

BOSNA I HERCEGOVINA
REPUBLIKA SRPSKA
VRHOVNI SUD REPUBLIKE SRPSKE
Broj: 11 0 U 031243 23 Uvp
Banjaluka, 13.11.2024. godine

Vrhovni sud Republike Srpske, u vijeću sastavljenom od sudija Strahinje Ćurkovića, kao predsjednika vijeća, Svjetlane Knežević i Ljiljane Bošnjak Glizijan, kao članova vijeća, uz učešće Ane Matić, kao zapisničara, u upravnom sporu po tužbi „Seta Subco“ d.o.o. Banjaluka, koga zastupa punomoćnik Dejan Rakić, advokat iz Sarajeva, (u daljem tekstu: tužilac), protiv akta broj [...] od 30.12.2021. godine, tuženog Ministarstva finansija Republike Srpske, u predmetu poreske kontrole, odlučujući o zahtjevu tužioca za vanredno preispitivanje presude Okružnog suda u Banjaluci broj 11 0 U 031243 22 U od 07.12.2022. godine, u sjednici vijeća održanoj dana 13.11.2024. godine, donio je

PRESUDU

Zahtjev se odbija.

Obrazloženje

Pobijanom presudom stavom 1. izreke odbijena je tužba podnesena protiv uvodno označenog osporenog akta, kojim je odbijena žalba tužioca izjavljena protiv rješenja Poreske uprave, Sektora za kontrolu, istrage i obavještajne poslove, Odjeljenja za kontrolu velikih poreskih obveznika broj [...] od 02.03.2021. godine. Tim rješenjem (tačkom 1. dispozitiva) je naloženo tužiocu, kao poreskom obvezniku, da radi otklanjanja nepravilnosti u poslovanju koje se odnose na zakonitost i pravilnost prijavljivanja i plaćanja poreskih obaveza, izvrši uplatu utvrđene poreske obaveze i pripadajućih kamata na jedan od žiro računa javnih prihoda navedenih u dispozitivu tog rješenja, u ukupnom iznosu od 553.046,03 KM, od čega novoutvrđena obaveza za uplatu iznosi 517.203,81 KM, a kamata 35.842,22 KM, (tačkom 2. dispozitiva) je određeno da je obaveze naložene u tački 1. dispozitiva tužilac dužan uplatiti nalogom za prenos sredstava u roku od 30 dana od dana dostavljanja rješenja, (tačkom 3. dispozitiva) je određeno da ukoliko tužilac ne uplati utvrđene obaveze u ostavljenom roku, troškovi prinudne naplate utvrđuju se u visini od 5% od iznosa poreske obaveze, koji se u postupku naplaćuju, a (tačkom 4. dispozitiva) je određeno da se na iznos utvrđene obaveze po osnovu glavnog duga plaća kamata po stopi od 0,03% dnevno, počev od 17.02.2021. godine, pa do dana izmirenja obaveze. Stavom 2. izreke presude odbijen je zahtjev tužioca za nadoknadu troškova upravnog spora.

Odbijanje tužbe se obrazlaže razlozima da je tuženi zakonito postupio kada je ostavio na snazi rješenje prvostepenog organa od 02.03.2021. godine, jer je za svoju odluku dao valjane razloge zasnovane na pravilnoj primjeni materijalnog prava. Sud je naveo da iz podataka spisa proizilazi da je „Seta Subco 2“ S.a.r.l. sa sjedištem u Luksemburgu, kao zajmodavac i osnivač tužioca, odobrio dana 11.06.2018. godine, shodno ugovoru o zajmu, kratkoročni beskamatni

zajam tužiocu, kao zajmoprimecu, u iznosu od 52.930.877,77 Eura ili 103.523.798,67 KM, koji je zajmodavac dužan otplatiti zajmoprimecu u roku od tri mjeseca, počev od datuma isplate zajma sa računa zajmodavca. Cilj tog zajma je bilo odobravanje zajma nepovezanom pravnom licu „Bora Holdco“ d.o.o. Banjaluka, pa je dana 14.06.2018. godine tužilac tom nepovezanom pravnom licu odobrio zajam u iznosu od 103.427.198,09 KM, uz kamatnu stopu od 10% i sa rokom vraćanja zajma od osam godina. Dalje proizilazi da u ugovorenom roku tužilac nije vratio beskamatni zajam svom zajmodavcu, a u međuvremenu je došlo do promjene povjerioca, odnosno „Seta Subco 2“ S.a.r.l. Luksemburg je prenijela svoje cjelokupno potraživanje na Apollo fondove, nakon čega su Apollo fondovi imali potraživanja po osnovu beskamatnog zajma preuzetog od „Seta Subco 2“ S.a.r.l. u ukupnom iznosu od 52.930.877,77 Eura, iz čega je jasno da se tu radi o prenosu potraživanja. Nakon prenosa 100% potraživanja od strane „Seta Subco 2“ S.a.r.l. Luksemburg na Apollo fondove, tužilac više nije dugovao svom osnivaču, već Apollo fondovima, te je u svrhu izmirenja beskamatnog zajma dobio od IFC novi dugoročni zajam, u ukupnom iznosu od 52.930.877,77 Eura, uz obavezu plaćanja kamate, pa proizilazi da se radi o drugom zajmu, koji je tužilac uzeo u svrhu refinansiranja ranijeg beskamatnog zajma, što je sve tuženi pravilno obrazložio u osporenom aktu. Dakle, kamata nije bila, niti je mogla biti prenesena na novog povjerioca, jer ista nije bila ni ugovorena prvobitnim zajmom, pa se stoga kamate na ovaj novi zajam ne mogu prihvatiti kao rashod u poreskom smislu, jer tužilac novim zajmom ne ostvaruje prihode po istom osnovu, u smislu odredbe člana 9. tačka 12. Zakona o porezu na dobit („Službeni glasnik Republike Srpske“ broj 94/15, 1/17 i 58/19), s obzirom da se ne odnose na prihod ostvaren po osnovu kamata na zajam dat korisniku „Bora Holdco“ d.o.o. Banjaluka. Imajući u vidu navedeno, proizilazi da je tuženi pravilno zaključio da se, u konkretnom slučaju, rashod kamate u iznosu od 2.830.784,99 KM u 2019. godini ne može priznati kao rashod u poreskom smislu, slijedom čega je tužiocu uvećao poresku osnovicu za porez na dobit za 2019. godinu, za navedeni iznos, ukazujući na okolnost da u kontrolisanom periodu, jedini prihod koji je tužilac ostvarivao jeste prihod od kamata po osnovu odobrenog zajma „Bora Holdco“ d.o.o. Banjaluka, dok nikakve druge djelatnosti nije obavljao, pa ni registrovanu djelatnost. Sud je podržao i utvrđenje tuženog da je tužilac za 2019. godinu, na kontu 5509 - ostale neproizvodne usluge, knjižio troškove u iznosu od 2.341.253,18 KM, na osnovu faktura „Seta Holdco“ S.a.r.l. sa sjedištem u Luksemburgu, a da poreskom organu nije prezentovana vjerodostojna dokumentacija u smislu odredbe člana 9. tačka 1. Zakona o porezu na dobit, na osnovu koje bi se na nesumnjiv način utvrdilo da su troškovi različitih naknada koje se tužiocu stavljaju na teret kao usluge navedene u priložima faktura (tabelarni pregled), stvarno nastale i izvršene, a te fakture u poslovnim knjigama nisu evidentirane u iznosima na koje glase, već su, po izjavi ovlašćenog računovođe, knjiženi iznosi po obračunima dostavljenim od strane „Seta Holdco“ S.a.r.l., bez obzira na iznose po fakturama, što je postupanje suprotno odredbama člana 8. stav 1. i 2., te člana 9. stav 4. i 6. Zakona o računovodstvu i reviziji („Službeni glasnik Republike Srpske“ broj 94/15 i 78/20). U pogledu tvrdnje tužioca da su ti troškovi proizašli iz poslovnih funkcija koje obavlja matično društvo za potrebe cijele grupacije u cilju minimalizacije troškova i povećanja efikasnosti grupacije, te da troškove nastale po tom osnovu, društvo raspoređuje na nivou grupacije i potražuje po osnovu ispostavljenih faktura, podržan je stav tuženog da osim navođenja određenih iznosa, procenata i pozivanja na ugovore zaključene između matičnog društva i „Lapithus Management“ S.a.r.l., tužilac ne prilaže relevantnu dokumentaciju da su ti troškovi vezani za njegovo poslovanje.

Blagovremeno podnesenim zahtjevom za vanredno preispitivanje te presude (u daljem tekstu: zahtjev), tužilac pobija zakonitost iste zbog povreda pravila postupka koje su od uticaja na rješenje stvari i pogrešne primjene materijalnog prava. U zahtjevu iznosi da je primio zajam u iznosu od 52.930.877,77 Eura od svog osnivača „Seta Subco 2“ S.a.r.l. Luksemburg i to po osnovu ugovora o zajmu koji je zaključen 11.06.2018. godine. Prema ovom ugovoru tužilac

zajmodavcu ne duhuje kamatu (beskamatni zajam), koji je inicijalno dat iz razloga što je osnovna svrha odobravanja ovog zajma bila finansiranje projekta preuzimanja portfolija imovine društva „Heta“ d.o.o. Sarajevo, posredstvom društva „Bora Holdco“ d.o.o. Banjaluka. U skladu sa navedenim tužilac je i odobrio zajam društvu „Bora Holdco“ d.o.o. Banjaluka u iznosu od 103.427.198,09 KM po ugovoru o zajmu od dana 14.06.2018. godine uz godišnju kamatnu stopu od 10% i rokom otplate od osam godina. Inače radi pojašnjenja Vrhovnom sudu, tužilac ukazuje da je prvenstveno osnovan i registrovan u Republici Srpskoj 2018. godine u cilju provođenja namjeravane transakcije tj. odobravanja investicijskog zajma društvu „Bora Holdco“ d.o.o. Banjaluka koji će preuzeti portfolio imovine od društva „Heta“ d.o.o. Sarajevo, što su namjere i zahtjevi inostranih organizacija i društava u čijem vlasništvu su tužilac i društvo „Bora Holdco“ d.o.o., radi se o Apollo fondovima i Međunarodnoj finansijskoj organizaciji IFC. Navodi da je registrovan za obavljanje djelatnosti koje su označene šiframa 70.22 (Savjetovanje koje se odnosi na poslovanje i ostalo upravljanje) i 82.91 (Djelatnost agencija za prikupljanje i naplatu računa i kreditnih kancelarija), a koje djelatnosti su najpribližnije namjeravanoj svrsi i cilju osnivanja tužioca. Međutim i da je tužilac registrovan za bilo koju drugu djelatnost, to ne bi uticalo na njegovo pravo i mogućnost davanja zajma drugim subjektima. Napominje da se u 2019. godini odvija ključni momenat za ovu stvar, mijenja se povjerilac tužioca za primljeni zajam, na to mjesto stupaju Apollo fondovi. Da bi izmirio ovo dugovanje tužilac je dana 12.08.2019. godine pristupio ugovoru o kreditu koji je zaključen između „Seta Holdco“ S.a.r.l. (100% vlasnik društva „Seta Subco 2“ S.a.r.l.) i IFC, na koji način je tužiocu obezbijeden dugoročni zajam u ukupnom iznosu od 52.930.877,77 Eura (zajam A, B i C sa kamatnim stopama između 10% i 18% koje se određuju u zavisnosti od efekata elaborata o transfernim cijenama). Ističe da je za predmetnu upravnu stvar ključno konstatovati da je prvobitni zajam isplaćen i izmiren i to iz sredstava novog kamatnog zajma koji je tužilac dobio od IFC. Napominje da posjeduje rekapitulaciju/kalkulaciju obračunatih troškova kamate u 2019. godini (po zajmovima A, B i C) koja se takođe nalazi u spisu predmeta, a po osnovu koje je tužilac u svojim poslovnim knjigama evidentirao rashod kamate. Ako se uzme u obzir prethodno izneseno, jasno je da je ovaj rashod kamate nesporno dokumentovan, da je nastao kao posljedica obavljanja djelatnosti tužioca i da je u vezi sa prihodom od kamate po zajmu koji je odobren društvu „Bora Holdco“ d.o.o. Banjaluka. Oспорavanjem ovog rashoda pozivanjem na odredbu člana 9. tačka 12. Zakona o porezu na dobit, povrijeđena je odredba člana 14. stav 1. tog istog zakona koja propisuje da se obračunate kamate i pripadajući troškovi po osnovu zajma i kredita za obavljanje poslovne djelatnosti priznaju na teret rashoda samo ako iznos kamate i pripadajućih troškova koji se odbija predstavlja obavezu poreske godine u kojoj se odbijanje vrši. Nadalje ističe da je rješenjem poreskog organa tužiocu u 2019. godini osporen i rashod koji je evidentiran na kontu 5509-ostale neproizvodne usluge u iznosu od 2.341.253,18 KM po osnovu faktura ispostavljenih od društva „Seta Holdco“ S.a.r.l. kojima su tužiocu fakturisane različite vrste usluga. Navedeni trošak prema utvrđenju tuženog nije dokumentovan od strane tužioca pa je stoga i osporen, što nije zakonito postupanje. Naime, predmetni trošak neproizvodnih usluga je evidentiran u poslovnim knjigama tužioca po osnovu faktura koje je ispostavilo matično društvo „Seta Holdco“ S.a.r.l. Ukazuje da je matično društvo osnovano za potrebe sprovođenja aktivnosti direktnog ili indirektnog ulaganja i sticanja imovine, dok zavisna društva obavljaju poslove upravljanja takvim ulaganjima/imovinom. U okviru ove grupacije je izvršena centralizacija određenih poslovnih funkcija (pravne usluge, notarske usluge, usluge revizora i računovođa, poreskih savjetnika, upravljačke usluge i slično), u cilju minimalizacije troškova i povećanja efikasnosti grupacije, što znači da te centralizovane funkcije zavisna društva ne obavljaju samostalno (odnosno ne raspolažu kadrovima i sredstvima za obavljanje istih). Te poslovne funkcije koje obavlja matično društvo za potrebe cijele grupacije uzrokuju troškove, koje matično društvo zatim raspoređuje (alocira) na nivou grupacije i potražuje po osnovu ispostavljenih faktura. Navedeni troškovi koji su nastali u 2019.

godini, a koji su alocirani na tužioca se odnose na IFC naknade za uzete zajmove, upravljačke naknade (Lapithus naknade) i troškove ostalih poslovnih usluga, kako je to vidljivo iz tri fakture koje su predočene u postupku poreske kontrole. Stoga po mišljenju tužioca ne postoje razlozi da se predmetni troškovi ne priznaju prilikom obračuna poreske osnovice poreza na dobit, imajući u vidu razloge zbog kojih je tužilac osnovan i djelatnost koju obavlja u okviru grupacije. Kako je nižestepeni sud podržao nezakonitu odluku tuženog, to tužilac konačno predlaže da se zahtjev uvaži i pobijana presuda preinači ili ukine.

Tuženi u odgovoru na zahtjev ističe da ostaje kod navoda datih u obrazloženju osporenog akta čiju je zakonitost podržao nižestepeni sud, predlažući da se zahtjev odbije.

Razmotrivši zahtjev, odgovor na zahtjev, pobijanu presudu, te ostale priloge u spisima predmeta, na osnovu odredbe člana 39. Zakona o upravnim sporovima („Službeni glasnik Republike Srpske“ broj 109/05 i 63/11 - u daljem tekstu: ZUS), odlučeno je kao u izreci ove presude iz sljedećih razloga:

Pravilno je pobijanom presudom odbijena tužba podnesena protiv osporenog akta tuženog od 30.12.2021. godine, uz iznošenje valjanih i argumentovanih razloga od strane nižestepenog suda koje tužilac nije doveo u sumnju navodima zahtjeva.

Iz podataka u spisu predmeta proizilazi da među strankama u pogledu iznosa od 2.830.784,99 KM po osnovu kamata za 2019. godinu koje je tužilac knjižio kao rashod, nisu sporna činjenična utvrđenja tuženog koja je podržao i nižestepeni sud, već je sporna primjena prava, tačnije odredbe člana 9. tačka 12. Zakona o porezu na dobit koja je ključna za predmetnu upravnu stvar. Navedena odredba propisuje da se pri utvrđivanju poreske osnovice ne priznaju rashodi koji nisu u vezi sa djelatnošću koju poreski obveznik obavlja, osim ako ti rashodi mogu dovesti do ostvarenja prihoda po istom osnovu. Imajući u vidu utvrđenja tuženog koja tužilac ponavlja u zahtjevu, jasno je da pomenuti rashod koji se ukazao spornim, nije u vezi sa poslovnom djelatnošću koju obavlja tužilac kao poreski obveznik, jer on osim zajma datog privrednom društvu „Bora Holdco“ d.o.o. Banjaluka, a koji pravni posao je okončan, u kontrolisanom periodu nije imao nikakvih drugih poslovnih djelatnosti, odnosno aktivnosti.

Okolnost što je u cilju vraćanja duga svom osnivaču uzeo novi zajam od IFC radi refinansiranja ranije preuzete obaveze, ne može se smatrati aktivnošću koja bi bila u vezi sa poslovnom djelatnošću tužioca, koji je kako i sam navodi prvenstveno osnovan i registrovan u Republici Srpskoj u cilju provođenja jedne transakcije tj. odobravanja investicijskog zajma društvu „Bora Holdco“ d.o.o. Banjaluka, dok drugih poslova iz okvira djelatnosti za koje je registrovan (šifra 70.22 i 82.91) nesporno nije imao.

Iz istih razloga nema osnova ni da se sporni iznos obračunate kamate za 2019. godinu prizna na teret rashoda u smislu odredbe člana 14. stav 1. Zakona o porezu na dobit, jer i ta odredba obračunate kamate i pripadajuće troškove po tom osnovu, u smislu priznavanja na teret rashoda, vezuje samo za zajmove i kredite koji se uzimaju za obavljanje poslovne djelatnosti, što kod tužioca nesporno nije bio slučaj.

Takođe je pravilno zaključivanje poreskih organa da se ni iznos od 2.341.253,18 KM koji je tužilac knjižio na konto 5509 - ostale neproizvodne usluge, ne može priznati na teret rashoda. Ovo stoga što tužilac nije prezentovao vjerodostojne knjigovodstvene isprave u smislu odredbe člana 9. stav 1. Zakona o porezu na dobit, u vezi sa odredbama člana 8. stav 1. i 2. i 9. stav 4. i 6. Zakona o računovodstvu i reviziji, na osnovu koje bi se na nesumnjiv način moglo

utvrditi da su troškovi različitih naknada koje je tužiocu u zbirnom iznosu fakturisao osnivač - strano pravno lice (tri fakture) stvarno nastali i da su kao takvi vezani za poslovnu djelatnost tužioca u 2019. godini.

Kako je sve ovo pravilno zaključio i obrazložio nižestepeni sud, proizilazi da pobijana presuda nije zahvaćena povredama iz odredbe člana 35. stav 2. ZUS, pa se zahtjev tužioca odbija kao neosnovan, shodno odredbi člana 40. stav 1. istog zakona.

Zapisničar
Ana Matić

Predsjednik vijeća
Strahinja Ćurković

Za tačnost otpravka ovjerava
Rukovodilac sudske pisarnice
Biljana Aćić