

UVOĐENJE POREZA PO TONAŽI BRODA U POMORSKO ZAKONODAVSTVO REPUBLIKE HRVATSKE

Prof. dr. sc. DOROTEJA ČORIĆ*

UDK 336.226:374.791.2](497.5)

Izvorni znanstveni članak

Primljeno: 17.5.2011.

Prihvaćeno za tisak: 15.6.2011.

Zakonom o izmjenama i dopunama Pomorskog zakonika iz 2011. godine mijenjaju se uvjeti poslovanja brodara u međunarodnoj plovidbi na način da se uvodi sustav plaćanja po tonaži broda ili tzv. tonažni porez.

Na taj se način poseban porezni tretman brodara u Republici Hrvatskoj usklađuje s odgovarajućim poreznim olakšicama u većini europskih država.

U radu se ističu razlozi uvođenja navedenog sustava u hrvatsko pomorsko zakonodavstvo, kao i njegova osnovna obilježja prema novim rješenjima Pomorskog zakonika.

Porezna rasterećenja brodarskih društava smatraju se državnom potporom. S tim u svezi u radu je posebna pažnja posvećena mjerilima iz Smjernica EZ-a o državnim potporama u pomorskom prijevozu iz 2004. godine prema kojima se procjenjuje dopuštenost određene potpore.

Ključne riječi: državna potpora, tonažni porez, tonažna dobit, brod, pomorski prijevoz, poslovođa.

* Dr. sc. Dorotea Čorić, izvanredna profesorica Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, Hahlić 6, 51000 Rijeka, e-mail: dcoric@pravri.hr.

1. UVODNE NAPOMENE

Uvjeti poslovanja broдача u međunarodnoj plovidbi prvi su put bili regulirani čl. 428.- 429. Pomorskog zakonika iz 2004. godine¹.

Članak 429. st. 1. Zakonika propisuje da trgovačka društva koja su registrirana i obavljaju brođarsku djelatnost ne plaćaju porez na dobit koju ostvare od iskorištavanja brodova u međunarodnoj plovidbi.

U skladu sa stavkom 2. istoga članka ne plaćaju porez ni na dobit koju ostvare od prodaje brodova, prodaje dionica ili udjela u trgovačkim brođarskim društvima koja posluju u međunarodnoj plovidbi, kao niti na dobiti od dividende od dionica koje imaju u trgovačkim brođarskim društvima koja posluju u međunarodnoj plovidbi.

Za potrebe navedenih članaka brodom u međunarodnoj plovidbi smatrao se brod koji plovi iz hrvatske u stranu luku i obrnuto ili između stranih luka ili plovi na otvorenom moru ili u teritorijalnim vodama stranih država radi pružanja usluga vezanih uz djelatnosti na pučini kao što su istraživanje i iskorištavanje energenata i slično.²

Porezno rasterećenje koje se dodjeljuje hrvatskim brođarima navedenim rješenjem Zakonika iz 2004. godine nedvojbeno se može smatrati državnom potporom.

Uvedeno je sa svrhom da se poveća konkurentnost hrvatskih pomorskih prijevoznika, te da se potakne obnova flote i povratak brodova pod hrvatsku zastavu.³

Međutim, navedene odredbe Zakonika nisu bile u skladu sa Smjernicama EZ-a o državnim potporama u pomorskom prijevozu. Smjernice, kao porezne olakšice, predviđaju naplaćivanje poreza na dobit brođarskim trgovačkim društvima prema tzv. sustavu plaćanja poreza po tonaži.

Obveza primjene Smjernica EZ-a o državnim potporama u pomorskom prijevozu proizlazi iz Odluke Vlade Republike Hrvatske o objavljivanju pravila EZ-a o potporama u prometu.⁴

U navedenoj Odluci, između ostalih, objavljene su i navedene Smjernice EZ-a o državnim potporama u pomorskom prijevozu.

1 Pomorski zakonik, N/N br. 181/04, 76/07, 146/08, 61/11.

2 Čl. 428. st. 1. PZ-a. Izmjenom iz 2007. PZ-a dodan je st.2. koji navodi da se brod u međunarodnom linijskom prometu koji obavlja linijski prijevoz između hrvatskih i stranih luka unutar granica Jadranskog mora ne smatra brodom u međunarodnoj plovidbi.

3 Kragić. P., *Utjecaj novina u Pomorskom zakoniku na poslovanje hrvatskih brođara*, Savjetovanje – Pomorski zakonik Republike Hrvatske i druge novine iz područja pomorskog i prometnog prava, Zbornik radova, HDPP, Rijeka 2005. str. 90.-92.

4 N/N, br.141/08.

Nadalje, u čl.III Odluke navedeno je kako će se dopuštenost potpore u prometu u Republici Hrvatskoj ocjenjivati prema čl. 3. i 4. Zakona o državnim potporama⁵ i čl. 9. Uredbe o državnim potporama⁶, ali i temeljem materijalnih pravila iz navedene Odluke. To znači temeljem materijalnih pravila Smjernica EZ-a o državnim potporama u pomorskom prijevozu.

Republika je Hrvatska dužna uskladiti svoje pomorsko zakonodavstvo s pravnom stečevinom EU i u dijelu koji se odnosi na državne potpore i to prije stjecanja statusa punopravne članice.

S tim u svezi, najnovije izmjene Pomorskog zakonika uređuju pitanje državne potpore hrvatskim brodarima u obliku porezne olakšice na način da umjesto dosadašnjeg oslobađanja plaćanja poreza na dobit uvode, kao i u većini europskih država, tzv. tonažni sustav.

2. POREZ PO TONAŽI BRODA

Porez po tonaži broda ili tzv. tonažni porez (*tonnage tax*) poseban je način plaćanja poreza prema kojem se visina poreza, koju odgovarajuće brodersko društvo ili broderski poduzetnik plaća, u izravnoj vezi s tonažom koju on upotrebljava (*neto tonaža*). Tonažni se porez plaća neovisno o njihovim stvarnim prihodima i rashodima.

Obračunava se tako da se na pretpostavljenu, virtualnu dobit broderskog društva, koja se obračunava prema špekulativnoj profitnoj stopi s obzirom na tonažu kojom on raspolaže, primjeni stopa nacionalnog poreza na dobit.⁷

⁵ N/N, br. 104/05.

⁶ N/N, 50/2006.

⁷ Primjer obračuna prema UK *tonnage tax* ljestvici:

1. Od nula do 1000 jedinica neto tonaže, za svakih 100 jedinica neto tonaže - 0.60 funti

2. Od 1000 do 10000 jedinica neto tonaže, za svakih 100 jedinica tonaže - 0.45 funti

3. Od 10000 do 25000 jedinica neto tonaže, za svakih 100 jedinica tonaže - 0.30 funti

4. za svakih sljedećih 100 jedinica neto tonaže preko 25000 - 0.15.funti

Najprije se izračuna dnevna zarada određenog broda.

Npr. za brod od 17.371 neto tonaže prema navedenoj ljestvici dnevna zarada iznosi 68,40 funti.

$10 \times 0.60 = 6$

$90 \times 0.45 = 40.50$

$73 \times 0.30 = 21.90$

Tako dobivena dnevna zarada određenog broda pomnoži se s brojem dana poslovanja broda. Ako je to cijela godina onda će to iznositi $68,40 \times 365 = 24966$ funti. Na navedeni iznos primjeni se nacionalna stopa poreza na dobit.

U većini slučajeva, za obračun poreza koriste se razredi prema padajućoj skali. Na brodove manje tonaže primjenjuju se veći iznosi, po jedinici tonaže, u odnosu na brodove veće tonaže.

3. POREZ PO TONAŽI BRODA KAO DRŽAVNA POTPORA U EUROPSKOJ UNIJI

Dodjeljivanje potpora poduzetnicima koji djeluju na unutarnjem tržištu Unije posebno je opasno za njegovo funkcioniranje i ravnopravno tržišno natjecanje. Zbog toga se, pojedine vrste potpora unutar EU mogu dozvoliti samo pod određenim propisanim uvjetima i nakon što prijedlog ili program potpore, u posebnom postupku, odobri Komisija.

Osim općih pravila sustava dodjele državnih potpora u EU iz Osnivačkog ugovora,⁸ potpore se reguliraju i posebnim pravilima.

Smjernicama o državnim potporama u pomorskom prijevozu iz 2004. godine propisuju se mjerila prema kojima će Europska komisija odobravati potpore u pomorskom prijevozu.⁹

Dodjelom potpora u pomorskom prijevozu nastoji se potaknuti pomorske interese Europske unije glade:

- ostvarenja sigurnog, učinkovitog i ekološki prihvatljivog pomorskog prijevoza,
- poticanja upisa brodova u upisnike država članica ili njihovog povratka iz otvorenih upisnika u upisnike država članica,
- poticanja i zaštite zaposlenja europskih pomoraca na brodovima koji viju zastave država članica,
- održavanja razine pomorskog znanja i iskustva,
- konsolidacije tzv. europske pomorske skupine djelatnosti (*maritime cluster*) ili pomorske i s njom povezane industrije,
- održavanja konkurentnosti europske flote na svjetskom tržištu, te
- promoviranja usluga na području međubalnog prometnog povezivanja.

⁸ Opća pravila EU o državnim potporama sadržana su u čl. 87.-89. Ugovora o Ekonomskoj zajednici (UEZ), danas čl. 107.-109. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (UFEU).

⁹ Sa svrhom usklađivanja postupaka država članica glade dodjeljivanja potpora, Europska zajednica usvojila je prve Smjernice o državnim potporama u pomorskom prijevozu 1989. godine (Financial and fiscal measures concerning shipping operations with ships registered in the Community, SEC (89). Kako se one nisu pokazale učinkovitim, izmijenjene su 1997. godine novim Smjernicama (Community guidelines on State aid to maritime transport, OJ C 205, od 5.7.1997.) Primjena Smjernica iz 1997. godine polučila je bolje rezultate pa najnovije Smjernice iz 2004. prihvaćaju ista načela (Community guidelines on State aid to maritime transport, OJ C 13, 17.1. 2004.).

Smjernice, između ostalog, predviđaju poseban porezni tretman brodarskih društava.¹⁰

Njima, kao porezna mjera, kojom se nastoji potaknuti povratak brodova u upisnike država članica EZ-a kao i konkurentnost europske flote, predviđen je sustav naplaćivanja poreza s obzirom na tonažu kojim se zamjenjuje uobičajeni porez na dobit.

Mjere predviđene Smjernicama, ograničene su isključivo na djelatnosti pomorskog prometa, tj. prijevoz robe i putnika morem.¹¹ Pod određenim uvjetima, Smjernice predviđaju primjenu i na djelatnosti tegljenja i jaružanja.¹²

U slučajevima kada brodarska društva, osim pomorskog prijevoza, obavljaju i druge djelatnosti komercijalne prirode zahtijeva se transparentno vođenje knjigovodstva kako bi se spriječilo tzv. prelijevanje (*spill-over*) na te djelatnosti.

Sa svrhom da se potakne upis brodova u upisnike država članica, primjena tonažnog poreza kao porezne olakšice u načelu povezuje se sa zastavom jedne od država članica.

Međutim, Smjernice predviđaju mogućnost primjene sustava poreznih olakšica i na flotu, iako svi brodovi flote ne viju zastavu država članica EU-a.

U tom slučaju, brodarski poduzetnik mora imati poslovno sjedište u državi članici EU-a i biti obveznik poreza na dobit, te dokazati da se “komercijalno i strateško upravljanje svim brodovima” obavlja s teritorija EU-a te da te djelatnosti pridonose gospodarskoj djelatnosti i zapošljavanju u Uniji.¹³

Prije dodjeljivanja potpore u obliku poreznih olakšica brodarskom društvu čiju flotu čine i brodovi koji viju zastave država izvan EU-a država članica mora osigurati da se korisnik potpore obveže da će povećati ili barem zadržati pod zastavom države članice EU-a udio svoje tonaže, koji je imao pod zastavom države članice EU-a u vrijeme stupanja na snagu Smjernica.

Ako neko trgovačko društvo ima kontrolu nad drugim brodarskim društvima, zahtjev koji se odnosi na postotak tonaže odnosit će se na sva povezana društva zajedno.

¹⁰ Uz navedenu poreznu mjeru, Smjernice sadrže i socijalne mjere (smanjenje poreza i drugih davanja kojima su opterećeni pomorci iz Unije), potpore za troškove zapošljavanja, za investicije, potpore za obučavanje. Detaljnije v. Bulum, B., *Usluge pomorskog prijevoza i lučke djelatnosti u pravu tržišnog natjecanja Europske zajednice*, INMAG, Zagreb, 2010. str. 129.-151.

¹¹ Smjernice se pozivaju na definiciju pomorskog prometa iz Uredbe br.4055/86 i Uredbe br.3577/92.

¹² Smjernice se primjenjuje na tegljenje i jaružanje ako tijekom godine više od 50% djelatnosti tegljenja ili jaružanja predstavlja “pomorski promet”. Na primjer, usluge tegljenja unutar luke ne predstavljaju pomorski promet za potrebe Smjernica. Brodovi za jaružanje i tegljači na koje se može primijeniti tonažni sustav moraju biti upisani u državi članici.

¹³ Prema Smjernicama dokazi koje se podnosi radi dokazivanja gospodarske veze mora uključivati podatke o brodovima upisanim u upisnike Unije, o državljanima Unije zaposlenima na brodovima, te o djelatnostima na kopnu i o investicijama u nekretnine.

Kriterij udjela tonaže država članica Unije ne primjenjuje se na društva koja upravljaju s najmanje 60% tonaže pod zastavom država članica.

Pored navedenog, brodarska društva moraju dokazati da brodovi ispunjavaju sve važeće međunarodne sigurnosne standarde, sigurnosne standarde Europske unije, uključujući i one koje se odnose na uvjete rada na brodu.

Država članica dužna je svake tri godine podnositi izvješće Komisiji o tome ispunjavaju li korisnici potpore tražene zahtjeve.

Uz brodarska društva, Smjernice, kao moguće korisnike potpora u obliku smanjenih poreznih obveza spominju i poslovođe koji se bave upravljanjem tzv. *managementom* i koje imaju sjedište na području Unije. Poslovođama koji obavljaju pojedine usluge brodovlasnicima mogu se pružiti potpore samo za one brodove za koje im je u potpunosti povjereno tehničko upravljanje brodom i posadom (*technical and crew management*) te za koje je vlasnik broda na njih prenio sve svoje obveze koje proizlaze iz Međunarodnog pravilniku o upravljanju sigurnošću (*International Safety Management Code – ISM Pravilnik*).

Međutim, Smjernicama o državnim potporama poslovođama iz 2009. godine,¹⁴ poslovođe koji obavljaju tehničko upravljanje brodom i/ili popunjavanje broda posadom mogu biti korisnici potpore pod uvjetom da navedene djelatnosti pridonose ostvarenju sigurnog, učinkovitog i ekološki prihvatljivog pomorskog prijevoza i konsolidaciji tzv. europske pomorske skupine djelatnosti.

Osnovica za obračuna tonažnog poreza koju su dužni plaćati poslovođe prema Smjernicama iz 2009. predstavlja 25 % osnovice (tonaže ili pretpostavljene dobiti) koja se uzima u obzir za obračun tonažnog poreza brodovlasnika.¹⁵

4. OSNOVNA OBILJEŽJA SUSTAVA PLAĆANJA POREZA PO TONAŽI U EUROPSKIM DRŽAVAMA

Sustav plaćanja poreza po tonaži broda na snazi je u većini europskih država. U Grčkoj je uveden još 1957. godine, a u Nizozemskoj i Norveškoj 1996. godine.

Nakon 2000. godine godina pa do danas uvele su ga i druge europske države: Ujedinjeno Kraljevstvo, Irska, Španjolska, Njemačka, Francuska, Italija, Belgija, Malta, Cipar, kao i Danska, Švedska, Finska, Poljska.

¹⁴ Communication from the Commission providing guidance on State aid to ship management companies, C 132/6 from 11.06.2009. Detaljnije vidi u prezentaciji Milev. M., *The 2004 Guidelines on State aid to maritime transport and their recent application by the Commission*, European Dredging Association General Assembly, Brussels, 12 November 2009.

¹⁵ Čl.7. Smjernica iz 2009. godine.

Bez obzira kad su prihvaćeni, svrha im je ista – pružiti domaćim brodarskim poduzetnicima povoljniji porezni tretman i tako osigurati povratak flote pod nacionalnu zastavu, odnosno zastavu država članica.

Treba istaknuti da Komisija odobrava samo one programe državnih potpora koje dovode do jednakih poreznih opterećenja za istu tonažu kao ranije odobreni programi.

Uzimajući u obzir rješenja pojedinih europskih država, u nastavku ću dati kratak prikaz osnovnih pitanja vezanih za primjenu tonažnog sustava.¹⁶

4.1. Odgovarajuće društvo/brod (*Qualifying Company/Qualifying Ship*)

Trgovačko društvo koje obavlja brodarsku djelatnost i želi se prijaviti u sustav plaćanja prema tonaži;

- mora biti obveznik plaćanja poreza u državi u kojoj se prijavljuje u navedeni sustav;
- mora poslovati brodovima koji su u njegovom vlasništvu ili u zakupu.

Isto tako, može prijaviti u sustav i tonažu kojom posluje na osnovu brodarskog ugovora na vrijeme, ali u određenom postotku.¹⁷ U Ujedinjenom Kraljevstvu i Belgiji maksimalno 75 %, u Danskoj 80 %, Finskoj 50 %. U Finskoj se uzimaju se u obzir samo brodovi u najmu koji viju zastavu država članica.

Brodarsko društvo koje u sastavu svoje flote ima i brodove koji ne viju nacionalnu zastavu, znači zastavu države u kojoj je društvo porezni obveznik, bitno je da *strateško i komercijalno upravljanje* brodovima obavlja na području te države.

U većini država u sustav se mogu prijaviti i osobe koje obavljaju poslove upravljanja brodom pod uvjetom da imaju poslovno sjedište na području dotične države. Poslovi upravljanja obuhvaćaju tehničko održavanje broda i popunjavanje broda posadom.

Sustav plaćanja poreza prema tonaži može se primijeniti i na fizičke osobe pod istim uvjetima, dok je u nekima, kao npr. Danskoj i Norveškoj, rezerviran isključivo za pravne osobe.¹⁸

Pod pojmom broda podrazumijeva se pomorski brod (100 bruto tona ili više) koji obavlja međunarodni pomorski prijevoz (obuhvaća prijevoz stvari i putnika), kao i pod određenim uvjetima tegljenje i spašavanje ili druge usluge pružanja pomoći na moru.

¹⁶ Prikaz je raden prema brošuri *Choosing a profitable course, European tonnage tax regimes for the shipping industry*, PricewaterhouseCoopers 2007.

¹⁷ Brodarski ugovor na vrijeme – v. def. u čl. 448. PZ-a.

¹⁸ Batrinca, G., *Consideration on Introduction of Tonnage Tax Systems in the European Union*, Maritime Transport & Navigation Journal, Vol. 2 (2010), No. 2., str. 71.

Znači isključeni su npr. ribarski brodovi, jahte ili brodovi koji obavljaju usluge koje se uobičajeno obavljaju na kopnu (npr. brodovi hoteli, restorani).

Pored navedenog, u Ujedinjenom Kraljevstvu uvjet za primjenu tonažnog poreza je obuka odgovarajućeg broja kadeta (državljana članica EZ-a i EEZ-a) tijekom godine (1 kadet na 15 časnika) ili plaćanje određenog doprinosa u poseban fond za obuku kadeta.

Odgovarajući brod mora posjedovati sve odgovarajuće potvrde izdane od strane nadležnog tijela, kojima dokazuje da ispunjava važeće međunarodne i europske standarde glede sigurnosti plovidbe, zaštite ljudskih života na moru i morskog okoliša.

4.2. Vrijeme prijave i primjene tonažnog poreza (*Lock up Period*)

Prijava u tonažni sustav podnosi se najmanje šest mjeseci prije početka fiskalne godine. U nekim državama može se prijaviti u bilo koje vrijeme (Belgija, Norveška).

U većini država prijava se podnosi za razdoblje od deset godina, dok na primjer u Poljskoj za razdoblje od pet godina.¹⁹

Kada tijekom primjene tonažnog sustava dođe do neispunjavanja propisanih uvjeta, porezni obveznik dužan je platiti odgovarajuću novčanu kaznu kao prekršajnu sankciju.²⁰

Pored toga, može izgubiti pravo plaćanja poreza po tonaži i dužan je plaćati porez na dobit za razdoblje u kojem je izgubio pravo na plaćanje poreza po tonaži.

Novu prijavu u sustav moći će podnijeti tek nakon proteka određenog vremena, u pravilu deset godina.

4.3. Tonažna dobit (*Tonnage Tax Profit*)

U većini država dobit na koju se plaća tonažni porez obuhvaća:

- dobit ostvarenu obavljajući međunarodni pomorski prijevoz, druge plovidbene djelatnosti kao na primjer tegljenje, jaružanje pod uvjetom da se 50% navedenih aktivnosti obavlja izvan nacionalnog obalnog područja,
- dobit ostvarenu od prodaje dionica i udjela u trgovačkim brodarskim društvima, dividende od udjela ili dionica koje imaju u trgovačkim brodarskim društvima u inozemstvu, a kojima obavljaju djelatnost brodovima čija neto tonaža sudjeluje u obračunu poreza po tonaži broda,

¹⁹ *ibidem*.

²⁰ Na primjer čl. 54. Ciparskog zakona o tonažnom porezu, The Merchant Shipping (Fees and Taxing Provisions) Law of 2010, Law No. 44 (I.) of 2010.

- zaradu ostvarenu putem poslova upravljanja,
- zaradu ostvarenu prodajom brodova i brodske opreme.

Na dobiti ostvarene od drugih djelatnosti kojima se društvo bavi, a ne ulaze u gore navedene, plaća se uobičajeni porez na dobit po stopi koji je na snazi u određenoj državi.

Upravo zbog mogućnosti prelijevanja neke države, kao npr. Norveška, mogućnost plaćanja poreza po tonaži omogućuju samo društvima koja se bave isključivo brodarskom djelatnošću.²¹

5. TONAŽNI POREZ PREMA POMORSKOM ZAKONIKU

Odredbe čl. 50. i 51. Zakona o izmjenama i dopunama PZ-a²² o uvođenju tonažnog poreza (čl. 429.a - 429.i) rađene su u skladu s mjerilima iz Smjernica EZ-a iz 2004. godine i početak će se primjenjivati od 1.siječnja 2013.²³

Treba napomenuti da Zakonik sadrži samo odredbe glede osnovnih obilježja tonažnog sustava, a sam postupak i način korištenja prava na porez po tonaži broda, kao način i sadržaj prijave poreza regulirat će se odgovarajućim podzakonskim aktima.²⁴

Zakonik definira porez po tonaži broda kao porez koji se utvrđuje i plaća umjesto poreza na dobit kako je utvrđen zakonom koji uređuje porez na dobit, bez obzira na stvarnu dobit ili gubitak ostvaren u poreznom razdoblju za koje se utvrđuje obveza poreza po tonaži broda.²⁵

Kako bi se ispunio uvjet primjene navedenog sustava plaćanja samo na međunarodnu plovidbu, definicija broda, samo za potrebe ovog dijela Zakonika, podrazumijeva brod:

- upisan u hrvatski upisnik brodova ovlašten temeljem dodijeljene kategorije plovidbe i izdanih isprava plovidi izvan unutarnjih morskih voda i teritorijalnog mora Republike Hrvatske radi obavljanja pomorsko plovidbenih poslova, te radi istraživanja i obavljanja drugih usluga vezanih uz djelatnosti na pučini, ili
- brod upisan u strani upisnik brodova.

²¹ Rundshagen, H., Ellmer, U., *Tonnage Tax in Europe*, Shipping Industry Almanac, svibanj 2005.

²² N/N, br. 61/2011.

²³ Čl. 63. ZOIPZ-a.

²⁴ V. čl. 59. ZOIPZ-a.

²⁵ Čl. 429.a. PZ-a.

Brodom se ne smatra ribarski brod, tehnički plovni objekt, jahta.

Gore navedena definicija broda navodi da se radi o brodu koji obavlja pomorsko plovidbene poslove, što znači prijevoz putnika i stvari, ali i tegljenje i druge pomorsko plovidbene poslove, pa Zakonik predviđa primjenu tonažnog poreza i na te djelatnosti.²⁶

5.1. Uvjeti za prijavu u sustav

Pravna osoba koja se želi prijaviti u sustav plaćanja poreza po tonaži mora ispuniti odgovarajuće, Zakonikom, propisane uvjete i izjaviti da će umjesto poreza na dobit plaćati porez po tonaži broda.

U prvome redu, mora biti porezni obveznik u Republici Hrvatskoj. Prema odredbi čl. 429.a. Zakonika navedeni uvjet bit će ispunjen ukoliko se poslovno sjedište pravne osobe ili mjesto stvarne uprave i nadzor njezinog poslovanja nalazi na području Republike Hrvatske.

Navedenom odredbom daje se mogućnost primjene tonažnog sustava i na flotu, iako svi brodovi ne viju nacionalnu zastavu. Zakonik traži da bude zadovoljen bar jedan uvjet – poslovno sjedište ili nadzor nad poslovanjem.

Treba naglasiti da i Smjernice EZ-a iz 2004. predviđaju mogućnost korištenja tonažnog sustava na cjelokupnu flotu, iako svi brodovi ne viju zastavu države članice. U tom slučaju brodarsko društvo mora imati poslovno sjedište u državi članici i dokazati da se strateško i komercijalno upravljanje svim brodovima obavlja s teritorija države članice.

U tom pravcu, mišljenja sam da traženi uvjeti iz čl. 429.(a) st. 1. PZ-a moraju biti ispunjeni kumulativno.

Poslovno sjedište pravne osobe koja se prijavljuje u sustav i stvarni nadzor i poslovanje nad svim brodovima koji ulaze u tonažni sustav mora biti na području Republike Hrvatske.

Pored navedenog, pravna osoba koja želi koristiti navedenu poreznu olakšicu mora poslovati brodovima u svom vlasništvu, uzetim u zakup ili brodarski ugovor.

S obzirom na različitu pravnu prirodu ugovora o zakupu broda i brodarskih ugovora, pojedine europske države propisuju maksimalan postotak tonaže na temelju brodarskog ugovora na vrijeme. Zakonik u tom pogledu nema nikakvih ograničenja, pa možda prilikom izrade podzakonskih propisa u kojima će se detaljnije obraditi način korištenja tonažnog sustava treba propisati odgovarajuće ograničenje.

Poslovođe, koji pružaju usluge upravljanja brodom, mogu se koristiti povlasticom plaćanja poreza po tonaži samo za one brodove za koje im je u potpunosti

²⁶ Pojam pomorsko-plovidbenih poslova v. čl. 443. PZ-a.

povjereno upravljanje brodom i posadom i za koje je vlasnik broda prenio na njih sve svoje obveze koje proizlaze iz Međunarodnog pravilnika o sigurnom upravljanju (ISM Kodeks).²⁷

5.2. Dodatni uvjeti

Plaćanje poreza po tonaži mogu koristiti samo oni brodarski poduzetnici koji posluju brodovima koji ispunjavaju sve odgovarajuće standarde u odnosu na sigurnost plovidbe, zaštitu ljudskih života na moru i sprječavanje onečišćenja.

Kako bi osigurali da u sustav ne uđu tzv. ispodstandardni brodovi Zakonik u čl. 429.b predviđa određene dodatne uvjete.

Brodovi kojima posluju pravne osobe koje se prijavljuju u sustav plaćanja po tonaži moraju ispunjavati standarde sigurnosti plovidbe propisane u dijelu Zakonika koji se odnosi na utvrđivanje sposobnosti broda za plovidbu.

Nadalje, brodu ne smije više od dva puta u razdoblju od tri godine biti izrečena zabrana isplovljenja zbog neispunjavanja odgovarajućih standarda glede sigurnosti plovidbe, sigurnosne zaštite, zaštite mora od onečišćenja, životnih i radnih uvjeta pomoraca.

U odnosu na državnu pripadnost broda, 40% od ukupne neto tonaže brodova mora imati državnu pripadnost RH ili neke od država članica EU. Navedeni postotak, porezni obveznik dužan je održavati za cijelo vrijeme dok sudjeluje u sustavu plaćanja tonažnog poreza.

U cilju osposobljavanja pomorskog kadra, na brodovima se mora ukrcati odgovarajući broj vježbenika, državljana RH ili neke od država članica Europske unije čiji se broj određuje godišnjim planom.

5.3. Tonažna dobit

Dobit na koju se plaća porez po tonaži broda prema čl. 429.a. st. 1. Zakonika obuhvaća dobit koju pravna osoba ostvari od:

- gospodarske djelatnosti brodovima u svom vlasništvu, brodovima uzetim u zakup ili u brodarski ugovor,
- pružanja usluga poslovođe broda pod uvjetom da je poslovođa broda u odnosu na brod kompanija,²⁸

²⁷ V. čl. 429.a. st. 1.toč.(b) PZ-a.

²⁸ Za pojam kompanije v. čl. 5. toč.(34) PZ-a.

- prodaje brodova i njihove opreme,
- prodaje dionica i udjela u trgovačkim brodarskim društvima, dividende od udjela ili dionica koje imaju u trgovačkim brodarskim društvima, kao i od dividendi od udjela ili dionica koje imaju u brodarskim društvima u tuzemstvu i inozemstvu kojima su većinski vlasnici a koja obavljaju gospodarsku djelatnost brodovima čija neto tonaža sudjeluje u obračunu poreza po tonaži broda.

Na dobit ostvarenu od drugih djelatnosti kojima se društvo bavi, a ne ulazi u gore navedene, plaća se uobičajeni porez na dobit. Pravna osoba mora voditi posebno knjigovodstveno praćenje poslovnih događanja.

Tonažna dobit uključuje dobit ostvarenu prvenstveno obavljanjem djelatnosti pomorskog prijevoza stvari i putnika ili obavljanjem nekog drugog plovidbenog posla.

I gore spomenuta definicija broda navodi da se radi o brodu koji obavlja pomorsko plovidbene poslove. U tom pravcu, mišljenja sam da je Zakonik i u članku u kojem regulira što ulazi u tonažnu dobit trebao navesti dobit koja se ostvari obavljanjem pomorsko plovidbenih poslova.

Naime, gospodarska djelatnost preširoki je pojam. Može, na primjer, uključivati dobit od davanja brodova u najam ili zakup (*charter out*),²⁹ a ta dobit ne ulazi u tonažnu dobit.

5.4. Prijava u sustav poreza po tonaži

Prijava u sustav poreza po tonaži podnosi se Ministarstvu nadležnom za pitanja pomorstva šest mjeseci prije početka razdoblja za koje se utvrđuje tonažni porez.

Pravna osoba osnovana nakon navedenog roka može podnijeti prijavu u roku od 15 dana od osnivanja, a najkasnije do početka poreznog razdoblja utvrđivanja poreza po tonaži.

Prijava se podnosi za razdoblje od deset godina. Uz prijavu potrebno je priložiti popis brodova čija neto-tonaža sudjeluje u obračunu poreza po tonaži, kao i odgovarajuće dokumente kojima se dokazuje da porezni obveznik ispunjava tražene zakonske uvjete za prijavu u navedeni sustav.

Porezni obveznici kojima je pozitivno riješena prijava u sustav podnose prijavu poreza Poreznoj upravi i to najkasnije 4 mjeseca nakon isteka razdoblja za koje se utvrđuje porez po tonaži.

²⁹ Pod pojmom ugovora o najmu broda podrazumijevamo brodarski ugovor (v. čl. 448. PZ-a). Za ugovor o zakupu v. čl. 658. PZ-a.

Predujam poreza plaća se na osnovi porezne prijave za prethodno porezno razdoblje ili u slučaju predujma za prvo porezno razdoblje na osnovi procjene porezne obveze temeljem podataka iz prijave u sustav poreza po tonaži.³⁰

5.5. Gubitak prava plaćanja tonažnog poreza

Pravo na plaćanje poreza po tonaži porezni će obveznik izgubiti u trenutku prestanka ispunjavanja uvjeta koje Zakonik predviđa za prijavu u sustav.

Kada gubitak prava nastupi prije isteka razdoblja od deset godina porezni obveznik dužan je platiti iznos u visini poreza na dobit za cijelo razdoblje u kojem gubi pravo na plaćanje tonažnog poreza.

Nova prijava u tonažni sustav može se podnijeti protekom 5 godina od kraja poreznog razdoblja u kojem je izgubio pravo na plaćanje poreza po tonaži.

Zakonik predviđa jednu iznimku. Ako je gubitak prava posljedica neispunjavanja sigurnosnih standarda, rok od pet godina odnosi se samo u odnosu na brod ili brodove koji ne ispunjavaju propisane standarde.

Isto tako, navedena sankcija se neće primjenjivati na slučajeve kada je porezni obveznik izgubio pravo na plaćanje poreza po tonaži broda zbog više sile.³¹

5.6. Visina poreza

Prema čl. 429.e. Zakonika za svaki brod čija neto tonaža sudjeluju u obračunu poreza po tonaži broda utvrđuje se i plaća porez u godišnjem iznosu:

1. Od nula do 1000 jedinica neto tonaže, za svakih 100 jedinica neto tonaže obračunava se porez po tonaži od 270,00 kuna,
2. Za svakih sljedećih 100 jedinica neto tonaže od 1001 do 10000 jedinica neto tonaže obračunava se porez po tonaži od 230,00 kuna,
3. Za svakih sljedećih 100 jedinica neto tonaže od 10001 do 25000 jedinica neto tonaže obračunava se porez po tonaži od 150,00 kuna,
4. Za svakih sljedećih 100 jedinica neto tonaže od 25001 do 40000 jedinica neto tonaže obračunava se porez po tonaži u visini od 95,00 kuna,
5. Za svakih sljedećih 100 jedinica neto tonaže preko 40000 jedinica neto tonaže obračunava se porez po tonaži u visini od 55,00 kuna,

Za svakih nepunih 100 jedinica tonaže proporcionalno se utvrđuje porez po tonaži.³²

³⁰ V. čl. 429.c., 429.h. PZ-a.

³¹ V. čl. 429.d. PZ-a.

³² Iznosi su preuzeti iz Ciparskog zakona o uvođenju tonažnog poreza, op. cit. bilj. br. 19.

6. ZAKLJUČNE NAPOMENE

Slijedeći praksu većine europskih država, izmjenama Pomorskog zakonika iz 2011. u hrvatsko pomorsko zakonodavstvo, uveden je sustav plaćanja poreza po tonaži broda.

Tonažni porez, kojim se zamjenjuje uobičajeni porez na dobit, posebna je porezna mjera koja se kao državna potpora dodjeljuje brodarskim trgovačkim društvima.

Na taj je način dodjeljivanje državnih potpora za obavljanje brodarske djelatnosti u Republici Hrvatskoj u potpunosti usklađeno s europskim pravom.

Plaćanje poreza po tonaži pruža brojne prednosti za brodare. Jednostavan način obračuna i predvidljivi iznosi poreza omogućit će im lakše poslovanje i uštede. To će svakako utjecati na bolju konkurentnost hrvatskih brodara na globalnom tržištu, obnovu flote i povratak pod nacionalnu zastavu.

Ipak, treba voditi računa da se tonažni porez plaća neovisno o stvarnim prihodima brodarskog društva. To znači i kad se posluje s gubitkom.

Pored toga, za njegovu primjenu treba ispuniti odgovarajuće uvjete. Brodovi čija tonaža sudjeluje u sustavu ne smiju biti ispodstandardni, u cjelokupnoj floti treba održavati određeni postotak flote pod hrvatskom zastavom ili zastavom jedne od država članica, te zapošljavati odgovarajući broj kadeta.

Svako neispunjavanje Zakonikom propisanih uvjeta povlači za sobom gubitak korištenja navedene porezne povlastice i plaćanje uobičajenog poreza na dobit te mogućnost ponovne prijave u sustav tek protekom određenog vremena.

Plaćanje poreza po tonaži počeo će se primjenjivati od 1. siječnja 2013. godine.

Do tada treba donijeti odgovarajuće podzakonske propise kojima će se detaljnije regulirati postupak prijave i obračun tonažnog poreza.

S obzirom na navedeno, svaki brodar, prije izjave o plaćanju poreza po tonaži umjesto poreza na dobit, mora dobro razmotriti svoju organizaciju poslovanja i financijsku situaciju.

Summary:

**THE INTRODUCTION OF A TONNAGE TAX REGIME
INTO THE CROATIAN MARITIME LEGISLATION**

The tonnage tax regime is introduced into the Croatian maritime legislation by new amendments to the Maritime Act.

The regime is a tax measure in favour of the shipping industry. It is designed to maintain in existence a Croatian registered merchant fleet, to retain employment for Croatian seafarers and to maintain the competitiveness of Croatian ship operators.

This paper analyses the main features of the Croatian tonnage tax regime – qualifying company, qualifying vessels and activities, flag link, ring-fencing, lock-up period of tonnage tax period.

Furthermore the regime is examined in the light of the 2004 Community guidelines on State aid to maritime transport.

According to the relevant provisions of the Maritime Act, qualifying companies may choose to have their shipping activities taxed on the basis of the net tonnage of their fleet instead of on the basis of their actual profits. Companies, having opted for the tonnage tax, must remain subject to this regime for a period of 10 years.

The qualifying company has to be a shipping company liable to the Croatian corporation tax on any profits that accrue to it. It must also operate qualifying ships, and most importantly, the company must carry out the strategic and commercial management of the qualifying ships in Croatia.

The author concludes that any shipping company, before opting for the tonnage tax system, must judiciously assess its complete financial position.

Keywords: *state aid, tonnage tax, tonnage tax profit, ship, maritime transport, manager.*