаве треба да буде евидентиране у пореском рачуноводству **најкасније до** дана одржавања рочишта одређеног за расправљање постојања стечајног разлога за отварање стечајног поступка, као и да исте треба да буду обухваћење у поднетој пријави потраживања Пореске управе.

Из наведених разлога потребно је усагласити стање пореског дуга стечајног дужника са надлежном организационом јединицом Пореске управе.

Наиме, одредбом члана 81. став 1. Закона о стечају прописано је да , даном отварања стечајног поступка, потраживања поверилаца према стечајном дужнику, која нису доспела, сматрају се доспелим.

# НАЧИН НАМИРЕЊА ПОРЕСКИХ ОБАВЕЗА КРОЗ УППР и усвојени План реорганизације

## Реорганизација у стечају

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, а посебно ако постоје економско оправдани услови за наставак дужниковог пословања.

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

План реорганизације се може поднети истовремено са предлогом за покретање стечајног поступка или након отварања стечајног поступка у складу са овим законом (члан 155. став 3. 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)**.

За подношење унапред припремљеног плана реорганизације искључиво је легитимисан стечајни дужник, а за правна лица која послују са већинским јавним или друштвеним капиталом организација која је посебним законом овлашћена да обавља послове стечајног управника.

Одредбом члана 159. ст. 2. и 4. Закона о стечају прописано је да, решење о покретању претходног поступка за испитивање испуњености услова за отварање стечајног поступка у складу са унапред припремљеним планом реорганизације, доставља се овлашћеној организацији и организацији надлежној за вођење регистра привредних субјеката, ради објављивања, односно евидентирања, као и да, оглас из става 2. овог члана објављује се на огласној и електронској огласној табли суда и у "Службеном гласнику Републике Србије", као и у једном високотиражном дневном листу који се дистрибуира, на целој територији Републике Србије.

Одредбом члана 159. став 6. тачка 2) Закона о стечају, прописано је да између осталог, оглас из става 2. овог члана, уз податке из решења о покретању претходног поступка, мора да садржи **и позив заинтересованим лицима да све примедбе на предлог унапред припремљеног плана реорганизације којима**

оспоравају садржину унапред припремљеног плана реорганизације, а нарочито основ или висину планом обухваћених потраживања, доставе стечајном дужнику и надлежном суду у року од 15 дана од дана објављивања огласа у "Службеном гласнику Републике Србије".

## **Садржина плана реорганизације и унапред припремљеног плана реорганизације**

Садржина плана реорганизације и унапред припремљеног плана реорганизације прописана је одредбама члана 156. Закона о стечају.

Садржај унапред припремљеног плана садржи више елемената од Плана реорганизације поднетог након отварања стечајног поступка.

Наиме, одредбама члана 156. став 1. тач. 1) – 19) Закона о стечају прописан је садржај Плана реорганизације, а одредбом става 4. истог члана Закона прописано је које елементе поред елемената из става 1. овог члана садржи унапред припремљени план реорганизације.

Према члану 156. став 4. тач. 2 Закона о стечају прописано је да унапред припремљени план реорганизације поред елемената из става 1. овог члана садржи и потписану изјаву већинских поверилаца по вредности потраживања сваке планом предвиђене класе да су упознати са садржином плана реорганизације и спремни да приступе на рочиште за гласање о плану реорганизације или гласају писаним путем.

Одредбом члана 156. став 1. тачка 15) Закона о стечају прописано је да План реорганизације садржи рок спровођења плана који не може бити дужи од пет година.

Рок из става 1. тачка 15) овог члана не односи се на мере за реализацију плана реорганизације које се односе на предвиђање отплате потраживања у ратама, измене рокова доспелости, каматних стопа или других услова зајма, кредита или другог потраживања или инструмента обезбеђења, период отплате кредита или зајма узетог у току стечајног поступка или у складу са планом реорганизације, као ни на рокове доспелости дужничких хартија од вредности (члан 156. став 3. Закона о стечају).

Садржај 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 имовина дужника и предложене мере могу обезбедити наплату потраживања у предложеном обиму и на предложени начин, као најповољнији.

## **Мере за реализацију плана реорганизације**

Одредбом члана 157. став 1. тач. 1), 2) 3) 6) и 7) Закона о стечају прописано је да су мере за реализацију плана реорганизације између осталог 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,**
- **извршење, измена или одрицање од заложног права.**

С обзиром да су отпуст дуга и предвиђање отплате у ратама битне мере за реализацију у вези са усвајањем и спровођењем Плана реорганизације посебно истичемо следеће:

**Надлежност и поступање Пореске управе, као органа управе у саставу министарства надлежног за послове финансија уређено је одредбама ЗПППА, а одредбама Закона о стечају уређени су услови и начин покретања и спровођења стечаја над правним лицима.**

Наиме, одредбама члана 20. став 4. ЗПППА прописано је да је испуњење пореске обавезе у случају стечаја пореског обвезника уређено законом којим се уређује стечај.

**Спровођење стечаја и реорганизације над правним лицем врши се према одредбама Закона о стечају, а Пореска управа као стечајни поверилац у свом поступању и доношењу одлука поступа по одредбама Закона о пореском поступку и пореској администрацији.**

**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.**

## **Давање сагласности на план реорганизације који садржи меру одлагање плаћања дуга**

Одредбом члана 74а став 1. 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.**

Одредбама Закона о стечају јасно је прецизирано да рок спровођења плана реорганизације **не може бити дужи од пет година, као и да се најдужи рок за спровођење плана реорганизације не односи на мере за реализацију плана и то између осталог, на оне мере које се односе на предвиђање отплате потраживања у ратама и измене каматних стопа.**

У вези са напред наведеним, Пореска управа ће у својим одлучивањима на унапред припремљени план реорганизације и план реорганизације поднет након отварања стечајног поступка поступати у складу са одредбом члана 74а ЗПППА.

План реорганизације се сматра усвојеним у једној класи ако су за план реорганизације гласали повериоци који имају обичну већину потраживања од



укупних потраживања поверилаца у тој класи( члан 165. став 10. Закона о стечају).

Одредбом члана 165. став 6. Закона о стечају прописано да, стечајни судија може наложити или одобрити формирање једне или више додатних класа у следећим случајевима:

- ако су стварне и суштинске карактеристике потраживања такве да је оправдано формирање посебне класе;
- ако су сва потраживања у оквиру предложене посебне класе у значајној мери слична, изузимајући класе формиране из административних разлога у складу са ставом 6. овог члана.

С обзиром да су одредбама члана 74а јасно прописани услови под којима Пореска управа може дати сагласност на захтев обвезника за одлагање плаћања дугованог пореза чије је измирење саставни део плана реорганизације потребно је да пореско потраживање буде разврстано у посебну класу.

Ако је пореско потраживање разврстано у класу са другом повериоцима, у смислу различног права или потраживања из оквира одређеног исплатног реда у смислу одредаба члана 54. Закона о стечају, потребно је да предлагач плана за пореско потраживање формира посебну класу. Ово из разлога стварне и суштинске карактеристике пореског потраживања као и да се сагласност за одлагање плаћања пореског дуга може одобрити само под условима из члана 74а ЗПППА.

Напомињемо да је одредбом члана 165. став 6. тачка 1) Закона о стечају јасно прописано да стечајни судија може наложити или одобрити формирање једне или више додатних класа у случају ако су стварне и суштинске карактеристике потраживања такве да је оправдано формирање посебне класе.

Нпр. у случају да је за неку предложену класу, предвиђено да се потраживања те класе, измири тако што би се за друге повериоце у оквиру те класе, предвидело намирење путем репрограма, нпр. 6 или више година, са одређивањем одређене каматне стопе ( која није сагласна одредбама чл. 75. и 76. ЗПППА), у том случају, јасно је да је потребно да се пореско потраживање, одреди као посебна класа са дефинисан условима и начином намирења сагласно одредбама ЗПППА.

У вези са потребом да се пореско потраживање разврста у посебну класу истичемо следеће:

- Однос Пореске управе и пореског обвезника је јавно правни однос, односно пореско потраживања је јавноправног карактера;
- Приходи које наплаћује Пореска управа су јавни приходи;
- Одредбама ЗПППА није прописан отпис пореског дуга и камате који је саставни део предложеног Плана реорганизације и УППР;
- Одредбама ЗПППА јасно је уређен начин намирења путем одлагање плаћања дуга;
- Одредбама ЗПППА није прописано уговарање висине и стопе камате;

С обзиром да су у потраживањима Пореске управе од стечајног дужника и доприноси за обавезно социјално осигурање напомињемо да је одредбама члана 64. Закона о доприносима за обавезно социјално осигурање прописано (“Службени гласник РС” бр. 84/04...68/14) да обвезници доприноса не могу бити ослобођени обавезе обрачунавања и плаћања доприноса.

У вези са одлучивањем и изјашњењем Пореске управе на унапред припремљени план реорганизације и предлог плана реорганизације поднетог у току стечајног поступка указујемо на следеће:

- Пореска управа је дужна да приликом разматрања предложеног плана реорганизације сагледа да ли је исти сачињен у свему сагласно одредбама чл. 156. и 157. Закона о стечају, а у вези одредаба члана 158. став 3. Закона о стечају.
- Ако је план реорганизације у погледу намирења пореског потраживања (конверзија, отпис дуга, одустајања од заложног права, репрограм итд), супротан одредбама ЗППА или другог пореског прописа, поднети УППР, односно план реорганизације сматра ће се недозвољеним сагласно одредбама 163. став 2. тачка 2. Закона, те би исти суд требало одбацити.

Са друге стране, Пореска управа, као поверилац ће се изјаснити да није сагласна са предложеним планом реорганизације.

## **Рочиште за одлучивање о предлогу за покретање поступка у складу са унапред припремљеним планом реорганизације**

За потребе гласања о унапред припремљеном плану реорганизације сматра се да су све обавезе стечајног дужника настале пре подношења унапред припремљеног плана реорганизације доспеле на дан одржавања рочишта о гласању за план (члан 160. став 1. Закона о стечају).

Према члану 160. став 2. Закона о стечају, стечајни судија ће, на захтев заинтересованог лица или по предлогу привременог стечајног управника, извршити процену висине потраживања за потребе гласања. Процена висине потраживања за потребе гласања врши се преко овлашћеног стручног лица (проценитеља) и не може бити старија од 12 месеци.

За потребе гласања Пореске управе као повериоца о унапред припремљеном плану реорганизације потребно је да иста има потпуне податке о стању дуга стечајног дужника као и да податке који су евидентирани у пореском рачуноводству упореди са подацима приказаним у унапред утврђеном плану реорганизације.

Одредбама члана 160. става 9. Закона о стечају, прописано је да се обавезе настале од дана подношења унапред припремљеног плана реорганизације до дана одржавања рочишта за одлучивање о предлогу, у случају усвајања плана, сматрају трошком стечајног поступка, ако планом реорганизације није другачије предвиђено.

Унапред припремљени план реорганизације поред пореског потраживања на «дан подношења унапред припремљеног плана реорганизације», мора да садржи и одредбу којом се прецизира да се обавезе које настану од дана подношења плана реорганизације па до усвајања плана реорганизације,

измирују приоритетно, и то у законом прописаним роковима, као и да се све текуће обавезе, а које настају након правоснажности унапред припремљеног плана реорганизације, измирују у законским роковима сагласно пореским прописима.

## **Правне последице потврђивања плана реорганизације**

Одредбом члана 167. став 1. Закона о стечају прописано је да, по доношењу решења о потврђивању усвајања плана реорганизације, сва потраживања и права поверилаца и других лица и обавезе стечајног дужника одређене планом реорганизације уређују се искључиво према условима из плана реорганизације. Усвојени план реорганизације је извршна исправа и сматра се новим уговором за измирење потраживања која су у њему наведена.

Послови и радње које предузима стечајни дужник морају бити у складу са усвојеним планом реорганизације (члан 167. став 2. Закона о стечају).

Стечајни дужник је дужан да предузме све мере прописане усвојеним планом реорганизације (члан 167. став 3. Закона).

Одредбом члана 167. став 4. Закона о стечају прописано је да, доношењем решења о потврђивању усвајања плана реорганизације престају све последице отварања стечајног поступка, а у називу стечајног дужника брише се ознака "у стечају".

Одредбом члана 13. тачка 5) Закона о извршењу и обезбеђењу („Службени гласник РС“ бр. 31/2011... 139/2014) прописано је да су извршне исправе усвојен план реорганизације у стечајном поступку, чије је усвајање потврђено одлуком суда.

## **Непоступање по усвојеном плану и преварен и незаконит план као стечајни разлог**

Одредбом члана 173. став 1. тач. 1) и 2) Закона о стечају прописано је да, повериоци обухваћени усвојеним планом, као и повериоци чија су потраживања настала пре усвајања плана а нису обухваћени планом, могу поднети предлог за покретање стечајног поступка и у случају да је план реорганизације издејствован на преваран или незаконит начин, као и када стечајни дужник не поступа по плану или поступа супротно плану реорганизације ако се тиме битно угрожава спровођење плана реорганизације.

Ако утврди постојање стечајног разлога из става 1. тачка 1) овог члана, стечајни судија ће решењем о отварању стечајног поступка одредити да се стечајни поступак спроводи банкротством стечајног дужника (члан 173. став 4. Закона).

Такође, повериоци чија су потраживања утврђена потврђеним планом реорганизације могу да траже принудно извршење плана, покретањем извршног поступка, на основу извршне исправе, потврђеног плана реорганизације.

У случају да дужник не измири обавезу сагласно усвојеном УППР, тј. плану реорганизације, Пореска управа започеће поступак принудне наплате пореског потраживања сагласно правилима пореског поступка.

## **НЕМОГУЋНОСТ ИЗМИРЕЊА ПОРЕСКИХ ОБАВЕЗА У ТОКУ СТЕЧАЈА, БЛОКАДА РАЧУНА**

Одредбама члана 104. став 1. тач. 1) и 4) Закона, прописано је између осталог, да су обавезе стечајне масе, обавезе које су проузроковане радњама стечајног управника или на други начин управљањем, уновчењем и поделом стечајне масе, а које не спадају у трошкове стечајног поступка, односно обавезе према запосленима стечајног дужника настале након отварања стечајног поступка.

Сагласно наведеном, уколико након отварања стечајног поступка, као и током истог, настану пореске обавезе стечајног дужника у смислу члана 104. Закона, те исте стечајни дужник, тј. стечајни управник не измири по доспелости, Пореска управа предузима мере редовне и принудне наплате дугованог пореза.

Сходно одредби члана 84. став 1. тачка 1) ЗПППА, Пореска управа спроводи поступак принудне наплате на новчаним средствима пореског дужника, а како је у овом случају предмет наплате пословни рачун стечајног дужника, Пореска управа ће спровести принудну наплату пореског дуга из новчаних средстава са пословних рачуна стечајног дужника.

Наиме, за обавезе по основу јавних прихода које настају након отварања стечајног поступка не постоји забрана принудног извршења у смислу одредаба члана 93. Закона о стечају.

## **ПОРЕСКИ ТРЕТМАН ВИШКА ДЕОБНЕ МАСЕ**

Одредбама члана 147. Закона о стечају, прописано је да у случају да се у поступку деобе, пре завршне деобе или у завршној деоби, могу у пуном износу намирити потраживања стечајних поверилаца, стечајни управник је дужан да преостали вишак деобне масе расподели имаоцима удела или акција у привредном друштву, у сладу са правилима поступка ликвидације.

Сагласно одредбама члана 35. Закона о порезу на добит правних лица, прописано је да 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.

Вредност неновчане имовине једнака је њеној тржишној вредности.

Министар финансија ближе уређује и поступак утврђивања дивиденди.