Prof. dr Hasiba Hrustić,
direktor Centra za pravna i finansijska istraživanja, Beograd

PORESKI TRETMAN LIKVIDACIJE PRAVNIH LICA *

Sažetak: Likvidacija društva pokreće se odlukom vlasnika društva i registruje se kod Agencije za privredne registre. U postupku likvidacije privrednog društva ne isplaćuju se dividende niti se imovina društva raspodeljuje vlasnicima pre plaćanja svih potraživanja poverilaca.

Utvrđivanje i plaćanje poreza na dobit preduzeća uređeno je posebnim odredbama Zakona o porezu na dobit pravnih lica. Dobit u postupku likvidacije obveznika podleže oporezivanju, a utvrđuje se kao pozitivna razlika imovine obveznika između kraja i početka likvidacionog postupka. Što se tiče ostalih poreskih obaveza, privredno društvo pokretanjem postupka likvidacije ne menja status obveznika poreza na dodatu vrednost i nastavlja da obračunava ovaj porez na promet dobara i usluga. Otvaranjem postupka likvidacije nad privrednim društvom ne prestaje ni obaveza plaćanja poreza na imovinu, niti poreza na zarade i doprinose socijalnog osiguranja za zaposlene.

Ključne reči: likvidacija, privredno društvo, porez, likvidacioni ostatak

Likvidacija privrednog društva sprovodi se kada društvo ima dovoljno sredstava za namirenje svojih obaveza, ali su nastupile neke druge okolnosti zbog kojih ne ispunjava uslove za obavljanje delatnosti, ili zbog nekih drugih razloga na osnovu odluke vlasnika kapitala tog društva. U oba slučaja odluku o prestanku sa radom privrednog društva donose vlasnici kapitala društva, za razliku od prestanka privrednog društva u stečaju, kada odluku o prestanku donosi sud. Likvidacija u suštini predstavlja postupak planske prodaje (unov-

---

* Rad primljen 10. 05. 2012. godine.

čavanja) imovinskih delova privrednog društva sa ciljem da se iz novčanih priliva isplate obaveze prema poveriocima, a preostali iznos podeli vlasnicima kapitala u skladu sa osnivačkim aktom privrednog društva.

1. POSTUPAK LIKVIDACIJE

Postupak likvidacije privrednog društva uređen je odredbama čl. 10, 117, 118, 122, 124, 137, 152, 200, 238, 251, 253, 274, 315, 329, 426 i čl. 524 do 548 Zakona o privrednim društvima.¹ U okviru odredbi koje regulišu privredne presteupe privrednog društva i odgovornog lica, u čl. 585. st. 1. t. 10. propisano je da će novčanom kaznom od 100.000 do 1.000.000 dinara kazniti za privredni prestup privredno društvo ako za vreme likvidacije preduzima nove poslove ili članovima isplaćuje dividende ili raspodeljuje imovinu (čl. 531. i čl. 535. st. 3).

Izuzetak od primene odredaba o prinudnoj likvidaciji predviđen je u odredbi čl. 595. i to da se odredbe ovog zakona o prinudnoj likvidaciji ne primenjuju na postupak prinudne likvidacije propisan Zakonom o privatizaciji.²

U skladu sa odredbom čl. 22. st. 5. Zakona o privrednim društvima uz poslovno ime privrednog društva u postupku likvidacije dodaje se oznaka „u likvidaciji”.

Likvidacija društva počinje danom registracije odluke o likvidaciji i objavljivanjem oglasa o pokretanju likvidacije, u skladu sa Zakonom o registraciji privrednih subjekata (u daljem tekstu: Zakon o registraciji).³ Likvidacija društva pokreće se:

- 1) jednoglasnom odlukom svih ortaka, odnosno komplementara, ako ugovorom o osnivanju nije drugačije određeno;
- 2) odlukom skupštine članova društva s ograničenom odgovornošću;
- 3) odlukom skupštine akcionara.

1.1. Status likvidacionog upravnika za vreme likvidacije

U odluci o pokretanju likvidacije društvo imenuje likvidacionog upravnika. Imenovanjem likvidacionog upravnika svim zastupnicima društva prestaju prava zastupanja društva u skladu sa odredbom čl. 529. Zakona o privrednim društvima. Ako društvo ne imenuje likvidacionog upravnika, svi zakonski za-

¹ *Službeni glasnik Republike Srbije*, br. 36/11, 99/11.

² *Službeni glasnik Republike Srbije*, br. 38/01, 18/03, 45/05, 123/07 – dr. zakon i 30/10.

³ *Službeni glasnik Republike Srbije*, br. 55/2004, 61/2005 i 111/2009 – dr. zakoni)

stupnici društva postaju likvidacioni upravnici koji zastupaju društvo zajedno, ako odlukom kojom su imenovani nije drugačije određeno. Likvidacioni upravnik zastupa društvo u likvidaciji i odgovoran je za zakonitost poslovanja društva.

U postupku likvidacije privredno društvo ne može da preduzima nove poslove, već samo poslove vezane za sprovođenje likvidacionog postupka, kao što su radnje na okončanju poslova započetih pre početka likvidacije, radnje potrebne za sprovođenje likvidacije, prodaja imovine, plaćanje poverilaca, naplata potraživanja i druge poslove nužne za likvidaciju društva. U postupku likvidacije privrednog društva ne isplaćuje se učešće u dobiti, odnosno dividende niti se imovina društva raspodeljuje članovima društva pre isplate svih potraživanja poverilaca.

Likvidacioni upravnik odgovara ortacima, članovima i akcionarima privrednog društva, kao i poveriocima privrednog društva za štetu koju im prouzrokuje u izvršenju svojih dužnosti. Likvidacioni upravnik ne odgovara za bilo kakve gubitke privrednog društva, obaveze ili smanjenja vrednosti imovine koja su nastala kao rezultat donošenja savesnih i razumnih poslovnih odluka u vezi sa sprovođenjem postupka likvidacije privrednog društva.

1.2. Zaštita poverilaca

Oglas o pokretanju likvidacije objavljuje se u trajanju od 90 dana na internet stranici registra privrednih subjekata, a sadrži: poziv poveriocima da prijave svoja potraživanja; adresu sedišta društva, odnosno adresu za prijem pošte na koju poverioci dostavljaju prijave potraživanja; upozorenje da će potraživanja poverilaca biti prekludirana ako ih poverioci ne prijave najkasnije u roku od 30 dana od dana isteka perioda trajanja oglasa. Ako društvo tokom perioda trajanja oglasa o pokretanju likvidacije ili tokom roka za prijavu potraživanja poverilaca promeni adresu sedišta ili adresu za prijem pošte, rok od 90 dana ponovo počinje da teče od dana registracije te promene u skladu sa zakonom o registraciji, a sve do tada prispele prijave potraživanja se smatraju uredno podnetim.

Likvidacioni upravnik je dužan da poznatim poveriocima uputi i pisano obaveštenje o pokretanju likvidacije društva, najkasnije u roku od 15 dana od dana početka likvidacije društva (čl. 534. Zakona o privrednim društvima). To obaveštenje sadrži: podatak o danu objavljivanja i periodu trajanja oglasa o pokretanju likvidacije; adresu sedišta društva, odnosno adresu za prijem pošte, na koju poverilac dostavlja prijavu potraživanja; upozorenje da će potraživanje poverioca biti prekludirano ako ga poverilac ne prijavi najkasnije u roku od 30 dana od dana isteka perioda trajanja oglasa o pokretanju likvidacije.

Poverioci čije je potraživanje utvrđeno izvršnom ispravom i poverioci u vezi sa čijim potraživanjem protiv društva počne da teče parnica do početka likvidacije nemaju obavezu prijavljivanja potraživanja.

Društvo je dužno da sve prispele prijave potraživanja evidentira u listu prijavljenih potraživanja i da sačini listu priznatih i osporenih potraživanja (čl. 535. Zakona o privrednim društvima). Društvo može, u roku od 30 dana od dana prijema prijave potraživanja, osporiti potraživanje poverioca, u kom slučaju je obavezno da o tome u istom roku obavesti poverioca uz obrazloženje osporavanja potraživanja. Ako poverilac čije je potraživanje osporeno ne pokrene postupak pred nadležnim sudom u roku od 15 dana od dana prijema obaveštenja o osporavanju potraživanja i u istom roku o tome pisanim putem obavesti društvo, to potraživanje se smatra prekludiranim. Ako je do trenutka prijema obaveštenja o osporavanju potraživanja poverilac protiv društva već pokrenuo postupak o tom potraživanju pred nadležnim sudom, poverilac nije dužan da pokreće novi postupak po prijemu obaveštenja o osporavanju potraživanja. Potraživanja nastala nakon pokretanja likvidacije ne prijavljuju se i moraju se namiriti do okončanja likvidacije.

2. POSTUPAK PRINUDNE LIKVIDACIJE

Prinudna likvidacija pokreće se u sledećim slučajevima:

1) ako je društvu pravosnažnim aktom izrečena mera zabrane obavljanja delatnosti, odnosno oduzeta dozvola, licenca ili odobrenje za obavljanje određene delatnosti, a društvo ne registruje promenu pretežne delatnosti ili ne otpočne likvidaciju u roku od 30 dana od dana pravosnažnosti tog akta;

2) ako u roku od 30 dana od dana isteka vremena na koje je društvo osnovano društvo ne registruje produženje vremena trajanja društva ili u istom roku ne otpočne likvidaciju;

3) kada ortačko društvo ostane sa jednim ortakom, odnosno komanditno društvo ostane bez komplementara ili bez komanditora, a društvu u roku od tri meseca ne pristupi nedostajući član ili u istom roku društvo ne promeni pravnu formu u pravnu formu čije uslove ispunjava ili u istom roku ne otpočne likvidaciju;

4) ukoliko se osnovni kapital društva smanji ispod propisanog minimalnog iznosa (100 dinara), a društvo u roku od šest meseci ne poveća osnovni kapital najmanje do propisanog minimalnog iznosa, ili u istom roku društvo ne promeni pravnu formu u pravnu formu čije uslove ispunjava ili u istom roku društvo ne donese odluku o likvidaciji i takvu promenu u istom roku registruje u skladu sa Zakonom o registraciji;

5) ako društvo ne dostavi nadležnom registru godišnje finansijske izveštaje do kraja poslovne godine za prethodnu poslovnu godinu, odnosno ako ne dostavi početni likvidacioni bilans u skladu sa zakonom kojim se uređuje računovodstvo i revizija;

6) kada je pravosnažnom presudom utvrđena ništavost registracije osnivanja društva u skladu sa Zakonom o registraciji ili ništavost osnivačkog akta društva;

7) ako je pravosnažnom presudom naložen prestanak društva, a društvo u roku od 30 dana od dana pravosnažnosti presude ne otpočne likvidaciju;

8) ako društvo ostane bez zakonskog zastupnika, a ne registruje novog u roku od tri meseca od dana brisanja zakonskog zastupnika iz registra privrednih subjekata;

9) kada društvo u likvidaciji ostane bez likvidacionog upravnika, a ne registruje novog u roku od tri meseca od dana brisanja likvidacionog upravnika iz registra privrednih subjekata;

10) ako usvojeni početni likvidacioni izveštaj ne bude dostavljen registru privrednih subjekata;

11) ako se u roku od 60 dana od dana kada je društvo ostalo bez jedinog izvršnog direktora ne izabere novi izvršni direktor, registar privrednih subjekata po službenoj dužnosti ili po zahtevu zainteresovanog lica pokreće postupak prinudne likvidacije društva;

12) ako iz komanditnog društva istupe svi komplementari, a najmanje jedan novi komplementar nije primljen u roku od šest meseci od dana istupanja poslednjeg komplementara, a komanditori nisu u tom roku doneli jednoglasno odluku o promeni pravne forme u društvo s ograničenom odgovornošću ili akcionarsko društvo;

13) i u drugim slučajevima predviđenim Zakonom o privrednim društvima.

Registrator koji vodi registar privrednih subjekata po službenoj dužnosti prevodi društvo u status „u prinudnoj likvidaciji” i objavljuje oglas o prinudnoj likvidaciji na internet stranici registra privrednih subjekata u neprekidnom trajanju od šest meseci (čl. 547. Zakona o privrednim društvima).

3. OBUSTAVA LIKVIDACIJE I POKRETANJE POSTUPKA STEČAJA ZBOG PREZADUŽENOSTI

U toku likvidacije društvo odlukom ortaka, komplementara, odnosno skupštine može obustaviti likvidaciju i nastaviti sa poslovanjem samo u slučaju da je društvo namirilo u potpunosti sve poverioce, nezavisno od toga da

li su tim poveriocima potraživanja osporena, pod uslovom da nije otkazalo ugovor o radu bilo kom zaposlenom po osnovu likvidacije niti otpočelo sa isplatama članovima društva. Odluka o obustavi likvidacije registruje se u skladu sa Zakonom o registraciji, a sastavni deo odluke o obustavi likvidacije je imenovanje zakonskog zastupnika društva i izjava likvidacionog upravnika da su svi poverioci namireni u potpunosti i da društvo nije otpočelo sa isplatama članovima društva.

Ako se iz početnog likvidacionog bilansa ili početnog likvidacionog izveštaja utvrdi da imovina društva nije dovoljna za namirenje svih potraživanja poverilaca (prezaduženost), likvidacioni upravnik je u skladu sa čl. 539. Zakona o privrednim društvima dužan da nadležnom sudu podnese predlog za pokretanje stečaja u roku od 15 dana od dana sastavljanja početnog likvidacionog bilansa, odnosno početnog likvidacionog izveštaja.

4. LIKVIDACIONI BILANSI I IZVEŠTAJI

Likvidacioni upravnik u roku od 30 dana od dana početka likvidacije sastavlja početni likvidacioni bilans kao vanredni finansijski izveštaj u skladu sa propisima kojima se uređuje računovodstvo i revizija, i u istom roku ga podnosi ortacima, komplementarima, odnosno skupštini na usvajanje (čl. 536. Zakona o privrednim društvima). Ortaci, komplementari, odnosno skupština dužni su da donesu odluku o usvajanju početnog likvidacionog bilansa najkasnije u roku od 30 dana od dana kada im je podnet na usvajanje. Likvidacioni upravnik sastavlja i početni likvidacioni izveštaj koji sadrži: listu prijavljenih potraživanja i listu priznatih potraživanja; listu osporenih potraživanja sa obrazloženjem osporavanja; podatak da li je imovina društva dovoljna za namirenje svih obaveza društva, uključujući i osporena potraživanja; neophodne radnje za sprovođenje likvidacije i vreme predviđeno za završetak likvidacije; druge činjenice od značaja za sprovođenje likvidacije.

Usvojeni početni likvidacioni izveštaj registruje se u skladu sa Zakonom o registraciji. Likvidacioni upravnik ne može otpočeti sa plaćanjima radi namirenja poverilaca niti sa isplatama članovima društva pre registracije početnog likvidacionog izveštaja, osim plaćanja obaveza iz tekućeg poslovanja društva.

Likvidacioni upravnik u toku likvidacije podnosi godišnje likvidacione izveštaje o svojim radnjama na usvajanje, sa obrazloženjem razloga zbog kojih se likvidacija nastavlja, a nije završena, najkasnije u roku od tri meseca po isteku svake poslovne godine (čl. 537. Zakona o privrednim društvima). Godišnji likvidacioni izveštaji registruju se u skladu sa Zakonom o registraciji.

5. UTVRĐIVANJE POREZA NA DOBIT PRAVNIH LICA U POSTUPKU LIKVIDACIJE

Na dan otvaranja postupka likvidacije sastavljaju se vanredni finansijski izveštaji za period od 01. januara do dana otvaranja postupka likvidacije. Ovi finansijski izveštaji sastavljaju se po propisima o računovodstvu i reviziji i dostavljaju Agenciji za privredne registre u roku od 60 dana. Utvrđivanje i plaćanje poreza na dobit uređeno je odredbama čl. 34. do 37. Zakona o porezu na dobit pravnih lica.⁴ Dobit utvrđena u postupku likvidacije obveznika podleže oporezivanju, a utvrđuje se kao pozitivna razlika imovine obveznika sa kraja i sa početka likvidacionog postupka, odnosno kao razlika imovine u toku trajanja likvidacionog postupka za koji se podnosi poreska prijava i poreski bilans, utvrđena u finansijskim izveštajima podnetim u skladu sa propisima kojima se uređuje računovodstvo i revizija. Dakle, radi se o neto imovini – razlici između vrednosti imovine i obaveza privrednog društva, i to pozitivna razlika imovine (ukupne imovine) obveznika sa kraja i sa početka likvidacionog postupka.⁵

Obveznik nad kojim se otvara postupak likvidacije dužan je da nadležnom poreskom organu podnese prijavu i poreski bilans u skladu sa propisima kojima se uređuje računovodstvo i revizija, i to:

1) sa stanjem na dan otvaranja postupka likvidacije – u roku od 15 dana od dana dostavljanja finansijskih izveštaja;

2) sa stanjem na dan okončanja postupka likvidacije – u roku od 15 dana od dana dostavljanja finansijskih izveštaja.

Odredbom čl. 34. st. 4. Zakona o porezu na dobit propisano je da period za koji se utvrđuje osnovica odgovara stvarnom trajanju postupka likvidacije, ali ne može biti duži od jedne godine, s tim što, ukoliko se postupak prenese u narednu godinu, obveznik sastavlja i poreski bilans sa stanjem na dan 31. decembra tekuće godine, koji se podnosi u roku od 10 dana od dana isteka roka propisanog za podnošenje finansijskih izveštaja.

Ako je, na primer, postupak likvidacije otvoren 31. 08. 2011. godine, a okončan 15. marta 2012. godine, poreski bilansi (i poreske prijave) sastavljaju se:

- za period od 01. 01. do 31. 08. 2011. godine;
- za period od 31. 08. do 31. 12. 2011. tako što se oporeziva dobit utvrđuje kao razlika u vrednosti imovine na dan 31. 12. 2011. i vrednosti imovine na dan 31. 08. 2011. godine. U ovom poreskom bilansu ne

---

⁴ *Službeni glasnik Republike Srbije*, br. 25/01, 80/02, 43/03, 80/04, 18/10.

⁵ Mišljenje Ministarstva finansija Republike Srbije, br. 430-07-00332/2006-04 od 11. 12. 2006. godine, u vezi sa utvrđivanjem obaveze na ime poreza na dobit preduzeća u toku sprovođenja postupaka likvidacije i stečaja.

utvrđuju se kapitalni dobici i gubici u skladu sa čl. 35. i 36. Zakona o porezu na dobit;

- za period od 01. 01. do 15. 03. 2011. tako što se oporeziva dobit utvrđuje kao razlika u vrednosti imovine na dan 15. 03. 2011. i vrednosti imovine na dan 01. 01. 2011. godine, pri čemu vrednost imovine na dan 01. 01. 2011. godine odgovara vrednosti imovine na dan 31. 12. 2010. godine. U ovom poreskom bilansu utvrđuju se kapitalni dobici i gubici u skladu sa čl. 35. i 36. Zakona o porezu na dobit.

Poreski period za koji se obračunava porez na dobit je poslovna godina. Poslovna godina je kalendarska godina, osim u slučaju prestanka ili otpočinjanja obavljanja delatnosti u toku godine, uključujući i pokretanje postupka likvidacije u skladu sa odredbom čl. 38. Zakona o porezu na dobit pravnih lica (u daljem tekstu: Zakon o porezu na dobit). Poreski period za koji se obračunava porez na dobit je poslovna godina, pri čemu je poslovna godina u slučaju pokretanja postupka likvidacije kraća od kalendarske godine.

Likvidacioni upravnik dužan je da najdocnije u roku od 15 dana od dana pokretanja postupka obezbedi obračun dospelih poreskih obaveza radi naplate iz likvidacione mase, i da o tome obavesti nadležni poreski organ (čl. 70. Zakona o porezu na dobit). Nadležni poreski organ donosi rešenje kojim se utvrđuje visina poreske obaveze u roku od 30 dana od dana prijema poreske prijave iz čl. 34. st. 3. i 4. Zakona o porezu na dobit. Rešenje po podnetoj poreskoj prijavi iz čl. 40. st. 4. ovog zakona nadležni poreski organ donosi u roku od 15 dana od dana prijema prijave. Porez utvrđen rešenjem nadležnog poreskog organa, poreski obveznik je dužan da uplati u roku od 15 dana od dana kada mu je rešenje dostavljeno (čl. 70a Zakona o porezu na dobit).

Poreski bilans sa stanjem na dan otvaranja postupka likvidacije sastavlja se za period od 1. januara do dana otvaranja postupka likvidacije. Pod danom otvaranja postupka likvidacije podrazumeva se dan naveden u rešenju Agencije o pokretanju postupka likvidacije. Dan okončanja postupka likvidacije je dan naveden u rešenju Agencije o okončanju postupka likvidacije.

Ne postoje nikakve razlike u načinu iskazivanja podataka u obrascu poreskog bilansa privrednog društva koje sprovodi postupak likvidacije, u odnosu na poreski bilans koji se sastavlja u toku redovnog poslovanja privrednog društva.⁶ Poreski bilans na dan otvaranja postupka likvidacije sastavlja se u skladu sa odredbama koje važe za godišnji poreski bilans.

---

⁶ Pravilnik o sadržaju poreskih bilansa i drugim pitanjima značajnim za način utvrđivanja poreza na dobit pravnih lica, *Službeni glasnik Republike Srbije*, br. 99/10, 8/11.

Pošto se u toku postupka likvidacije utvrđivanje i plaćanje poreza na dobit vrši po posebnim odredbama Zakona o porezu na dobit, u poreskoj prijavi se ne utvrđuje iznos za plaćanje akontacije tog poreza.

Rashodi po osnovu ispravke vrednosti potraživanja se priznaju za poreske svrhe ako se radi o ispravci vrednosti potraživanja za koje je od roka za naplatu proteklo više od 60 dana.

5.1. Dokumenti koji se sastavljaju nakon isplate poverilaca

Nakon isplate poverilaca, likvidacioni upravnik sastavlja:

- 1) završni likvidacioni bilans;
- 2) izveštaj o sprovedenoj likvidaciji;
- 3) pisanu izjavu da je uputio obaveštenje svim poznatim poveriocima, kao i da su sve obaveze društva po osnovu prijavljenih potraživanja izmirene u potpunosti i da se protiv društva ne vode drugi postupci;
- 4) predlog odluke o raspodeli likvidacionog ostatka društva.

Završni likvidacioni bilans sastavlja se i registruje u skladu sa propisima kojima se uređuje računovodstvo i revizija. Ortaci, komplementari, odnosno skupština usvaja navedene dokumente i donosi odluku o okončanju likvidacije. Društvo ne može doneti odluku o okončanju likvidacije pre pravnosnažnog okončanja svih postupaka koji za pravnu posledicu mogu imati bilo kakvu obavezu društva i izmirenja svih tih obaveza.

Likvidacioni upravnik završava tekuće poslove društva, naplaćuje potraživanja, izmiruje obaveze i unovčava imovinu društva. Primenom odredbe čl. 34. st. 2. Zakona o porezu na dobit utvrđuje se osnovica za plaćanje poreza na dobit. U slučaju prodaje imovine po nižoj ceni od vrednosti po kojoj je iskazana prilikom otvaranja postupka, otpisa potraživanja, rashodovanja i uništavanja imovine koja ne može da se proda dolazi do umanjenja imovine. Plaćanje obaveza prema dobavljačima (odliv novca) takođe smanjuje imovinu. Da li će doći do oporezive dobiti zavisi i od toga koliko realno se proceni tržišna vrednost imovine u bilansu prilikom otvaranja postupka. Ako je imovina na otvaranju postupka precenjena, prilikom njenog unovčenja doći će do smanjenja imovine na kraju postupka i obrnuto.

Gubitak iz poreskih bilansa ranijih godina ne može se koristiti u toku postupka likvidacije jer poresku osnovicu čini pozitivna razlika postignuta u postupku unovčenja imovine u toku likvidacije u odnosu na njenu prvobitno procenjenu tržišnu vrednost. Poresku osnovicu u postupku likvidacije ne treba korigovati za navedene razlike u vrednostima imovine po osnovu obračuna poreske i računovodstvene amortizacije jer se priznaje umanjenje vrednosti imovine po osnovu računovodstvene amortizacije.

U poresku prijavu ne unose se podaci o poreskim oslobođenjima, odnosno o poreskim kreditima po osnovu ulaganja u osnovna sredstva, s obzirom na to da se pouzdano zna da će doći do njihovog otuđenja i gubitka prava na poreski kredit.

Otuđenje osnovnih sredstava

U skladu sa odredbom čl. 48. st. 6. Zakona o porezu na dobit, u slučaju otuđenja osnovnih sredstava pre isteka roka od tri godine od dana nabavke poreski obveznik gubi pravo na poreski kredit i dužan je da danom podnošenja poreske prijave za naredni poreski period, u toj poreskoj prijavi obračuna kao i da plati porez koji bi platio da nije koristio poreski kredit, indeksiran od dana podnošenja poreske prijave za poreski period u kojem je ostvario pravo na poreski kredit, do dana otuđenja, stopom rasta cena na malo prema podacima republičkog organa nadležnog za poslove statistike.⁷

Poreski obveznik koji u likvidacionom postupku otuđuje osnovna sredstva pre isteka propisanog roka od tri godine, dužan je da obračuna i plati neplaćeni porez koji je koristio po osnovu nabavke osnovnih sredstava. Dakle, u slučaju kada pre isteka roka od tri godine od dana nabavke osnovnog sredstva, obveznik (nad kojim se sprovodi postupak likvidacije), otuđi osnovno sredstvo po osnovu kog je ostvario pravo na poreski kredit iz čl. 48. Zakona o porezu na dobit, gubi pravo na iskorišćeni poreski kredit i dužan je da danom podnošenja poreske prijave, u toj poreskoj prijavi obračuna i da plati porez koji bi platio da nije koristio poreski kredit, od dana podnošenja poreske prijave za poreski period u kojem je ostvario pravo na poreski kredit do dana otuđenja, indeksiran stopom rasta cena na malo prema podacima republičkog organa nadležnog za poslove statistike. Ista odredba se primenjuje i u slučaju da je nakon sprovedenog postupka likvidacije nad obveznikom (posle izmirenja potraživanja poverilaca i drugih potraživanja) preostala osnovna sredstva po osnovu kojih je ostvario pravo na poreski kredit (iz čl. 48. Zakona o porezu na dobit), kada se kao imovina raspodeljuje od strane likvidacionog upravnika članovima društva, a pre isteka roka od tri godine od dana nabavke tih osnovnih sredstava.

Dodeljivanje PIB privrednim društvima u likvidaciji

Radi identifikacije poreskih obveznika Poreska uprava dodeljuje poreski identifikacioni broj (PIB), poreskim obveznicima – fizičkim licima, preduzet-

---

⁷ Mišljenje Ministarstva finansija Republike Srbije, br. 413-00-0424/2010-04 od 18. 05. 2010. godine.

nicima, pravnim licima. Imajući u vidu da pokretanje postupka likvidacije u skladu sa Zakonom o privrednim društvima nema za posledicu promenu identiteta pravnog lica, prema odredbi čl. 24. do 26. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji, pravnom licu u likvidaciji se ne dodeljuje novi PIB.⁸

5.2. Oporezivanje likvidacionog ostatka

Imovina koja preostane posle podmirenja poverilaca iznad vrednosti uloženog kapitala je likvidacioni ostatak i smatra se kapitalnim dobitkom (čl. 35 Zakona o porezu na dobit). Ako je vrednost uloženog kapitala veća od likvidacionog ostatka, smatra se da je ostvaren kapitalni gubitak. Likvidacioni ostatak treba da se iskaže u poreskom bilansu privrednog društva u likvidaciji. U slučaju kada je imovina koja preostane posle podmirenja poverilaca iznad vrednosti uloženog kapitala, smatra se da je ostvaren kapitalni dobitak društva u postupku likvidacije, pri čemu se prilikom utvrđivanja kapitalnog dobitka imovina koja preostane posle podmirenja poverilaca stavlja u odnos sa ukupnim kapitalom obveznika, što znači da se uzimaju u obzir sve promene na kapitalu (u smislu povećanja, odnosno smanjenja osnovnog kapitala) obveznika, izvršene od momenta osnivanja privrednog društva do momenta otvaranja postupka likvidacije.⁹

Utvrđeni iznos kapitalnog dobitka ili kapitalnog gubitka unosi se u poreski bilans. Iako je u finansijskim izveštajima iskazana dobit, ovo pravno lice neće platiti porez na dobit na taj iznos jer u postupku likvidacije osnovica poreza na dobit ne utvrđuje se na osnovu rezultata u bilansu uspeha, već osnovicu na koju se plaća porez na dobit čini razlika između imovine na kraju i na početku postupka likvidacije.

6. OSTALE PORESKE OBAVEZE U POSTUPKU LIKVIDACIJE

Postupak likvidacije zaključuje se pošto privredno društvo u likvidaciji izmiri sve svoje obaveze, pa prema tome i obaveze prema Poreskoj upravi. Posle donošenja odluke o pokretanju postupka likvidacije nad privrednim društvom koje je obveznik poreza na dodatu vrednost (PDV), to društvo smanjuje

---

⁸ Mišljenje Ministarstva finansija Republike Srbije, dana 16. jula 2008. godine, br. 413-00-01382/2008-04; Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji, Službeni glasnik Republike Srbije, 80/2002, 84/2002, 23/2003, 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005, 62/2006, 63/2006, 61/2007, 20/2009, 72/2009, 53/2010, 101/2011, 2/2012.

⁹ Mišljenje Ministarstva finansija Republike Srbije, br. 430-00-00130/2010-04 od 21. 10. 2010. godine.

obim privrednih aktivnosti tako da vrši samo poslove vezane za sprovođenje likvidacionog postupka, kao što su prodaja imovine, plaćanje poverilaca, naplata potraživanja i druge poslove nužne za likvidaciju društva. Privredno društvo u likvidaciji pokretanjem postupka likvidacije ne menja status obveznika PDV i nastavlja da obračunava PDV na promet dobara i usluga.

Pošto se od dana otvaranja postupka likvidacije poslovnom imenu privrednog društva dodaju reči „u likvidaciji“, obveznik je dužan da u skladu sa čl. 38. st. 4. Zakona o PDV, u roku od pet dana od dana nastale promene nadležnom poreskom organu dostavi pismeno obaveštenje o tom podatku u evidencionoj prijavi.

Odredbom čl. 40. Zakona o PDV propisano je da pre brisanja iz registra privrednih subjekata, obveznik koji prestane sa obavljanjem delatnosti dužan je da, najkasnije u roku od 15 dana pre brisanja iz registra nadležnom poreskom organu podnese zahtev za brisanje iz evidencije obveznika za PDV. Nadležni poreski organ sprovodi postupak i izdaje potvrdu o brisanju iz evidencije za PDV. Bez navedene potvrde organ nadležan za vođenje registra ne može izvršiti brisanje obveznika iz registra.

U slučaju da u postupku likvidacije sva imovina nije unovčena, potrebno je pre podnošenja zahteva nadležnom poreskom organu za brisanje privrednog društva iz evidencije obveznika PDV opredeliti način postupanja sa tom imovinom, pošto se u postupku prestanka privrednog društva smatra da je imovina promenila vlasnika i da po tom osnovu postoji obaveza obračunavanja PDV koji treba iskazati u poreskoj prijavi koja se podnosi za poreski period koji prethodi danu brisanja iz evidencije obveznika PDV.

Pre podnošenja zahteva za brisanje iz evidencije PDV potrebno je nadležnom poreskom organu podneti poresku prijavu za obaveze po osnovu PDV u roku od 10 dana po isteku poreskog perioda. Zakon o PDV u tom pogledu ne propisuje nikakve izuzetke za obveznike koji su u postupku likvidacije.

Otvaranjem postupka likvidacije nad privrednim društvom ne prestaje ni obaveza plaćanja poreza na imovinu. U toku likvidacionog postupka privredno društvo u likvidaciji plaća porez na imovinu na osnovicu u skladu sa Zakonom o porezima na imovinu koju čini tržišna vrednost nepokretnosti na dan 31. decembra godine koja prethodi godini za koju se utvrđuje i plaća porez na imovinu.¹⁰ Ovaj zakon ne predviđa nikakve izuzetke u vezi sa plaćanjem poreza na imovinu za privredna društva u likvidaciji. Odredbom čl. 34. Zakona o porezima na imovinu propisano je da je obveznik poreza na imovinu dužan da podnese poresku prijavu sa tačnim podacima do 31. marta godine za koju se vrši utvrđivanje poreza. Na imovinu koju stekne, započne ili prestane da koristi u toku godine ili mu po drugom osnovu nastane ili prestane poreska

---

¹⁰ *Službeni glasnik Republike Srbije*, br. 26/01, 45/02, 80/02, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11.

obaveza, obveznik podnosi poresku prijavu u roku od 10 dana od dana nastanka takve promene. Pošto se u toku likvidacionog postupka otuđuje imovina koja podleže plaćanju poreza na imovinu, to znači da u toku sprovođenja tog postupka treba prijaviti sve promene koje se odnose na prodaju imovine.

Porez na imovinu, prema odredbi čl. 39. Zakona o porezima na imovinu utvrđuju se rešenjem organa, jedinice lokalne samouprave, a godišnji iznos obaveze poreza na imovinu plaća se tromesečno u roku od 45 dana od dana početka tromesečja. Međutim, pošto se otvaranjem postupka likvidacije sve obaveze smatraju dospelim, to praktično znači da se godišnja obaveza plaćanja poreza za privredno društvo u likvidaciji smatra dospelom danom prijema poreskog rešenja i ne može se plaćati tromesečno. Prema tome, likvidacioni upravnik obavezan je da pre podnošenja zahteva za brisanje privrednog društva izmiri obaveze na ime poreza na imovinu. Nepokretnosti koje nisu prodane u likvidacionom postupku prenose se po okončanju likvidacionog postupka pravnim sledbenicima likvidiranog privrednog društva.

Odredbom čl. 23. st. 1. t. 1. Zakona o porezima na imovinu propisano je da se porez na prenos apsolutnih prava, između ostalog, plaća kod prenosa uz naknadu stvarnih prava na nepokretnosti iz čl. 2. st. 1. tač. 1. do 5. ovog zakona. Prema odredbi čl. 24. tog zakona, prenosom uz naknadu, u smislu navedene odredbe, između ostalog, smatra se i prenos uz naknadu celokupne imovine pravnog lica u slučaju njegove redovne prodaje ili likvidacije.

Odredbom čl. 24. st. 1. t. 1. Zakona o porezima na imovinu propisano je da se prenosom uz naknadu, u smislu čl. 23. ovog zakona smatra i prenos po osnovu pravosnažne sudske odluke ili drugog akta državnog organa. Dakle, porez na prenos apsolutnih prava plaća se i u slučaju sticanja svojine na nepokretnosti – poslovnom prostoru, na osnovu pravosnažne sudske odluke o likvidaciji. U svakom slučaju poreski organ na osnovu činjeničnog stanja utvrđuje postoji li poreska obaveza po ovom osnovu.¹¹ Obveznik plaćanja ovog poreza, prema odredbi čl. 25. st. 5. Zakona o porezima na imovinu je lice na koje se prenosi apsolutno pravo.

U toku likvidacionog postupka društvo u likvidaciji obračunava i plaća porez na zarade zaposlenih, kao i doprinose za obavezno socijalno osiguranje, uključujući i naknade po ugovorima o delu, autorskim i drugim ugovorima.

Odredbom čl. 23. Zakona o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje, propisano je da osnovica doprinosa za osnivače, odnosno članove privrednog društva koji nisu zasnovali radni odnos sa tim društvom čini oporeziva dobit.¹² Za osnivače koji su u radnom odnosu sa društvom čiji su osnivači, osnovicu doprinosa čini njihova bruto zarada.

---

¹¹ Mišljenje Ministarstva finansija i ekonomije br. 430–01–00064/2003–04 od 1. 4. 2003.

¹² *Službeni glasnik Republike Srbije*, br. 84/2004, 61/2005, 62/2006, 5/2009, 52/2011, 101/2011.

7. OKONČANJE LIKVIDACIJE, ODGOVORNOST ZA ŠTETU I RASPODELA LIKVIDACIONOG OSTATKA

Imovina društva u likvidaciji koja preostane posle izmirenja svih obaveza društva je likvidacioni ostatak koji se raspodeljuje članovima društva u skladu sa odlukom o raspodeli likvidacionog ostatka (čl. 541. Zakona o privrednim društvima). Ako osnivačkim aktom, odnosno statutom ili jednoglasnom odlukom ortaka, komplementara, odnosno skupštine nije drugačije određeno, raspodela se vrši na sledeći način:

- 1) ortacima, komplementarima i komanditorima i članovima društva sa ograničenom odgovornošću srazmerno njihovim udelima u društvu;
- 2) akcionarima sa preferencijalnim akcijama koji imaju pravo prioriteta u odnosu na likvidacioni ostatak, a nakon njihove isplate akcionarima sa običnim akcijama srazmerno učešću njihovih akcija u ukupnom broju običnih akcija u društvu.

U slučaju spora između članova društva u vezi sa raspodelom likvidacionog ostatka, likvidacioni upravnik odlaže tu raspodelu do pravnosnažnog okončanja spora.

Likvidacija se okončava donošenjem odluke o okončanju likvidacije (čl. 543. Zakona o privrednim društvima). Po okončanju likvidacije društvo se briše iz registra privrednih subjekata u skladu sa Zakonom o registraciji.

Ako ortaci, komplementari, odnosno skupština ne donesu odluku o usvajanju dokumenata koje je dostavio likvidacioni upravnik (završni likvidacioni bilans; izveštaj o sprovedenoj likvidaciji; pisanu izjavu da je uputio obaveštenje svim poznatim poveriocima, kao i da su sve obaveze društva izmirene u potpunosti i da se protiv društva ne vode drugi postupci; predlog odluke o raspodeli likvidacionog ostatka društva), u roku od 60 dana od dana podnošenja tih dokumenata na usvajanje, tu odluku može zameniti pisana izjava likvidacionog upravnika o neusvajanju tih dokumenata.

Poslovne knjige i dokumenta društva koje je brisano usled okončanja likvidacije čuvaju se u skladu sa propisima kojima se uređuje arhivska građa, a ime i adresa lica kome su poslovne knjige i dokumenta povereni na čuvanje registruju se u skladu sa Zakonom o registraciji.

Likvidacioni upravnik odgovara za štetu koju pričini u vršenju svoje dužnosti članovima društva i poveriocima društva, a ovo potraživanje zastareva u roku od tri godine od dana brisanja društva iz registra (čl. 544. Zakona o privrednim društvima).

Po okončanju likvidacije ortaci i komplementari odgovaraju neograničeno solidarno za obaveze društva u likvidaciji i nakon brisanja društva iz regi-

stra privrednih subjekata (čl. 545. ZPD). Komanditori, članovi društva s ograničenom odgovornošću i akcionari akcionarskog društva odgovaraju solidarno za obaveze društva u likvidaciji i nakon brisanja društva iz registra privrednih subjekata, do visine primljenog iznosa iz likvidacionog ostatka. Potraživanja poverilaca zastavevaju u roku od tri godine od dana brisanja društva iz registra.

ZAKLJUČAK

Privredno društvo ima poseban poreski tretman u pogledu oporezivanja dobiti u postupku likvidacije. Za vreme likvidacije društva ne isplaćuje se učešće u dobiti, odnosno dividende niti se imovina društva raspodeljuje članovima društva pre isplate svih potraživanja poverilaca. Likvidacija društva pokreće se odlukom vlasnika koja se registruje kod Agencije za privredne registre.

U odluci o pokretanju likvidacije društvo imenuje likvidacionog upravnika koji zastupa društvo u likvidaciji i odgovoran je za zakonitost poslovanja društva. U postupku likvidacije privredno društvo ne može da preduzima nove poslove, već samo poslove vezane za sprovođenje likvidacionog postupka, kao što su radnje na okončanju poslova započetih pre početka likvidacije, radnje potrebne za sprovođenje likvidacije, prodaja imovine, plaćanje poverilaca, naplata potraživanja i druge poslove nužne za likvidaciju društva.

U toku likvidacije društvo odlukom vlasnika može obustaviti likvidaciju i nastaviti sa poslovanjem samo u slučaju da je društvo namirilo u potpunosti sve poverioce. Ako se iz početnog likvidacionog bilansa ili početnog likvidacionog izveštaja utvrdi da imovina društva nije dovoljna za namirenje svih potraživanja poverilaca (prezaduženost), likvidacioni upravnik je dužan da nadležnom sudu podnese predlog za pokretanje stečaja.

Utvrđivanje i plaćanje poreza na dobit uređeno je odredbama čl. 34. do 37. Zakona o porezu na dobit. Dobit utvrđena u postupku likvidacije obveznika podleže oporezivanju, a utvrđuje se kao pozitivna razlika imovine obveznika sa kraja i sa početka likvidacionog postupka.

Prema odredbama čl. 38. Zakona o porezu na dobit, poreski period za koji se obračunava porez na dobit je poslovna godina, pri čemu je poslovna godina u slučaju pokretanja postupka likvidacije kraća od kalendarske godine. Obveznik nad kojim se otvara postupak likvidacije dužan je da nadležnom poreskom organu podnese prijavu i poreski bilans, sa stanjem na dan otvaranja postupka likvidacije. Dan okončanja postupka likvidacije je dan naveden u rešenju Agencije o okončanju postupka likvidacije. U toku trajanja likvidacionog postupka ne plaćaju se akontacije poreza na dobit pošto se u toku

postupka likvidacije utvrđivanje i plaćanje poreza na dobit vrši po posebnim odredbama Zakona o porezu na dobit. Poreski obveznik koji u likvidacionom postupku otuđuje osnovna sredstva pre isteka propisanog roka od tri godine, dužan je da obračuna i plati neplaćeni porez koji je koristio po osnovu nabavke osnovnih sredstava.

Imovina koja preostane posle podmirenja poverilaca iznad vrednosti uloženog kapitala je likvidacioni ostatak i smatra se kapitalnim dobitkom. Iako je u finansijskim izveštajima iskazana dobit, pravno lice neće platiti porez na dobit jer u postupku likvidacije osnovica poreza na dobit se ne utvrđuje na osnovu rezultata u bilansu uspeha već osnovicu poreza na dobit čini razlika između imovine na kraju i na početku likvidacionog postupka.

Postupak likvidacije zaključuje se pošto privredno društvo u likvidaciji izmiri sve svoje obaveze, pa prema tome i obaveze prema Poreskoj upravi. Privredno društvo u likvidaciji pokretanjem postupka likvidacije ne menja status obveznika PDV i nastavlja da obračunava PDV na promet dobara i usluga, kao i porez na imovinu, porez na zarade zaposlenih, kao i doprinose za socijalno osiguranje do okončanja likvidacije.

LITERATURA

- Mišljenje Ministarstva finansija i ekonomije br. 430–01–00064/2003–04 od 1. 4. 2003.
- Mišljenje Ministarstva finansija Republike Srbije, br. 430-07-00332/2006-04 od 11. 12. 2006. godine, u vezi sa utvrđivanjem obaveze na ime poreza na dobit preduzeća u toku sprovođenja postupaka likvidacije i stečaja.
- Mišljenje Ministarstva finansija Republike Srbije, br. 413-00-01382/2008-04 od 16. 07. 2008. godine.
- Mišljenje Ministarstva finansija Republike Srbije, br. 413-00-0424/2010-04 od 18. 05. 2010. godine.
- Mišljenje Ministarstva finansija Republike Srbije, br. 430-00-00130/2010-04 od 21. 10. 2010. godine.
- Pravilnik o sadržaju poreskih bilansa i drugim pitanjima značajnim za način utvrđivanja poreza na dobit pravnih lica, *Službeni glasnik Republike Srbije*, br. 99/10, 8/11.
- Zakon o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje, *Službeni glasnik Republike Srbije*, br. 84/04, 61/05, 62/06, 5/09, 52/11, 101/11.
- Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji, *Službeni glasnik Republike Srbije*, 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 63/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12.
- Zakon o porezima na imovinu, *Službeni glasnik Republike Srbije*, br. 26/01, 45/02, 80/02, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11.
- Zakon o porezu na dobit pravnih lica, *Službeni glasnik Republike Srbije*, br. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10.

Zakon o privatizaciji, *Službeni glasnik Republike Srbije*, br. 38/01, 18/03, 45/05, 123/07, 30/10.

Zakon o privrednim društvima, *Službeni glasnik Republike Srbije*, br. 36/11, 99/11.

Zakon o registraciji privrednih subjekata, *Službeni glasnik Republike Srbije*, br. 55/04, 61/05, 111/09.

TAX TREATMENT OF THE LIQUIDATION OF THE LEGAL ENTITIES

Professor Hasiba Hrustić, CEO
Center for Legal and Financial Research, Belgrade

S u m m a r y

The liquidation of company starts with the owner decision and needs to be registered at the Agency for economic register. The liquidation procedure of the company does not allow dividend payment or distribution of property to the owner before payment of all claims to the creditors.

Determination and payment of profit tax is regulated by special provision of The Law on profit tax for legal entities. Profit in the liquidation procedure is subject to taxation, and tax base is positive difference in property of the taxpayer between the end and the beginning of the liquidation procedure.

As far as the other tax obligations are concerned, the company in liquidation does not change its VAT taxpayer status and continues to pay VAT on turnover of goods and services. By opening of the liquidation procedure the obligation to pay tax on property remains the same as well as the obligation to pay tax on salary and social contributions for an employee and owner.

Key words: liquidation, company, tax, liquidation balance