

PROBLEM PRIMJENE POREZA PO TONAŽI KOD BRODARSKIH UGOVORA NA PUTOVANJE

Porez po tonaži - općenito

1. Europska unija je usvojila Porez po tonaži (PPT) kao oblik dopuštene potpore brodarstvu država članica kako bi se ono moglo pod jednakim poreznim opterećenjem natjecati na svjetskom tržištu s brodarima koji posluju pod zastavama pogodnosti. Njegov pravni temelj su *Smjernice o Državnoj potpori pomorskom sektoru*¹ koje zaključuju da je „stvaranje uvjeta koji će dopustiti poštenije natjecanje sa zastavama pogodnosti ... put naprijed“². Visina PPT je preslikana od pristojbi koje po tonaži broda zaračunavaju upisnici država zastava pogodnosti.
2. Gospodarski model Europske unije temelji se na ordoliberalizmu za koji se vjerovalo da je značajno doprinio *Wirtschaftwunderu*, čudesnom oporavku njemačke privrede nakon razaranja tijekom Drugog svjetskog rata i otpornosti Njemačke na inflacijske pritiske u 1970-tima, a oslanja se na slobodno tržišno natjecanje unutar propisanog pravnog okvira. Zbog toga su potpore privrednim subjektima u Europskoj uniji rijetke, što je – između ostalog – dovelo do propasti europske brodogradnje zbog azijske konkurencije. Dopuštene potpore stoga treba iskoristiti u najvećem mogućem obimu.
3. Europska komisija odobrava režim PPT pojedine članice na 10 godina, s time da u slučaju traženja nekih izmjena unutar tog razdoblja Europska komisija preispituje cjelokupni režim PPT uključujući i već odobreni dio i traži da se u njega ugrade rješenja koja su u međuvremenu uključena u PPT drugih članica čiji je PPT režim bio na odobrenju. Time se na temelju precedenata harmoniziraju propisi o PPT članica unije.
4. Hrvatska je uvela porez po tonaži 2011. koji se počeo primjenjivati od 2013., u godini u kojoj je Hrvatska primljena u punopravno članstvo Europske unije. PPT je radi harmonizacije svoga prava s pravnom stečevinom EU zamijenio oslobođenje brodarskih društava od poreza na dobit ostvarenu od iskorištavanja brodova u međunarodnoj plovidbi, uvedeno u Pomorski zakonik (PZ) 2004.

¹ Commission communication C(2004) 43 — Community guidelines on State aid to maritime transport (2004/C 13/03)

² Čl. 3.1

Propisi

5. PZ u današnjoj verziji³ propisuje da je porezni obveznik PPT pravna osoba koja izjavi da će umjesto poreza na dobit plaćati porez po tonaži broda i to na dobit ostvarenu:

iz pomorsko-plovidbenih poslova brodovima ... uzetim u ... brodarski ugovor ...⁴

Pojam brodarski ugovor uključuje brodarski ugovor na putovanje i brodarski ugovor na vrijeme jer PZ propisuje da se brodarski ugovor može:

... sklopiti za jedno ili više putovanja (brodarski ugovor na putovanje) ili za određeno vrijeme (brodarski ugovor na vrijeme).⁵

6. PZ još propisuje da:

- a. se prijava za sustav poreza po tonaži („Prijava“) podnosi najkasnije šest mjeseci prije početka razdoblja za koje se utvrđuje porez po tonaži⁶;
- b. se Prijava podnosi za razdoblje od deset godina i da sadrži popis svih brodova čija neto tonaža sudjeluje u obračunu poreza po tonaži broda te dokaze da porezni obveznik ispunjava sve uvjete propisane zakonom⁷;
- c. pravna osoba osnovana nakon roka za podnošenje Prijave [gore pod (a)] Prijavu podnosi u roku od 15 dana od dana osnivanja a najkasnije do početka poreznog razdoblja utvrđivanja PPT⁸;
- d. je porezni obveznik dužan bez odgađanja, a najkasnije u roku od trideset dana od nastanka, izvijestiti Ministarstvo o svim promjenama vezano za broj, tonažu, državnu pripadnost i vlasništvo brodova čija tonaža sudjeluje u PPT , kao i o promjeni bilo koje činjenice koja je relevantna za ispunjavanje uvjeta za plaćanje poreza po tonaži broda propisanih zakonom.⁹

³ Narodne novine 181/04, 76/07, 146/08, 61/11, 56/13, 26/15, 17/19

⁴ Čl. 429 a (1) a)

⁵ Čl. 448

⁶ Čl. 429 c (2)

⁷ Čl. 429 c (3)

⁸ Čl. 429 c (4)

⁹ Čl. 429 c (5)

Komentar:

Propis pod (a) je zastario i ne bi ga trebalo primjenjivati, već zamijeniti rokom od 30 dana. Unesen je na zahtjev administracije koja je željela imati dovoljno vremena da izda rješenja za sve brodare u situaciji kad se očekivalo da će se svi hrvatski brodari sa svojim flotama masivno prijaviti u sustav PPT nakon njegova uvođenja.

Propis pod (c) također je zastario i unesen je samo kako bi ublažio rok uveden propisom pod (a). Ako bi ga se i htjelo primijeniti trebalo bi tumačiti da se odnosi i na pravnu osobu koja je ranije osnovana ali se registrirala za djelatnost pomorskog prijevoza nakon isteka roka iz propisa pod (a).

7. Uz PZ pravo na korištenje PPT uređuje i *Pravilnik o postupku i načinu korištenja prava na porez po tonaži broda*¹⁰ („Pravilnik“). On, među ostalim, propisuje¹¹ da se Prijavi prilažu:

- a. dokazi da brodovi čija neto tonaža sudjeluje u obračunu poreza po tonaži broda zadovoljavaju standarde sigurnosti što se u pravilu dokazuje valjanim svjedodžbama izdanim od organizacija koje su priznate od strane Europske unije;
- b. godišnji plan ukrcanja vježbenika kojim se dokazuje da će na brodovima biti ukrcan najmanji broj vježbenika sukladno Pravilniku;

te da

- c. Porezni obveznik može naknadno podnijeti prijavu dodatnih brodova koji nisu bili obuhvaćeni prijavom u sustav poreza po tonaži.

Posebnosti kod brodarskih ugovora na putovanje

8. Do nedavno hrvatskoj administraciji nije bila podnesena Prijava koja bi se temeljila na korištenju brodova temeljem brodarskih ugovora na putovanje. Bilo je nesporno da je zakonodavac, svjestan raznolikosti načina poslovanja na brodarskom tržištu, dopustio PZ-om, koji je odobrila Komisija EU, primjenu PPT kod obavljanja prijevoza brodovima zaključenim na osnovu brodarskih ugovora na putovanje. Takvo rješenje imaju i druge države članice koje omogućava da se

¹⁰ Narodne novine 181/04, 76/07, 146/08, 61/11 i 56/13

¹¹ Čl. 3 (2)

u sustav poreza po tonaži prijave i naručitelji prijevoza koji ostvaruju dobit iskorištavanjem brodova u vlasništvu trećih osoba, temeljem brodarskih ugovora na putovanje.¹²

9. Činjenica je da je prilikom pisanja PZ, a posebice Pravilnika u fokusu bila prvenstveno situacija brodarskih društava u Hrvatskoj koja su u pravilu prijavljivali brodove u svom vlasništvu ili u vlasništvu svojih inozemnih ovisnih trgovačkih društava što je dovelo do nedovoljne razrade pojedinosti specifičnih za prijavu brodova koji bi se koristili za prijevoz temeljem drugih osnova, uključujući i temeljem brodarskih ugovora na putovanje. Međutim, unatoč tome mogućnost prijave brodova u PPT koje je obveznik tog poreza zaključio putem brodarskih ugovora, pa i onih na putovanje je jasno propisana i neupitno postoji. Ostaje pitanje kako tumačiti postojeće propise sukladno logici situacije koju nameće životna poslovna praksa radi ostvarenja svrhe zakona i prava na korištenja PPT.
10. Kod prijevoza tereta korištenjem brodova zaključenih brodarskim ugovorom na putovanje, zbog prirode poslovanja, (i) brodovi ne mogu unaprijed biti prijavljeni jer će biti odabrani i zaključeni u trenutku kad se ukaže potreba za konkretnim prijevozima i kad se pronađe brod ponuđen na tržištu koji odgovara po karakteristikama, poziciji i rokovima poslu prijevoza tereta, (ii) niti se može ugovoriti plan krcanja vježbenika s obzirom da će biti skoro nemoguće ukrcati vježbenika na jedno putovanje.
11. Međutim, PZ dopušta naknadnu prijavu i odjavu brodova pa tu mogućnost treba iskoristiti. Rješenje bi bilo da se prihvati Prijavitelja kao obveznika PPT na temelju izjave „da će umjesto poreza na dobit plaćati porez po tonaži broda, i to u odnosu na dobit ostvarenu ... brodovima uzetim ... u brodarski ugovor“¹³, s time:
 - (i) da plati paušalni dio poreza utvrđen procjenom broja i trajanja putovanja te tonaže brodova koje će koristiti;
 - (ii) da prijavljuje brodove koje zaključi, trajanje putovanja koje oni obave (od predaje pisma spremnosti do završetka iskrcaja) i dostavi dokaze da se radi o kvalificiranom brodu;

¹² Tako npr. Ciparski trgovački zakon propisuje uvjete koje naručitelj treba ispuniti kako bi se kvalificirao za PPT (“qualifying charterers”). Po definiciji naručitelj je svaka pravna osoba koja je naručitelj temeljem zakupa ili brodarskog ugovora na vrijeme ili brodarskog ugovora na putovanja i još određenije koja je naručitelj čija je glavna i osnovna aktivnost vođenje broda u vlasništvu trećih osoba radi obavljanja pomorskog prijevoza. [„Charterer” means any legal person who is the charterer of any ship by virtue of a bareboat charter or demise charter or time charter or voyage charter and more specifically the charterer whose main and essential activity is the operation of chartered vessels owned by third parties, for the purpose of conducting maritime transport.]

¹³ PZ. Čl 429a (1) a)

(iii) da se na kraju godine iznos poreza izračuna *pro rata* na osnovu vremena korištenog za stvarno obavljena putovanja (tj. broja dana potrebnih za zaradu vozarine)

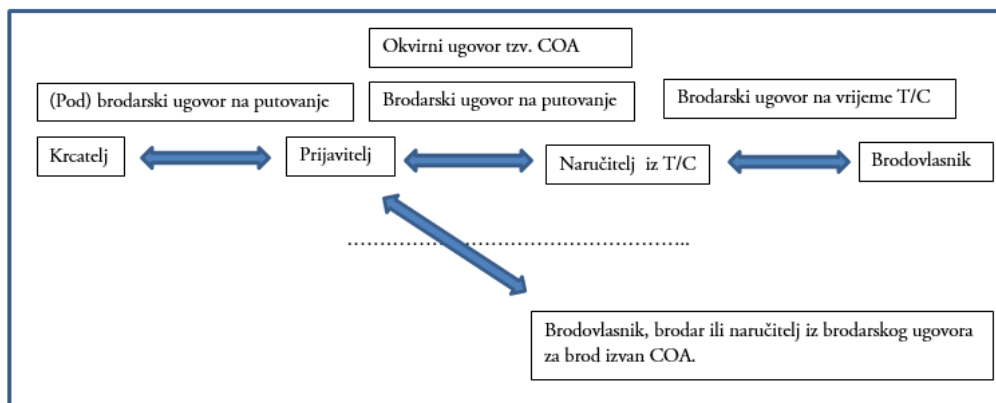
(iv) da se prijavitelju ne nameću uvjeti koje je, s obzirom na prirodu posla, nemoguće ispuniti, poput unaprijed podnošenje plana ukrcaja vježbenika, s tim da se porezni obveznik obveže naknadno dati podatak koliki je broj vježbenika državljana RH ili državljana članica EU bilo ukrvano na korištenim brodovima. (Porezni obveznik može bez ograničenja uzimati u brodarski ugovor brodove upisane u upisnik brodova članica EU.)

12. Zaključak bi bio da je nesporno da hrvatski poduzetnici koji se bave prijevozom imaju pravo biti uključeni u PPT kad za prijevoz koriste brodove uzete u brodarski ugovor na putovanje i da je za takve brodove moгуće dostaviti dokumentaciju tek kad se zaključi konkretan prijevoznički ugovor. Propise treba tumačiti logički i ciljno na način da se pravnim subjektima omogući zakonom dano pravo, a uvjete koje zbog prirode posla nije moguće ispuniti treba smatrati *non scripto*, odnosno primjereno prilagodit.

Praksa

13. U konkretnoj Prijavi prijavitelj je zbog svojih posebnih poslovnih veza i aranžmana (i) prijavio brodove koje će najvjerojatnije koristiti temeljem okvirnog ugovora o putovanjima, odnosno o korištenju tonaže tkz. COA - *Contract of Affreightment*, kao i (ii) ugovor o ukrcaju vježbenika zaključen između prijavitelja, poslovođe za popunjavanje broda posadom i jedne hrvatske visokoškolske ustanove za izobrazbu pomoraca. Time se otvorila mogućnost da administracija unaprijed prihvati kvalificiranost najavljenih brodova u okviru COA, za koje se mogu priložiti svjedodžbe o sigurnosti plovidbe, a da za unaprijed nenajavljene brodove, uzete izvan COA naknadno, kada brod bude odabran, dostavlja dokumentaciju kojom se dokazuje da se radi o kvalificiranom brodu.
14. Administracija je zatražila ugovor o korištenju svakog od navedenih brodova (kako je navedeno, ugovor o time charteru, ugovor o zakupu) važećeg na dan podnošenja prijave. Kako bi na zahtjev administracije objasnio strukturu posla Podnositelj je priložio sve ugovore u lancu od brodarskog ugovora na vrijeme između brodovlasnika i naručitelja prijevoza, te COA između naručitelja iz brodarskog ugovora na vrijeme i Podnositelja, iako su to pravni poslovi *inter alios* i irelevantani za Prijavu. Po logici stvari jedini ugovor mjerodavan za porezni status Podnositelja prijave, što se administracije tiče, je brodarski ugovor na putovanje kad bude zaključen, kao i dokazi o kvalificiranosti broda kad brod bude

odabran – što će biti slučaj ako bi se koristio brod izvan navedenog popisa, te podaci i dokazi o putovanju.



15. Prijava je odbijena zbog toga što „podnositelj nije vlasnik brodova“ i što nije „sklopio brodarske ugovore za navedene brodove“. Podnositelj nije ni tvrdio da je vlasnik brodova, niti je to trebao biti. Naveo je da će brodove koristiti temeljem *brodarskih ugovora na putovanje*, koje nije moguće zaključiti dok se u danom trenutku ne ukaže potreba za prijevozom i pronađe slobodan brod.
16. Drugi razlog za odbijanje Prijave bio je što potpisnik ugovora o krcanju vježbenika, poslovođa za popunjavanje broda posadom nije upisani vlasnik, niti korisnik „chartera“ za predmetne brodove iz čega se „smatra nespornim da podnositelj nije dostavio valjani *Obrazac godišnjeg plana ukrcaja vježbenika za 2024.* niti je priložio dokaz da će iste ukrcati tijekom 2024. na predmetne brodove.“ *Non sequitur.* Prijavitelj daje izjavu da će vježbenici biti ukrcani, a njih ne ukrcava ni vlasnik broda, ni naručitelj prijevoza (charterer), već poslovođa za popunjavanje broda posadom. Osim toga, od prijavitelja se – i kad je i sam vlasnik broda – ne traži nikakav dokaz da će vježbenike ukrcati, već samo izjava koja se može provjeriti tek istekom godine, što se u praksi i radi.

Zaključak

17. Nesporno je da PZ dopušta korištenje PPT kad porezni obveznik za prijevoz koristi brodove koje zaključi temeljem brodarskog ugovora na putovanje.
18. Da bi se ova mogućnost koristila, PZ i pod-zakonske propise treba primjenjivati na brodarske ugovore na putovanje *mutatis mutandis*, sukladno logici poslovanja i namjeri zakonodavca (i EU) da razvija domaći pomorski klaster.

19. Uobičajeno traženje unaprijed prijavljivanja brodova koji će sudjelovati u porezu po tonaži u slučaju korištenja brodova temeljem ugovora na putovanje nije moguće i to je temeljna razlika u odnosu na dosada standardno postupanje gdje su brodovi bili korišteni temeljem vlasništva poreznog obveznika ili njegova ovisna društva, odnosno njegova raspolaganja brodom temeljem zakupa ili brodarskog ugovora na vrijeme. Kod brodarskih ugovora na putovanje porezni obveznik će moći raspolagati brodom koji u danom trenutku bude u ponudi na tržištu, a odgovara po karakteristikama, poziciji i rokovima potrebama prijevoza tereta.
20. Ključno je da se Prijavitelju ne nameću uvjeti koje je, s obzirom na prirodu posla, nemoguće ispuniti, kao unaprijed podnošenje plana ukrcaja vježbenika, pa ih treba smatrati *non scripto*. Jasno je da se vježbenike ne može ukrcavati na jedno putovanje, a još manje tako nešto planirati. Porezni obveznik može samo naknadno dati podatak koliki je broj vježbenika državljana RH ili državljana članica EU bilo ukrcano na korištenim brodovima.
21. Primjena PPT kod prijevoza brodovima zaključenih u brodarski ugovor na putovanje moguća je ciljnim i logičnim tumačenjem postojećih propisa. U budućnosti bilo bi korisno prilagoditi relevantni pravilnik kako bi se izbjegle zamke doslovne primjene propisa koje bi proizašle iz nepoznavanja šireg zakonodavnog konteksta i konkretne poslovne prakse. Odbijanjem primjene PPT kod brodarskih ugovora na putovanje taj dio logistike prijevoza tereta organizirati će i naplaćivati strani gospodarstvenici, a naši neće uplaćivati porez po tonaži ni zapošljavati svoje službe.
22. Hrvatska je u primjernoj suradnji administracije, gospodarstva i znanosti modernizirala svoje zakonodavstvo do zavidne razine. Nažalost sudovi zaostaju u kvaliteti primjene propisa, zato zagovaramo specijalizaciju sudaca u pomorstvu putem generalne delegacije određenom sudu, a isto tako je važno da administracija kod tumačenja propisa u obzir uzima njihovu svrhu i omogući domaćim gospodarstvenicima da se konkurentno uključe u međunarodno pomorsko poslovanje.