

POREZ PO TONAŽI BRODA – PRIMJENJIVO HRVATSKO PRAVO I PRAVO EUROPSKE UNIJE¹

Dr. sc. BOŽENA BULUM*
KSENIJA OSTOJIĆ, mag. iur., LLM**
Izv. prof. dr. sc. MARIJA PIJACA***

UDK 336.226.12:347.79(4)
336.531:656.61(4)
336.221.4(497.5)
DOI 10.21857/9xn31cp2ry
Izvorni znanstveni rad
Primljeno: 14. ožujka 2025.
Prihvaćeno za tisak: 16. travnja 2025.

Brodarstvo je globalna gospodarska djelatnost, stoga brodari koji obavljaju međunarodni pomorski prijevoz mogu uz relativno niske troškove premjestiti mjesto upravljanja u druge države radi ostvarivanja povoljnijih poreznih učinaka. Europa kao tradicionalno središte pomorstva kontinuirano gubi na važnosti zbog razvoja novih pomorskih centara poput Hong Konga i Singapura. U posljednje se vrijeme i Dubai u Ujedinjenim Arapskim Emiratima brzo razvija kao novi centar, dodatno smanjujući važnost tradicionalnih brodarskih središta. Ovi su trendovi rezultat globalnih gospodarskih kretanja, važnih ulaganja država u brodarstvo, poput Kine, te promjenjive globalne političke situacije. S obzirom na to da je brodarstvo jedna od najosjetljivijih industrija, snažno podložna političkim i makroekonomskim utjecajima, Europska unija već se desetljećima, osim s konkurencijom novih pomorskih centara koji su relativno nova pojava, suočava i s izazovom tzv. zastave pogodnosti. Radi zaštite brodarstva, koje ima ključnu gospodarsku i stratešku važnost za Europsku uniju, uveden je porez po tonaži kao zajednička mjera država članica za očuvanje europskog brodarstva i nacionalnih registara. Karakteristika poreza po tonaži broda jest da ne ovisi o prihodima i rashodima ni o uvećanjima ili umanjenjima dobiti ostvarene obavljanjem brodarske djelatnosti, nego se određuje paušalno u odnosu na tonažu broda. Budući da je ukupno porezno

* Dr. sc. Božena Bulum, znanstvena savjetnica u trajnom zvanju, Jadranski zavod Hrvatske akademije znanosti i umjetnosti, Augusta Šenoje 4, 10000 Zagreb, e-adresa: bbulum@hazu.hr.

** Ksenija Ostojić, mag. iur., LLM, voditeljica Odjela za pravne poslove i osiguranje, Tankerska plovidba d.d., Božidara Petranovića 4, 23000 Zadar, e-adresa: ksenija.ostojic@tankerska.hr.

*** Izv. prof. dr. sc. Marija Pijaca, Pomorski odjel Sveučilišta u Zadru, Mihovila Pavlinovića 1, 23000 Zadar, e-adresa: mpijaca@unizd.hr.

¹ Ovaj je članak rezultat istraživanja autora u sklopu znanstvenoistraživačkog projekta »Tržišno natjecanje u segmentu pomorstva – hrvatski i europski pravni okvir« koji podupire Zaklada Hrvatske akademije znanosti i umjetnosti (razdoblje projekta od 1. siječnja 2023. do 31. prosinca 2026. godine).

opterećenje primjenom ove metode oporezivanja u pravilu niže, taj se porez smatra gubitkom proračunskih prihoda države, odnosno neizravnom državnim potporom, pa podliježe pravilima Europske unije o državnim potporama. Temeljni pozitivni izvor prava Europske unije koji regulira porez po tonaži broda jesu Smjernice Europske unije o državnim potporama u pomorskom prometu iz 2004. godine. Važan pravni izvor su i odluke Europske komisije kojima je odobravalala nove programe potpora te proširivala i provodila kontrolu nad postojećim programima državnih potpora u obliku poreza po tonaži u pojedinim državama članicama. Domaći pravni izvori koji reguliraju porez po tonaži broda su odredbe Pomorskog zakonika o uvjetima poslovanja brodara u međunarodnoj plovidbi te Pravilnika o postupku i načinu korištenja prava na porez po tonaži broda. U radu se analiziraju pravni izvori prava Europske unije i Republike Hrvatske, iznose se prijedlozi za njihovo unaprjeđenje te se ocjenjuje funkcioniranje sustava poreza po tonaži u recentnim uvjetima poslovanja u brodarskom sektoru.

Ključne riječi: porez po tonaži; Smjernice Europske unije o državnim potporama u pomorskom prometu iz 2004. godine; praksa odlučivanja Europske komisije; hrvatski sustav poreza po tonaži.

1. UVOD

Rad je posvećen analizi sustava oporezivanja brodarskih poduzetnika po tonaži broda koji je prihvaćen u većini država članica Europske unije (u nastavku: EU, Unija), Europskom gospodarskom prostoru (Norveška) i šire (SAD, Ujedinjeno Kraljevstvo, Singapur, Indija, Japan, Južna Koreja, Hong Kong itd.). Zbog važnosti brodarstva za gospodarstvo² i strateške ciljeve EU-a,³ kao i

² Europska trgovačka pomorska flota danas je jedna od najvećih na svijetu i čini otprilike 35 % svjetske flote u smislu globalne tonaže u svim segmentima. Na svjetskoj razini obuhvaća 26 % brodova za ukapljeni prirodni plin (LNG), 35 % tankera i 20 % brodova za ukapljeni naftni plin (LPG). Također, europska brodarska industrija zapošljava otprilike 685 000 ljudi i godišnje doprinosi otprilike 54 milijarde eura bruto domaćem proizvodu (BDP) EU-a. Vidi Deloitte, EU Shipping Competitiveness Study, International Benchmark Analysis Study Commissioned By the European Community Shipowners' Association, Executive Summary, ožujak 2025., <https://ecsa.eu/wp-content/uploads/2025/03/Executive-Summary-EU-Shipping-Competitiveness-Study-2025.pdf> (pristup 18. ožujka 2025.).

³ O strateškoj ulozi brodarstva za energetska sigurnost, sigurnost prehrambenih i drugih opskrbenih lanaca vidi dokument Udruženja brodovlasnika Europske zajednice (ECSA), Ensuring Europe's Security: A Strong Maritime Industrial Cluster for the Green and Digital Transition, Bruxelles, rujan 2024., https://www.naucher.com/wp-content/uploads/2024/09/FINAL_ECSA-Position-Paper-on-an-EU-Maritime-Industrial-Strategy-2024_0.pdf (pristup 18. ožujka 2025.).

zbog očuvanja konkurentnosti brodarstva u odnosu na snažnu konkurenciju na svjetskom tržištu te postojanja zastava pogodnosti, Unija kontinuirano potiče očuvanje i daljnji razvoj svojeg brodarstva tako da mu omogući što sličnije uvjete poslovanja i poslovno okruženje kakvo postoji u trećim državama.

Specifičnost poreza po tonaži sastoji se u tome što on ne ovisi o prihodima i rashodima brodarica ni o uvećanjima ili umanjenjima dobiti ostvarene obavljanjem brodarstva, nego se određuje paušalno u odnosu na veličinu flote (tonažu) brodarstva pa je porezna osnovica izravno vezana uz tonažu broda, otkud potječe i njegov naziv – porez po tonaži (engl. *tonnage tax*). Porez po tonaži karakterističan je za brodarstvo i predstavlja zamjenu za porez na dobit. Svrha uvođenja sustava poreza po tonaži jest omogućiti poreznu stabilnost brodarima. Oni zbog izrazite cikličnosti i volatilnosti svoje djelatnosti koja je uvjetovana geopolitičkim i makroekonomskim kretanjima bilježe velike oscilacije u visini prihoda. Ta kretanja izravno utječu na visinu vozarina pa brodari u godinama s povoljnim uvjetima ostvaruju visoke dobitke, dok u godinama s nepovoljnim uvjetima trpe znatne gubitke. U godinama u kojima podnose gubitke brodari se mogu osloniti isključivo na vlastitu dobit iz prethodnih razdoblja za pokriće gubitaka. Potpora u obliku poreza po tonaži jedini je dopušteni oblik državne potpore za brodarice u EU-u koji za razliku od svojih konkurenata iz trećih država ne mogu ostvarivati pomoć države u vidu drugih potpora.⁴

⁴ Prema klasifikaciji Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (engl. *Organisation for Economic Co-operation and Development*, u nastavku: OECD) tri su najznačajnije kategorije potpora koje se dodjeljuju u segmentu pomorstva. To su izravne potpore (engl. *direct subsidies*), odnosno izravna dodjela proračunskih sredstava (npr. potpore za rad, državno vlasništvo brodarstva, potpore za obrazovanje, potpore za kupnju brodova i povoljne kamate, potpore za zeleno brodarstvo, lučku infrastrukturu itd.); porezni rashodi (engl. *tax expenditures*), odnosno povoljniji porezni tretman brodarstva među koje spada i porez po tonaži (npr. oslobođenje od plaćanja poreza na dobit, oslobođenje od plaćanja poreza na dohodak pomoraca, nulta stopa PDV-a, izuzeće od plaćanja poreza na gorivo itd.); i prijenos rizika na državu (engl. *transfer of financial risk to governments*) koji uključuje povoljnije kredite i državna kreditna jamstva. Dodatno, navode se još dvije vrste potpora u brodarstvu, a to su tzv. ostali neostvareni prihodi države (engl. *other government forgone revenues*) koji su, također, porezni rashodi, ali se odnose na druge prihode države kao što su tarife, naknade i pristojbe (npr. otpis duga brodarstvom) i izdavanja u državnom vlasništvu, izuzeće od plaćanja doprinosa za pomorce, izuzeće od plaćanja carine za uvoz brodskih komponenti, smanjeni lučki troškovi itd.) i izazvani prijenosi (engl. *induced transfers*), odnosno prijenosi s potrošača na proizvođača koji rezultiraju iz ograničenja tržišnog natjecanja sadržanih u propisima koji reguliraju brodarstvo (npr. rezervacija tereta za domaće brodarice, restrikcije za obavljanje pomorske kabotaže, uvjet zaposlenja domaćih pomoraca na brodovima, uvjet izgradnje brodova u domaćim brodogradilištima itd.). Vidi ITF, *Maritime Subsidies: Do They Provide Value for Money?*,

Porez po tonaži uveden je najprije u Grčkoj (1957.). Njezin su primjer slijedile i druge europske države kao što su Malta (1973.), Nizozemska (1996.), Njemačka (1999.), Ujedinjeno Kraljevstvo (2000.), Danska, Španjolska, Finska, Irska, Belgija i Francuska (2002.), Italija (2005.), Poljska (2006.), Slovenija (2009.), Cipar (2010.), Hrvatska (2013.) te Estonija (2020.). Većina država članica EU-a uvela je režim oporezivanja po tonaži u brodarstvu. Iznimke su Luksemburg i Rumunjska te tri države bez izlaza na more – Češka Republika, Slovačka i Austrija.⁵

On je nastao kao odgovor na praksu »napuštanja zastava« koja se pojavila u gotovo svim državama, uključujući i one s dugom pomorskom tradicijom.⁶ Ta je praksa započela šezdesetih godina dvadesetog stoljeća i odnosila se na registraciju brodova u tzv. otvorenim registrima, od kojih se neki mogu okarakterizirati kao zastave pogodnosti (engl. *flag of convenience*), a ne pod nacionalnim zastavama država članica (engl. *flag state*). Zastave pogodnosti nude brodarima niže ili nulte stope oporezivanja dobiti, mogućnost zapošljavanja jeftinije radne snage te, općenito, blaži regulatorni okvir koji nije usklađen sa zahtjevima socijalnih i sigurnosno-tehničkih pravila koja vrijede na međunarodnoj razini.

Kada je riječ o korištenju poreza po tonaži broda kao alternativni porezu na dobit brodarka u EU-u, važnu su ulogu imali tzv. međunarodni ili sekundarni registri (engl. *international or second registers*) koje su države članice počele osnivati osamdesetih godina prošlog stoljeća kao jednu od mjera za sprječavanje napuštanja zastava. Ti registri nude brodarima, također, određene pogodnosti, po uzoru na države s otvorenim registrima, koje im omogućuju smanjenje troškova poslovanja među kojima je redovito oporezivanje po tonaži broda. Međunarodni registri mogu biti smješteni na glavnom državnom teritoriju na kojem se nalaze i primarni registri, što je slučaj npr. u Norveškoj, Danskoj i Njemačkoj ili na pučinskom području (engl. *offshore territory*) države primarnog registra, npr. u Ujedinjenom Kraljevstvu, Francuskoj i Španjolskoj.⁷

International Transport Forum Policy Papers, No. 70, OECD Publishing, Pariz, 2019., str. 9, <https://www.itf-oecd.org/sites/default/files/docs/maritime-subsidies-value-for-money.pdf> (pristup 30. siječnja 2025.).

⁵ Selkou, E.; Roe, M., *Globalisation, Policy and Shipping Fordism, Post-Fordism and the European Union Maritime Sector*, Transport Economics, Management and Policy Series, Edward Elgar Publishing Limited, Cheltenham, UK/Northampton, USA, 2022., str. 152.

⁶ O porezu po tonaži u Ujedinjenom Kraljevstvu vidi Yin, Y., *The United Kingdom Tonnage Tax Regime: Compatibility with Relevant European Union Tax Law and Policy*, Mukherjee, P. K.; Mejia Jr., M. Q.; Xu, J. (ur.), *Maritime Law in Motion*, Springer, Cham, 2020., str. 714.

⁷ Primjer tzv. *offshore* registara su Bermudi i Kajmanski otoci za Ujedinjeno Kraljevstvo, otoci Kerguelen za Francusku te Kanarski otoci za Španjolsku. *Ibidem*, str. 717.

Temeljni pozitivni izvor prava EU-a koji regulira porez po tonaži broda u Uniji su Smjernice Europske unije o državnim potporama u pomorskom prometu iz 2004. godine (engl. *Community guidelines on State aid to maritime transport*, u nastavku: Pomorske smjernice). Važan pravni izvor predstavljaju i odluke Europske komisije (u nastavku: Komisija, EK)⁸ kojima je odobravalala nove programe potpora te proširivala i provodila nadzor nad postojećim programima državnih potpora u obliku poreza po tonaži u pojedinim državama članicama. Domaći pravni izvori koji reguliraju porez po tonaži broda su odredbe Pomorskog zakonika (u nastavku: PZ) o uvjetima poslovanja broдача u međunarodnoj plovidbi te Pravilnika o postupku i načinu korištenja prava na porez po tonaži broda.⁹

U radu se analiziraju izvori prava EU-a i Republike Hrvatske (u nastavku: RH).

Potica j za analizu funkcioniranja sustava poreza po tonaži bilo je i uvođenje fiskalnih mjera radi dekarbonizacije brodarstva u EU-u, tzv. ekoloških poreza¹⁰ u čemu je Unija predvodnik na globalnoj razini, kao i donošenje Direktive Vijeća (EU) 2022/2523 o osiguravanju globalne minimalne razine oporezivanja za skupine multinacionalnih poduzeća i velike domaće skupine u Uniji (direktiva

⁸ Pravnu osnovu u europskom pravu za provođenje postupka kontrole nad postojećim i novim državnim potporama koju provodi EK predstavlja čl. 108. Ugovora o funkcioniranju EU-a. Države članice dužne su EK-u prijaviti mjere kojima namjeravaju dodijeliti potpore, odnosno uvesti nove programe potpora ili izmijeniti stare, a Komisija je dužna ocjenjivati te programe. EK ima isključivu nadležnost za provođenje kontrole državnih potpora. U skladu s čl. 108. st. 2. Ugovora o funkcioniranju EU-a izuzetak su izvanredne i opravdane situacije kada država članica može zatražiti od vijeća da jednoglasno donese odluku o spojivosti određene državne potpore s unutarnjim tržištem. Vidi Whish, R.; Baile y, D., *Competition Law*, 11. izdanje, Oxford University Press, Oxford, 2024., str. 264-266.

⁹ Pomorski zakonik, *Narodne novine*, br. 181/2004, 76/2007, 146/2008, 61/2011, 56/2013, 26/2015, 17/2019 – Dio šesti, Brodar, 3. Uvjeti poslovanja broдача u međunarodnoj plovidbi; Pravilnik o postupku i načinu korištenja prava na porez po tonaži broda, *Narodne novine*, br. 90/2013, 87/2015, 8/2020.

¹⁰ Vidi Komunikaciju Komisije Europskom parlamentu, Vijeću, Europskom gospodarskom i socijalnom odboru i Odboru regija, »Spremni za 55 %: ostvarivanje klimatskog cilja EU-a za 2030. na putu ka klimatskoj neutralnosti«, COM/2021/550 final, Bruxelles, 14. srpnja 2021., kojom je predloženo donošenje niza zakonskih prijedloga radi dekarbonizacije. Od posebne važnosti za brodarstvo su Direktiva (EU) 2023/959 Europskog parlamenta i Vijeća od 10. svibnja 2023. o izmjeni Direktive 2003/87/EZ o uspostavi sustava trgovanja emisijskim jedinicama stakleničkih plinova unutar Unije i Odluke (EU) 2015/1814 o uspostavi i funkcioniranju rezerve za stabilnost tržišta za sustav trgovanja emisijama stakleničkih plinova Unije, SL L 130, 16. svibnja 2023., str. 130 te Uredba (EU) 2023/1805 Europskog parlamenta i Vijeća od 13. rujna 2023. o upotrebi obnovljivih i niskougličnih goriva u pomorskom prometu i izmjeni Direktive 2009/16/EZ, SL L 234, 22. rujna 2023., str. 234.

drugog stupa)¹¹ kojom je implementiran model pravila OECD-a »Porezni izazovi koji proizlaze iz digitalizacije gospodarstva – globalni model pravila protiv smanjenja porezne osnovice (drugi stup)« donesen kao odgovor na porezne prakse multinacionalnih poduzeća koja uključuju premještanje dobiti u jurisdikcije u kojima ne podliježu oporezivanju ili u kojima podliježu vrlo niskoj poreznoj stopi, a koja se (uz određena izuzeća) primjenjuje i na brodarska društva koja prelaze propisani prihodovni prag.¹²

Provedba gornjih pravila rezultirat će dodatnim financijskim opterećenjem za brodare iz EU-a. Stoga je potrebno ispitati jesu li postojeći sustavi potpora brodarima,¹³ uključujući potporu u obliku poreza po tonaži koja je u fokusu ovog istraživanja, primjereni aktualnim uvjetima poslovanja u brodarskom sektoru te pridonose li, u dovoljnoj mjeri, ravnopravnom natjecanju brodara iz EU-a s konkurencijom na globalnoj razini.

2. PRAVO EU-a O POREZU PO TONAŽI BRODA

Kao što je uvodno istaknuto, temeljna značajka poreza po tonaži broda jest da ne ovisi o prihodima i rashodima ni o uvećanjima ili umanjenjima dobiti ostvarene obavljanjem brodarske djelatnosti, nego se određuje paušalno u odnosu na tonažu broda. Brodarima je jednostavnije predvidjeti porez po tonaži, a porezno

¹¹ Direktiva Vijeća (EU) 2022/2523 od 14. prosinca 2022. o osiguravanju globalne minimalne razine oporezivanja za skupine multinacionalnih poduzeća i velike domaće skupine u Uniji, SL L 328, 22. prosinca 2022., str. 52.

¹² Analiza navedenih pravila prelazi opseg ovog rada.

¹³ Brodari mogu konkurirati za dodjelu sredstava iz niza fondova kojima se podupire zelena tranzicija. Na primjer, brodari se mogu natjecati za dodjelu sredstava iz Inovacijskog fonda koji je stvoren radi pomoći poduzećima da ulažu u čistu energiju i industriju kako bi potaknuli gospodarski rast, stvorili lokalna radna mjesta za budućnost, ojačali tehnološko vodstvo Europe na globalnoj razini i podržali prijelaz na klimatsku neutralnost. Financiran je prihodima od dražbi emisijskih jedinica iz sustava EU-a za trgovanje emisijama (engl. *EU Emissions Trading System – EU ETS*) s procijenjenim prihodom od približno 38 milijardi eura do 2030. godine. Vidi European Commission, *What is the Innovation Fund?*, https://climate.ec.europa.eu/eu-action/eu-funding-climate-action/innovation-fund/what-innovation-fund_en#how-is-the-innovation-fund-financed (pristup 30. siječnja 2025.). Osim toga, sektor pomorskog prometa uključen je u Plan EU-a za čistu industriju (engl. *EU Clean Industrial Deal – CID*) koji će omogućiti financiranje novih tehnologija za postizanje klimatskih ciljeva i povećanje konkurentnosti EU-a u raznim industrijama, uključujući pomorski promet. Više o tome vidi European Commission, *Clean Industrial Deal*, https://commission.europa.eu/topics/eu-competitiveness/clean-industrial-deal_en (pristup 30. siječnja 2025.).

opterećenje primjenom ove metode oporezivanja u pravilu je niže u usporedbi s teretom poreza na dobit, iako su obveznici poreza po tonaži dužni platiti porez čak i onda kada ostvare gubitak u određenom poreznom razdoblju.¹⁴ Posljedično, taj se porez smatra poreznim izdatkom (engl. *tax expenditure*), tj. gubitkom proračunskih prihoda države, odnosno neizravnim državnim potporom, pa podliježe pravilima Unije o državnim potporama. Stoga uvođenje te vrste poreza u zemljama EU-a mora prethodno odobriti EK, tzv. sustav prethodne prijave i odobrenja državne potpore (engl. *ex ante notification and authorisation of State aid*), kako se njime ne bi narušilo funkcioniranje unutarnjeg europskog tržišta u segmentu brodarstva.

Državne potpore u Uniji, u načelu, zabranjene su na temelju čl. 107. st. 1. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (u nastavku: UFEU). Osim toga, porez po tonaži u brodarstvu je tzv. operativna potpora namijenjena smanjenju troškova tekućeg poslovanja poduzetnika, što se u praksi odlučivanja EK-a smatralo dodatno otežavajućom okolnošću pri odobravanju primjene takve vrste potpora u državama članicama.¹⁵

Komisija se kod poreza po tonaži pozvala na iznimku predviđenu čl. 107. st. 3.(c) UFEU-a prema kojoj se mogu smatrati spojivim s unutarnjim tržištem potpore za olakšavanje razvoja određenih gospodarskih djelatnosti, ako takve potpore ne utječu negativno na trgovinske uvjete u mjeri u kojoj bi to bilo suprotno zajedničkom interesu. Ovom je iznimkom Komisiji dodijeljeno diskrecijsko pravo da kao tijelo nadležno za odobravanje državnih potpora u državama članicama svoju zadaću sprječavanja narušavanja tržišnog natjecanja i jačanja unutarnjeg tržišta uskladi s određenim opravdanim ciljevima, kao što su, npr., ravnomjerni regionalni razvoj, strukturalne prilagodbe ili, u ovom slučaju, jačanje konkurentnosti broderske industrije Unije.¹⁶ Kao što je uvedno spomenuto, određene specifičnosti sektora brodarstva, poput poslovanja na međunarodnom tržištu na kojem broderska društva iz država izvan Unije uživaju slične pogodnosti, visoka kompetitivnost, cikličnost i volatilnost vozarina koje ovise o makroekonomskim kretanjima te težnje država da razvijaju vlastite flote radi održavanja ekonomske sigurnosti, utjecale su na poseban fiskalni tretman poduzetnika aktivnih u brodarstvu, kao i na mogućnost njihova izuzimanja od pravila o načelnoj zabrani dodjele državnih potpora.¹⁷

¹⁴ ITF, *Maritime Subsidies: Do They Provide Value for Money?*, *op. cit.*, str. 17.

¹⁵ Jürgen Werner, M., *Commentary on the Community Guidelines on State Aid to Maritime Transport and Regulation 3094/95 on Aid to Shipbuilding*, Jessen, H.; Jürgen Werner, M. (ur.), *EU Transportation Law, Volume 1, Brussels Commentary on EU Maritime Transport Law*, Claeys & Casteels Law Publishers, Deventer/Leuven, 2016., str. 357.

¹⁶ Whish, R.; Bailey, D., *Competition Law*, *op. cit.*, str. 264-266.

¹⁷ Zhykharieva, V.; Shyriaieva, L.; Vlasenko, O., *Current Trends of Protectionism in Shipping Industry*, *Transport Problems*, god. 14 (2019), br. 2, str. 97.

Također, Komisija je ovlaštena usvojiti smjernice o usklađenosti određenih mjera država članica s gornjom odredbom, a koje se temelje na pravu diskrecijske ocjene koje Komisija ima pri odlučivanju o usklađenosti mjera država članica s odredbom čl. 107. st. 3. UFEU-a.

Radi usklađivanja postupanja država članica u vezi s dodjeljivanjem potpora u obliku poreza po tonaži, Komisija je usvojila prve Smjernice o državnim potporama u pomorskom prometu iz 1989. godine. Kako se one nisu pokazale dovoljno učinkovite u postizanju ciljeva zaustavljanja odljeva flote EU-a u otvorene registre i povratka brodova pod zastave njezinih država članica (engl. *re-flagging*), izmijenjene su 1997. godine novim Smjernicama kojima je po prvi put uveden porez po tonaži.¹⁸ Primjena Smjernica iz 1997. godine polučila je bolje rezultate pa posljednje Pomorske smjernice prihvaćaju ista načela, odnosno zadržan je porez po tonaži te je dodjela te vrste potpore u brodarstvu sada podvrgnuta blažim uvjetima.¹⁹

Temeljni pozitivni izvor prava koji regulira porez po tonaži u Uniji su Pomorske smjernice. Budući da se radi o izvoru prava koji ima karakter *soft-law*, on je obvezujući samo za EK. Pomorske smjernice omogućuju veću razinu predvidivosti i pravne sigurnosti jer je u njima naznačeno kako Komisija namjerava koristiti svoje diskrecijsko pravo u vezi s odobravanjem novih potpora ili produženja postojećih.²⁰ U slučaju odstupanja od tih pravila Komisija bi mogla biti sankcionirana zbog povrede općih pravnih načela kao što su jednako postupanje ili zaštita legitimnih očekivanja.²¹ Stoga je Komisija u konkretnom području državnih potpora obvezana smjernicama koje izdaje ako ne odstupaju od pravila iz Osnivačkih ugovora.²² U skladu s takvom ustaljenom sudskom

¹⁸ Europska zajednica usvojila je 1989. godine prve Smjernice o državnim potporama u pomorskom prometu (engl. *Financial and fiscal measures concerning shipping operations with ships registered in the Community*), SEC(89) 921 final, 3. kolovoza 1989. Izmijenjene su 1997. godine novim Smjernicama (engl. *Community guidelines on State aid to maritime transport*), SL C 205, 5. srpnja 1997.

¹⁹ Komunikacija Komisije C(2004) 43 – Smjernice Zajednice o državnim potporama u pomorskom prometu, SL C 13, 17. siječnja 2004., str. 3, t. 3.1.; Komunikacija Komisije o ažuriranju priloga Komunikaciji Komisije C(2004) 43 – Smjernice Zajednice o državnim potporama u pomorskom prometu, SL C 120, 13. travnja 2017., str. 10-11.

²⁰ Jürgen Werner, M., *Commentary on the Community Guidelines on State Aid to Maritime Transport and Regulation 3094/95 on Aid to Shipbuilding*, *op. cit.*, str. 369, bilj. 85.

²¹ Vidi, npr., presudu od 2. prosinca 2010., *Holland Malt BV v European Commission*, C-464/09 P, ECLI:EU:C:2010:733, 2. prosinca 2010., t. 46. – 47.

²² Osnivački ugovori na kojima se danas temelji EU su Ugovor o funkcioniranju Europske unije (pročišćena verzija), SL C 202, 7. lipnja 2016., str. 13-47 i Ugovor o Europskoj uniji (pročišćena verzija), SL C 202, 7. lipnja 2016., str. 47-201.

praksom Suda EU-a Komisija će u predmetima u kojima odlučuje o porezu po tonaži primjenjivati Pomorske smjernice. U Pomorskim smjernicama određeni su uvjeti pod kojima se sustav za potporu sektoru pomorskog prometa neke države članice smatra spojivim s unutarnjim tržištem.²³

Važan pravni izvor su i odluke Komisije kojima je ona odobravalala nove i vršila kontrolu nad postojećim individualnim programima državnih potpora u obliku poreza po tonaži u pojedinim državama članicama. Pozivajući se na stajališta zauzeta u svojim prethodnim odlukama, Komisija nastoji uskladiti sustav poreza po tonaži u državama članicama, osobito kada je riječ o visini poreznog opterećenja. Cilj takve Komisijine politike jest usklađivanje poreznog opterećenja koje države članice nameću brodarskim poduzetnicima te izbjegavanje njihova utrivanja potporama ili poreznog nadmetanja (engl. *subsidy race, tax competition, race to the bottom*), što bi moglo dovesti do narušavanja tržišne utakmice na unutarnjem tržištu brodarskih usluga.²⁴

Slijedom navedenog, diskrecijska ocjena EK-a u odlučivanju u predmetima o državnim potporama u obliku poreza po tonaži ograničena je na više načina – njezinim stajalištima koja je objavila u Pomorskim smjernicama i prethodnim odlukama koje je donijela u predmetima odlučujući o ovoj vrsti državnih potpora te naposljetku i kontrolom sudova EU-a.

U ovom se poglavlju analiziraju izvori prava EU-a o porezu po tonaži koji, kao što je već navedeno, uključuju Pomorske smjernice te odluke EK-a u individualnim predmetima odobravanja i kontrole provođenja ove vrste potpore u kojima je Komisija zauzela stajališta o prihvatljivosti pojedinih mjera potpora koje su države članice predložile s obzirom na korisnike potpore, plovila koja ispunjavaju uvjete za oporezivanje po tonaži, djelatnosti (glavne i pomoćne) koje su uključene u sustav poreza po tonaži, visinu poreza po tonaži te dodatne uvjete koji se postavljaju brodarima za sudjelovanje u tom sustavu.²⁵ Kriterij koji je Komisija koristila pri odobravanju i nadzoru ove vrste potpore jest pitanje pridonose li predložene mjere potpore poreza po tonaži ostvarenju ciljeva Pomorskih smjernica.

²³ Odluka Komisije od 19. prosinca 2017. o državnoj potpori SA.33829 (2012/C) – Malteški sustav poreza po tonaži broda i druge mjere države u korist brodarskih društava i njihovih dioničara, SL L 176, 1. srpnja 2019., str. 7, t. 227.

²⁴ Vidi ITF, *Maritime Subsidies: Do They Provide Value for Money?*, *op. cit.*, str. 51.

²⁵ Na primjer, obučavanje vježbenika.

2.1. Ciljevi prijavljenih programa potpora poreza po tonaži²⁶

U dosadašnjoj praksi odlučivanja EK-a, preduvjet za odobravanje programa potpora poreza po tonaži bilo je ispunjavanje najmanje jednog od ciljeva iz t. 2.2. Pomorskih smjernica, a to su:

- osiguravanje sigurnog, učinkovitog, pouzdanog i ekološki prihvatljivog pomorskog prijevoza;
- poticanje upisivanja u registre država članica ili povratak pod njihovu zastavu;
- doprinos konsolidaciji pomorskog sektora u državama članicama uz održavanje konkurentne flote EU-a na globalnom tržištu;
- održavanje i unaprjeđenje stručnosti u pomorstvu (pomorskog *know-howa*) te zaštite i promicanja zaposlenosti europskih pomoraca;
- doprinos promicanju novih usluga u području kratkopružnog pomorskog prijevoza.²⁷

2.2. Prihvatljive djelatnosti²⁸

Potpora poreza po tonaži broda, prema Pomorskim smjernicama, primarno se dodjeljuje za obavljanje djelatnosti pomorskog prometa, odnosno prijevoza robe i putnika morem između luka ili između luka i pučinskih postrojenja kako su definirane Uredbom Vijeća (EEZ) br. 4055/86 od 22. prosinca 1986. o primjeni načela slobode pružanja usluga u pomorskom prometu između država članica te između država članica i trećih zemalja i Uredbom Vijeća (EEZ) br. 3577/92 od 7. prosinca 1992. o primjeni načela slobode pružanja usluga u pomorskom prometu unutar država članica (pomorska kabotaža).²⁹

²⁶ Engl. *Outcomes to Be Reached*.

²⁷ Poblizje vidi Bulum, B., *Usluge pomorskog prijevoza i lučke djelatnosti u pravu tržišnog natjecanja Europske zajednice*, Inmag, Zagreb, 2010., str. 142-153.

²⁸ U pravu državnih potpora EU-a za poduzetnike, djelatnosti i plovila koji ispunjavaju uvjete za dodjelu državne potpore koriste se termini prihvatljivi poduzetnici (korisnici potpore), prihvatljivi poslovi i plovila (engl. *eligible undertakings or beneficiaries, activities and vessels*).

²⁹ U Uredbi (EEZ) br. 4055/86 (SL L 378, 31. prosinca 1986.), str. 1, »pomorski promet« definiran je kao prijevoz putnika ili robe morem između svake luke neke države članice i svake luke ili pučinskog postrojenja druge države članice ili treće zemlje. U Uredbi (EEZ) br. 3577/92 (SL L 364, 12. prosinca 1992.), str. 7, »pomorski promet« definiran je kao prijevoz putnika ili robe morem između luka koje se nalaze na kopnu ili glavnom kopnenom

U skladu s Pomorskim smjernicama i praksom odlučivanja EK-a moguća su određena odstupanja od načela dodjele potpore poreza po tonaži brodarskim poduzetnicima za obavljanje djelatnosti pomorskog prometa *stricto sensu*. Takvi su izuzeci dopušteni za djelatnosti tegljenja i jaružanja, kao i za tzv. pomoćne djelatnosti, djelatnosti usko vezane uz operacije iskorištavanja brodova koje se, također, smatraju prihvatljivim djelatnostima (engl. *eligible or qualifying activities*), odnosno djelatnostima koje ispunjavaju uvjete za dodjelu potpore poreza po tonaži.

Stoga će se odredbe Pomorskih smjernica o porezu po tonaži primijeniti i na tegljenje i jaružanje ako tijekom godine više od 50 % djelatnosti tegljenja ili jaružanja predstavlja pomorski promet. U skladu s Pomorskim smjernicama, djelatnosti tegljenja koje se obavljaju u lukama ili koje se odnose na pomoć plovilima na vlastiti pogon da dođu do luke ne predstavljaju pomorski promet. Za razliku od toga, pod definiciju pomorskog prometa može se podvesti tegljenje teglenica između luka ili između luke i pučinskog postrojenja/struktura ili tegljenje plovila koja zbog tehničkog kvara nisu u mogućnosti samostalno ploviti.³⁰ Jaružanjem se u smislu Pomorskih smjernica smatraju isključivo djelatnosti prijevoza iskopanog materijala u duboko more (v. t. 3.1. Pomorskih smjernica). Prema Komisijinoj praksi odlučivanja, prihvatljiva djelatnost jaružala, odnosno ona djelatnost za koju se može dodijeliti potpora poreza po tonaži odnosi se na plovidbu između luke i lokacije vađenja, plovidbu između različitih mjesta vađenja, plovidbu između mjesta vađenja i mjesta istovara izvađenog materijala, istovar izvađenog materijala te plovidbu između mjesta istovara i luke. Suprotno tomu, jaružanje i plovidba tijekom jaružanja ne smatraju se djelatnošću pomorskog prometa.³¹

području države članice (kopnena kabotaža) ili prijevoz putnika ili robe morem između svake luke u državi članici i instalacije ili strukture koje se nalaze na kontinentalnom pragu te države članice (opskrba pučinskih postrojenja) ili prijevoz putnika i robe morem između luka na kopnu i otoku te države članice ili luka na otocima jedne te države članice (otočna kabotaža).

³⁰ Odluka Komisije od 19. prosinca 2017. o državnoj potpori SA.33829 (2012/C) – Malteški sustav poreza po tonaži broda i druge mjere države u korist brodarskih društava i njihovih dioničara, t. 247.

³¹ Vidi Odluku Komisije 2009/380/EEZ od 13. siječnja 2009. o državnoj potpori C 22/07 za proširenje sustava kojim se društva za pomorski promet oslobađaju plaćanja poreza na dohodak i socijalnih doprinosa pomoraca u Danskoj na djelatnosti jaružanja i polaganja kabela, SL L 119, 15. svibnja 2009., t. 79. – 80.; Odluku Komisije od 19. prosinca 2017. o državnoj potpori SA.33829 (2012/C) – Malteški sustav poreza po tonaži broda i druge mjere države u korist brodarskih društava i njihovih dioničara, t. 246.

2.2.1. Pomoćne djelatnosti³²

U praksi EK-a, osim pomorskog prijevoza, utvrđeni su i tzv. pomoćni poslovi u obavljanju pomorskog prijevoza za koje se može dodijeliti potpora poreza po tonaži. Pri odlučivanju radi li se o pomoćnim poslovima u obavljanju pomorskog prijevoza, Komisija je u svojoj praksi primijenila komentar na čl. 8. OECD-ova Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dohotka i imovine (engl. *Model Tax Convention on Income and on Capital*),³³ njegov paragraf 4.2. koji navodi kako, u kontekstu međunarodnog prijevoza, prihod ostvaren od pomoćnih djelatnosti predstavlja prihod od djelatnosti koje »ne čine značajan doprinos u odnosu na iskorištavanje brodova u međunarodnoj plovidbi i koje su toliko usko vezane uz operacije iskorištavanja brodova da se ne bi trebale smatrati odvojenom poslovnom aktivnošću ili odvojenim izvorom prihoda društva«. ³⁴

U svojoj praksi odlučivanja EK razlikuje osnovne djelatnosti (engl. *core activities*) i pomoćne djelatnosti (engl. *ancillary activities*) te posljedično i prihode od tih djelatnosti.³⁵ Prihodima od osnovnih djelatnosti smatraju se prihodi od prodaje karata ili naknada za prijevoz tereta te, kod prijevoza putnika, iznajmljivanja kabina za pomorska putovanja i prodaje hrane i pića za potrošnju na brodu. Prihodi od pomoćnih djelatnosti obuhvaćaju prihode od drugih vrsta djelatnosti koje se uobičajeno nude na brodu, osobito kod prijevoza putnika, i ne predstavljaju prijetnju prekomjernog narušavanja tržišnog natjecanja s pružateljima istih usluga na kopnu. Pružatelji usluga na kopnu podliježu oporezivanju prema općem porezu na dobit pa su u nepovoljnijem konkurentskom položaju u odnosu na

³² Engl. *Activities Ancillary to Maritime Transport*.

³³ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Pariz, 21. studenoga 2017., https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en.html (pristup 21. veljače 2025.) – »OECD-ov model javno je dostupni obrazac za sklapanje međudržavnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dohotka i dobiti. Posrijedi je *soft law* instrument, međutim njegova su rješenja vrlo kvalitetna pa su postala nezaobilazna«. Vidi Rogić Lugarić, T., More, brodovi i – porezi, *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu*, god. 72 (2022.), br. 1-2, str. 606; Pahlsson, R., *Taxation of Maritime Transport – A Swedish Perspective*, *Inter-tax*, god. 31 (2003.), br. 12, str. 549-550.

³⁴ Odluka Komisije od 19. prosinca 2017. o državnoj potpori SA.33829 (2012/C) – Malteški sustav poreza po tonaži broda i druge mjere države u korist brodarskih društava i njihovih dioničara, t. 83.

³⁵ Odluka Komisije od 16. prosinca 2019. o državnoj potpori SA.53469 (2019/N) – Estonija, Državna potpora u korist pomorskog prometa, SL C/144/2020, 30. travnja 2020., t. 37. – 38.; Odluka Komisije od 6. travnja 2018. o državnoj potpori SA.48929 (2018/N) – Portugal, Porez po tonaži i shema za pomorce, SL C/339/2018, 21. rujna 2018., t. 59. – 64.

brodare.^{36 37} Ovdje treba napomenuti kako je u predmetu o belgijskom sustavu poreza po tonaži³⁸ Komisija zabranila da prihodi od prodaje proizvoda koji nisu namijenjeni za potrošnju na brodu, kao što su luksuzni proizvodi (osim alkohola, duhana i parfema), prihodi od igara na sreću i kasina te prihodi od izleta na kopno,³⁹ budu obuhvaćeni porezom po tonaži broda.

Pomoćne djelatnosti obuhvaćaju i poslove ukrcaja/iskrcaja tereta, uključujući i manevriranje kontejnerima unutar lučkog područja prije ili poslije prijevoza brodom koji je u sustavu poreza po tonaži,⁴⁰ kao i djelatnost iznajmljivanja kontejnera.⁴¹ S druge strane, u predmetu o slovenskom porezu po tonaži Komisija je

³⁶ Kao primjere pomoćnih djelatnosti u predmetu o malteškom sustavu poreza po tonaži EK navodi iznajmljivanje oglasnih plakata na brodu, prodaja robe i pružanje usluga koje se obično pružaju na putničkim brodovima, uključujući spa, usluge frizerskog salona, igre na sreću i druge usluge zabave, iznajmljivanje prostora na brodu upraviteljima trgovina i pružateljima usluga, posredovanje u organizaciji lokalnih izleta i sl. Odluka Komisije od 19. prosinca 2017. o državnoj potpori SA.33829 (2012/C) – Malteški sustav poreza po tonaži broda i druge mjere države u korist brodarskih društava i njihovih dioničara, t. 271.

³⁷ Primjenjujući gore navedena načela, Komisija je u svojoj dosadašnjoj praksi odlučivanja neke djelatnosti dodatno klasificirala kao pomoćne djelatnosti pomorskog prijevoza prihvatljive za dodjelu potpore poreza po tonaži (engl. *eligible activities*). Tu spadaju, npr., hotel, catering, zabava i prodajne aktivnosti na brodovima koji sudjeluju u sustavu poreza po tonaži pod uvjetom da se te djelatnosti obavljaju kao pomoćne djelatnosti uz pomorski prijevoz putnika tim brodom i da se koriste na tom brodu. Državna potpora N 37/2010 – Cipar, Uvođenje poreza po tonaži u korist međunarodnog pomorskog prometa, C (2010) 1727 final, Bruxelles, 24. ožujka 2010., t. 85. Vidi Odluku Komisije od 24. ožujka 2010. u predmetu SA.30338 – Cipar, Uvođenje sustava poreza po tonaži broda u korist međunarodnog pomorskog prometa, SL C 144, 3. lipnja 2010., str. 28, t. 26.

³⁸ Odluka Komisije od 30. lipnja 2004. u predmetu C20/2003 o državnoj potpori koju je provela Belgija, SL L 150, 10. lipnja 2005., str. 1, t. 47.

³⁹ Ova je zabrana uvedena kako bi se ograničilo narušavanje tržišnog natjecanja s uslugama na kopnu čiji pružatelji podliježu općem porezu na dobit. Usluge na kopnu, kao što su lokalni izleti ili dio prijevoza cestom uključen u ukupni paket usluga, trebale bi se otkupiti od nepovezanih društava ili po tržišnoj cijeni od subjekata iste grupe koji podliježu općem porezu na dobit. Vidi Odluku Komisije od 19. prosinca 2017. o državnoj potpori SA.33829 (2012/C) – Malteški sustav poreza po tonaži broda i druge mjere države u korist brodarskih društava i njihovih dioničara, t. 273.

⁴⁰ Odluka Komisije od 24. ožujka 2010. u predmetu SA.30338 – Cipar, Uvođenje sustava poreza po tonaži broda u korist međunarodnog pomorskog prometa, t. 85.; Odluka Komisije od 24. travnja 2017. u predmetu SA.45764 koju je provela Litva, SL C 219, 7. srpnja 2017., str. 4, t. 9.

⁴¹ Odluka Komisije od 19. prosinca 2017. o državnoj potpori SA.33829 (2012/C) – Malteški sustav poreza po tonaži broda i druge mjere države u korist brodarskih društava i njihovih dioničara, t. 89.

zauzela stav kako djelatnosti prijevoza kopnom u pružanju *door-to-door* usluge i prodaja kontejnera nisu obuhvaćene potporom u obliku poreza po tonaži (engl. *ineligible activities*).⁴²

Pri obavljanju pomorskog prijevoza putnika, kao pomoćni poslovi u praksi odlučivanja EK-a, utvrđeni su i poslovi korištenja objekata za prodaju karata, putničkih lučkih terminala te usluge izdavanja i prodaje karata za prijevoz brodom koji je u sustavu poreza po tonaži.⁴³ Komisija je u predmetima o finskom i litvanskom porezu po tonaži broda⁴⁴ zauzela stajalište kako su djelatnosti lučkog terminala, kao što su usluge ukrcaja i iskrcaja putnika i tereta te administrativne djelatnosti i djelatnosti osiguranja, usko povezane s prijevozom putnika ili robe te se mogu smatrati prihvatljivim pomoćnim djelatnostima za dodjelu potpore poreza po tonaži. Nadalje, u pomoćne djelatnosti spada i korištenje uredskih objekata u funkciji iskorištavanja broda koji je u sustavu poreza po tonaži.⁴⁵ Također, ustaljena praksa EK-a jest ta da obavljanje operacija spašavanja na moru zaslužuje dodjelu potpore poreza po tonaži.⁴⁶

U odluci o malteškom porezu po tonaži Komisija je navela kako ne bi bilo svrhovito sastaviti konačan popis usluga koje se mogu obuhvatiti porezom po tonaži broda kao pomoćne usluge, ali je nužno uvesti određena ograničenja kako bi korisnici sustava poreza po tonaži broda bili stvarni pružatelji usluga pomorskog prometa.⁴⁷ Komisija ističe kako bi se prihodi brodova koji ispunjavaju uvjete za uključivanje u sustav poreza po tonaži trebali u većem dijelu sastojati od prihoda od osnovnih brodarskih djelatnosti. Važno je ukazati na Komisijino

⁴² Državna potpora SA.48949 (2018/N-2) – Slovenija, Produženje sustava poreza po tonaži, C(2018) 8291 final, Bruxelles, 10. prosinca 2018., t. 25.

⁴³ Odluka Komisije od 24. ožujka 2010. u predmetu SA.30338 – Cipar, Uvođenje sustava poreza po tonaži broda u korist međunarodnog pomorskog prometa, t. 86.

⁴⁴ Odluka Komisije od 20. prosinca 2011. u predmetu N448/2010 o finskom porezu po tonaži broda, SL C 220, 25. srpnja 2012., str. 1, t. 9. i 31.; Odluka Komisije od 24. travnja 2017. u predmetu SA.45764 koju je provela Litva, t. 9.

⁴⁵ Odluka Komisije od 24. ožujka 2010. u predmetu SA.30338 – Cipar, Uvođenje sustava poreza po tonaži broda u korist međunarodnog pomorskog prometa, t. 86.

⁴⁶ Državna potpora C 34/07 (ex N93/06) – Poljska, Uvođenje sustava poreza po tonaži broda u korist međunarodnog pomorskog prometa, SL C 300, 12. prosinca 2007., t. 89.

⁴⁷ Osim toga, Komisija smatra kako se porez po tonaži broda ne bi trebao primjenjivati na ugovore koji nisu uobičajeni za sektor pomorstva, kao što su, npr., ugovori o stjecanju automobila, stoke ili imovine. Prihodi ostvareni na temelju tih ugovora nisu povezani s pomorskim prometom pa ne ispunjavaju uvjete za oporezivanje po tonaži. Državna potpora C 34/07 (ex N93/06) – Poljska, Uvođenje sustava poreza po tonaži broda u korist međunarodnog pomorskog prometa, t. 273.

stajalište u gore navedenom predmetu kako bi prihodi od osnovnih djelatnosti uvijek trebali činiti više od 50 % ukupnih (osnovnih i dodatnih) bruto prihoda plovila.⁴⁸

Radi sprječavanja zlouporabe, Pomorskim smjernicama propisano je da su brodarska društva, koja osim pomorskog prijevoza obavljaju i druge djelatnosti komercijalne prirode, dužna voditi transparentno knjigovodstvo kako bi se spriječilo tzv. prelijevanje državnih potpora (engl. *spill-over*) na djelatnosti različite od pomorskog prijevoza. Štoviše, u odluci o produženju talijanskog poreza po tonaži Komisija je dodatno istaknula kako knjigovodstvena praksa brodarskih poduzetnika mora omogućiti razlikovanje, za svako plovilo, osnovnih, pomoćnih i neprihvatljivih djelatnosti (engl. *ineligible activities*), odnosno djelatnosti koje ne ispunjavaju uvjete za dodjelu potpore poreza po tonaži.⁴⁹

2.3. Korisnici potpora⁵⁰

2.3.1. Brodari

Prema Pomorskim smjernicama korisnici potpore poreza po tonaži su brodari iz Unije (engl. *EU shipowners*). Pomorskim smjernicama nije definiran pojam brodarka, jednako kao ni pojam pomorskog prometa. S obzirom na to da Pomorske smjernice za definiciju pomorskog prometa izričito upućuju na definiciju iz Uredbe 4055/86 i Uredbe 3577/92, jednako bi se moglo postupiti i pri definiranju pojma brodarka iz EU-a.⁵¹

Najpotpunija definicija pojma brodarka iz EU-a sadržana je u čl. 2. st. 2. Uredbe 3577/92 prema kojem se razlikuju tri kategorije brodarka iz Unije (ranije Zajednice):

»(a) državljani države članice s poslovnim nastanom u državi članici u skladu sa zakonodavstvom te države članice i koji obavljaju brodarsku djelatnost;

(b) brodarska društva osnovana sukladno zakonodavstvu države članice čije se glavno mjesto poslovanja, i od kuda se izravno vrši nadzor, nalazi u državi članici;

⁴⁸ Odluka Komisije od 19. prosinca 2017. o državnoj potpori SA.33829 (2012/C) – Malteški sustav poreza po tonaži broda i druge mjere države u korist brodarskih društava i njihovih dioničara, t. 271.

⁴⁹ Državna potpora SA.109641 (2023/N) – Italija, Talijanski sustav poreza po tonaži (ponovno uvođenje 2024-2033), C (2024) 8730 final, Bruxelles, 13. prosinca 2024.

⁵⁰ Engl. *Eligible Beneficiaries*.

⁵¹ Vidi Jürgen Werner, M., *Commentary on the Community Guidelines on State Aid to Maritime Transport and Regulation 3094/95 on Aid to Shipbuilding*, *op. cit.*, str. 360.

ili

(c) državljani države članice nastanjeni izvan Zajednice ili brodarska društva s poslovnim nastanom izvan Zajednice, a koja nadzire državljanin države članice, ako su njihovi brodovi registrirani i viju zastavu države članice, u skladu s njenim zakonodavstvom.«

Korisnici potpore poreza po tonaži broda u nekim državama članicama mogu biti fizičke ili pravne osobe (npr. Cipar) te partnerstva (npr. Malta), dok u drugim državama članicama to mogu biti samo pravne osobe (npr. Hrvatska).⁵²

2.3.2. *Poslovođe broda*⁵³

Osim brođara iz EU-a, Pomorske smjernice kao prihvatljive korisnike potpore u obliku poreza po tonaži navode i društva za upravljanje brodovima ili poslovođe broda⁵⁴ u odnosu na djelatnosti tehničkog vođenja broda i popunjavanja broda posadom (engl. *technical and crew management*).⁵⁵ Smjernicama o državnim potporama društvima za upravljanje brodovima iz 2009. godine (u nastavku: Smjernice o državnim potporama za poslovođe)⁵⁶ proširena je primjena t. 3.1. Pomorskih smjernica na poslovođe koji obavljaju tehničko upravljanje brodom i/ili popunjavanje broda posadom,⁵⁷ odnosno pružaju obje vrste usluga na nekom

⁵² Vidi Deloitte, *Shipping Tax Guide*, 2015., https://www.deloitte.com/content/dam/assets-zone2/gr/en/docs/about/2024/gr_shipping_tax_guide_2015_noexp.pdf (pristup 10. veljače 2025.); EXPERTsuisse, *Tonnage Tax Regimes – Comparative Tables*, https://www.expertsuisse.ch/dynasite.cfm?cmd=cdocs_docs_docs_download&id=1517&sprache=en&skipfurl=1 (pristup 10. veljače 2025.).

⁵³ Engl. *Shipmanagement Companies*.

⁵⁴ PZ u čl. 5. t. 33. za društvo za upravljanje brodovima koristi termin poslovođa broda što može biti fizička ili pravna osoba koja upravlja poslovanjem i/ili tehničkim održavanjem broda i/ili popunjavanjem broda posadom.

⁵⁵ U skladu s t. 7. Smjernica o državnim potporama društvima za upravljanje brodovima iz 2009. godine razlikuju se tri temeljne skupine usluga upravljanja brodom: 1) upravljanje posadom, 2) tehničko upravljanje i 3) komercijalno upravljanje.

⁵⁶ Komunikacija Komisije o Smjernicama o državnim potporama društvima za upravljanje brodovima, SL C 132, 11. lipnja 2009., str. 6.

⁵⁷ Tehničko upravljanje brodom sastoji se u osiguravanju sposobnosti broda za plovidbu i njegovoj potpunoj usklađenosti s tehničkim zahtjevima te zahtjevima sigurnosti i sigurnosne zaštite. Tehnički upravitelj odgovoran je za donošenje odluke o popravku i održavanju broda. Upravljanje posadom sastoji se u bavljenju svih pitanja koja se odnose na posadu, kao što su odabir i angažiranje odgovarajućih kvalificiranih pomoraca, izdavanje platnih lista, omogućavanje primjerene popunjenosti brodova posadom, provjera svjedodžbi pomoraca, osiguranje pomoraca od nezgode i invalidnosti, organiziranje putovanja i viza, rješavanje

brodu ili samo jednu od njih. Oni mogu biti korisnici potpore pod uvjetom da djelatnosti tehničkog vođenja broda i popunjavanja broda posadom pridonose ostvarenju ciljeva iz t. 2.2. Pomorskih smjernica te da su kumulativno ispunjeni dodatni uvjeti propisani Smjernicama o državnim potporama za poslovođe.⁵⁸

Porezna osnovica za poslovođe ne može biti ista kao ona koja se primjenjuje na brodovlasnike jer, ako se izvrši usporedba njihovih prihoda, s obzirom na određeni brod, prihod društava za upravljanje brodovima znatno je niži od prihoda brodovlasnika. Stoga osnovica za obračun poreza po tonaži koju su dužni plaćati poslovođe prema Smjernicama o državnim potporama za poslovođe čini 25 % osnovice koja se uzima za obračun poreza po tonaži brodovlasnika.

2.3.3. Zakupodavatelj broda bez posade

Za potporu u obliku poreza po tonaži mogu se kvalificirati i brodarski poduzetnici, odnosno zakupodavatelji⁵⁹ koji daju u zakup brod bez posade ili tzv. goli brod (engl. *bareboat charter out*).⁶⁰ U svojim prethodnim odlukama Komisija je zauzela stajalište da se za subjekte koji se isključivo bave zakupom brodova ne može smatrati da pružaju usluge pomorskog prometa jer rizik prijevoza kod ugovora o zakupu prelazi na zakupoprimatelja. Drugim riječima, zakupodavatelj ne obavlja brodarsku djelatnost, odnosno djelatnosti prijevoza robe i putnika morem, što je ključni preduvjet iz Pomorskih smjernica za ostvarivanje prava

zdravstvenih zahtjeva, procjena uspješnosti pomorca te, u nekim slučajevima, njihovu obuku. Vidi Smjernice o državnim potporama za poslovođe, t. 7.

⁵⁸ Opširnije, Komunikacija Komisije o Smjernicama o državnim potporama društvima za upravljanje brodovima, str. 3-4.

⁵⁹ Zakupodavatelj je, u pravilu, vlasnik broda, ali to može biti i hipotekarni vjerovnik. Ako vlasnik neuredno izvršava obveze iz kredita, hipotekarni vjerovnik ovlašten je uzeti brod u posjed i iskorištavati ga. To mu omogućuje samostalno sklapanje novih ugovora o iskorištavanju broda, uključujući ugovore o zakupu broda. Hipotekarni vjerovnici, primarno banke, koji su stupili u posjed broda, u pravilu, osobno ne iskorištavaju brod, nego ga daju u zakup. Vidi Skorupan Wolff, V., *Pravno uređenje ugovora o zakupu u hrvatskom pravu, Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu*, god. 58 (2008.), br. 1-2, str. 540; Pijaca, M., *Ugovor o zakupu broda*, doktorska disertacija, Sveučilište u Rijeci, Pravni fakultet, 2016., str. 32-33; Pijaca, M., *Rights, Obligations and Responsibilities of Bareboat Charter Parties*, Vidan, P. et al. (ur.), *Zbornik radova 5. Međunarodne konferencije o pomorskoj znanosti (Book of Proceedings 5th International Maritime Science Conference – IMSC 2013)*, Pomorski fakultet Sveučilišta u Splitu, Solin, 2013., str. 167.

⁶⁰ Za ugovor o zakupu broda u praksi i literaturi koriste se i engleski nazivi *bareboat charter* (podrazumijeva predaju zakupoprimatelju trupa i opreme bez posade – tzv. zakup »golog« broda) i *charter by demise* (podrazumijeva predaju broda zajedno sa zapovjednikom i posadom). Vidi Skorupan Wolff, V., *Pravno uređenje ugovora o zakupu u hrvatskom pravu, op. cit.*, str. 537-581; Pijaca, M., *Ugovor o zakupu broda, op. cit.*, str. 31.

na potporu poreza po tonaži. To je Komisija istaknula u odluci o španjolskom porezu po tonaži da je »stvarno iskorištavanje brodova s ciljem pružanja usluga pomorskog prometa i ispunjavanje uvjeta iz Pomorskih smjernica« (engl. »*actually operate vessels to provide maritime transport services and meet the conditions laid down in the Maritime Guidelines*«) temeljni preduvjet za odobrenje potpore u obliku poreza po tonaži.⁶¹ Stoga zakupodavatelji golog broda moraju ispuniti dodatne uvjete utvrđene u praksi odlučivanja EK-a kako bi se postiglo da ova vrsta potpore bude dostupna samo onim poduzetnicima koji stvarno pružaju usluge pomorskog prijevoza, osim ako je riječ o zakupu unutar grupe.

U odluci o irskom porezu po tonaži Komisija je odlučila da transakcije davanja u zakup broda bez posade unutar grupe povezanih društava mogu biti spojive s unutarnjim tržištem na temelju Pomorskih smjernica jer korisnik potpore kao grupa obavlja djelatnost pomorskog prometa, ali u sklopu strukture zakupa unutar grupe. Također, u predmetu o malteškom porezu po tonaži Komisija navodi da je davanje u zakup broda bez posade unutar grupe u skladu s ciljevima Pomorskih smjernica jer doprinosi konsolidaciji pomorskog sektora u državama članicama te održavanju konkurentne flote EU-a na globalnom tržištu, održavanju i unaprjeđenju stručnosti u pomorstvu (pomorskog *know-howa*) te zaštititi i promicanju zaposlenosti europskih pomoraca.⁶²

Pri davanju u zakup brodova bez posade izvan grupe povezanih društava, u skladu s praksom odlučivanja EK-a, zahtijeva se kumulativno ispunjenje sljedećih uvjeta kako bi zakupodavatelji mogli ostvariti pravo na potporu poreza po tonaži: a) djelatnosti davanja u zakup broda bez posade moraju biti povezane s privremenim viškom kapaciteta tijekom razdoblja od najviše tri godine; b) djelatnosti davanja u zakup broda bez posade moraju biti ograničene na razdoblje od najviše tri godine; c) privremeni višak kapaciteta mora biti povezan s vlastitim brodarskim uslugama poduzetnika koji je korisnik sustava poreza

⁶¹ Vidi Odluku Komisije od 17. srpnja 2013. o državnoj potpori SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06) koju provodi Španjolska – Porezne mjere koje se primjenjuju na određene ugovore o financijskom zakupu također poznate i kao španjolski sustav poreznih poticaja na zakup (eng. *Spanish Tax Lease System*), SL L 114, 16. travnja 2014., t. 71., bilj. 40.

⁶² Ako korisnik sustava poreza po tonaži odluči imati jedno društvo koje istodobno obavlja djelatnost pomorskog prometa i vlasnik je broda ili dva društva, od kojih jedno obavlja djelatnost pomorskog prometa, a drugo je vlasnik broda i daje ga u zakup prvom (npr. za potrebe financiranja), u oba slučaja to je u skladu s Pomorskim smjernicama. Odluka Komisije od 11. prosinca 2002. u predmetu N 504/02 o državnoj potpori koju je provela Irska, SL C 15, 22. siječnja 2003., str. 5, t. 17. – 24.; Odluka Komisije od 19. prosinca 2017. o državnoj potpori SA.33829 (2012/C) – Malteški sustav poreza po tonaži broda i druge mjere države u korist brodarskih društava i njihovih dioničara, t. 263.

po tonaži, odnosno prekomjerni kapaciteti stečeni (kupljeni ili zakupljeni) isključivo za potrebe davanja u zakup ne ispunjavaju uvjete za oporezivanje po tonaži broda; d) udio kapaciteta danih u zakup bez posade ne smije premašiti 50 % flote brodarskog poduzetnika uključenog u sustav poreza po tonaži.

U odluci o malteškom porezu po tonaži Komisija je podigla prag dopuštenog udjela kapaciteta brodova danih u zakup bez posade s 20 % na 50 % flote brodarskog društva te je dodatno zauzela stajalište kako niži maksimalan prag ne bi bio primjeren jer bi moglo doći do diskriminacije manjih brodara koji raspolažu manjim brojem brodova.⁶³

Davanje u zakup brodova bez posade unutar grupe povezanih društava nije podložno vremenskim ograničenjima ni ograničenjima u odnosu na udio flote koju je dopušteno dati u zakup.

2.3.4. Naručitelj prijevoza kod brodarskog ugovora na vrijeme/putovanje

Naručitelj prijevoza kod brodarskog ugovora na vrijeme/putovanje je, u pravilu, obuhvaćen Pomorskim smjernicama. Komisija je zauzela stajalište da ti brodarski poduzetnici mogu ostvariti pravo na oporezivanje po tonaži broda ako pridonose ciljevima Pomorskih smjernica, osobito ciljevima promicanju plovidbe pod zastavom EU-a/EGP-a, unaprjeđenju stručnosti u pomorstvu ili kombinaciji ta dva cilja.⁶⁴

U skladu s praksom odlučivanja EK-a smatra se da postoji doprinos ciljevima Pomorskih smjernica ako je zadovoljen jedan od sljedećih uvjeta:⁶⁵ a) korisnik

⁶³ Odluka Komisije od 11. prosinca 2002. u predmetu N 504/02 o državnoj potpori koju je provela Irska, t. 28.; Odluka Komisije od 13. svibnja 2003. u predmetu N737/2002 o francuskom porezu po tonaži broda, SL C 38, 12. veljače 2004., str. 4, t. 2.; Odluka Komisije od 19. prosinca 2017. o državnoj potpori SA.33829 (2012/C) – Malteški sustav poreza po tonaži broda i druge mjere države u korist brodarskih društava i njihovih dioničara, t. 264.

⁶⁴ Između ugovora o zakupu i brodarskog ugovora na vrijeme za cijeli brod postoje mnoge sličnosti. Kriteriji za njihovo razlikovanje sadržani su u odgovorima na pitanja tko popunjava brod posadom i njome upravlja te tko organizira plovidbu i daje naloge posadi. Kod ugovora o zakupu broda potpunu upravu nad brodom preuzima zakupoprimalatelj koji tako postaje plovidbeni poduzetnik (brodar), dok kod brodarskog ugovora tu upravu zadržava brodovlasnik. Kod brodarskog ugovora davatelj broda ostaje plovidbeni poduzetnik, a zapovjednik broda dužan je samo izvršavati naloge naručitelja u granicama ugovora i prema namjeni broda. Pijaca, M., *Ugovor o zakupu broda*, op. cit., str. 84-87; Skorpapan Wolff, V., *Pravno uređenje ugovora o zakupu u hrvatskom pravu*, op. cit., str. 539.

⁶⁵ Odluka Komisije od 16. prosinca 2019. o državnoj potpori SA.53469 (2019/N) – Estonija, Državna potpora u korist pomorskog prometa, t. 90.; Državna potpora SA.33828 (2012/E, 2011/CP) – Grčka, Sustav poreza po tonaži i druge porezne olakšice predviđene Zakonom br. 27 od 19. travnja 1975., s izmjenama i dopunama, C(2015) 9019 final, Bruxelles, 18. prosinca 2015., t. 168.

poreza po tonaži uz plovila uzeta u brodarski ugovor na određeno vrijeme/putovanje, koje tehnički vode i popunjavaju posadom drugi poduzetnici, ima u svojoj floti i brodove za koje on vrši tehničko vođenje broda i popunjavanje broda posadom te ako takva plovila čine najmanje 20 % ukupne flote na koju se primjenjuje porez po tonaži;⁶⁶ b) druga je mogućnost da udio plovila koja ne plove pod zastavom EU-a/EGP-a, a uzeta su u brodarski ugovor na vrijeme/putovanje ne premašuje 75 % flote korisnika na koju se primjenjuje porez po tonaži;⁶⁷ c) najmanje 25 % ukupne flote korisnika ima zastavu EU-a/EGP-a.⁶⁸ U svim navedenim slučajevima korisnik sustava poreza po tonaži i dalje ima obvezu održati/povećati udio tonaže pod zastavom EU-a/EGP-a u vlastitoj floti (plovila čiji je vlasnik ili plovila koja je uzeo u zakup bez posade).

Ispunjenje gore navednih uvjeta određeno je alternativno, odnosno dovoljno je ispuniti jedan od njih kako bi naručitelji prijevoza kod brodarskog ugovora na vrijeme/putovanje mogli biti uključeni u sustav poreza po tonaži.

2.4. Operatori koji ne ispunjavaju uvjete za dodjelu potpore poreza po tonaži⁶⁹

2.4.1. Komercijalni upravitelji brodova⁷⁰

Riječ je o poduzetnicima koji se isključivo bave komercijalnim upravljanjem brodova, tzv. čisti komercijalni upravitelji brodova (engl. *pure commercial managers*) ili pomorski brokeri bez preuzimanja odgovornosti za tehničko vođenje ili popunjavanje posadom broda kojim upravljaju u komercijalnom pogledu. U skladu s t. 7. Smjernica o državnim potporama za poslovođe, komercijalno upravljanje brodovima obuhvaća poslove pronalaženja zaposlenja za brodove prodajom njihovih kapaciteta putem davanja brodova u *charter*, primanja rezervacija za teret ili putnike te marketinga i imenovanja agenata. Komisija je u svojim odlukama zauzela stajalište

⁶⁶ Vidi Odluku Komisije od 24. travnja 2017. u predmetu SA.45764 koju je provela Litva, t. 36.

⁶⁷ Odluka Komisije od 13. svibnja 2003. u predmetu N737/2002 o francuskom porezu po tonaži broda, t. 35.; Odluka Komisije od 24. travnja 2017. u predmetu SA.45764 koju je provela Litva, t. 37.

⁶⁸ Odluka Komisije (EU) 2015/667 od 4. veljače 2015. o državnoj potpori SA.14551 (2013/C) koju je provela Francuska zbog izmjene uvjeta potpora koje se dodjeljuju naručiteljima u brodarskim ugovorima na vrijeme u okviru sustava poreza po tonaži broda, SL L 110, 29. travnja 2015., str. 15, t. 46.; Odluka Komisije od 19. prosinca 2017. o državnoj potpori SA.33829 (2012/C) – Malteški sustav poreza po tonaži broda i druge mjere države u korist brodarskih društava i njihovih dioničara, t. 286.

⁶⁹ Engl. *Ineligible Operators*.

⁷⁰ Engl. *Commercial Managers*.

kako čisti pomorski brokeri, odnosno poslovođe koji pritom nisu preuzeli odgovornost za tehničko upravljanje i/ili popunjavanje broda posadom nemaju pravo na porez po tonaži jer ne pridonose ostvarenju ciljeva Pomorskih smjernica.^{71 72}

2.4.2. Zakupodavatelji brodova⁷³

Kao što je objašnjeno (v. *supra*, t. 2.3.3.), ustaljena praksa odlučivanja EK-a jest da se za subjekte koji se isključivo bave zakupom brodova, tzv. čisti zakupodavatelji brodova (engl. *pure ship lessors*),⁷⁴ ne može smatrati da pružaju usluge pomorskog prometa jer rizik prijevoza snosi zakupoprimalatelj, a ne zakupodavatelj. Pružanje usluga pomorskog prometa, odnosno »stvarno iskorištavanje brodova s ciljem pružanja usluga pomorskog prometa« ključni je uvjet iz Pomorskih smjernica za ostvarivanje prava na potporu poreza po tonaži broda.⁷⁵

Također, Komisija smatra kako se potpora poreza po tonaži, u pravilu, ne bi trebala dodjeljivati za djelatnosti zakupa brodova radi izbjegavanja neravnopravnog tržišnog natjecanja na štetu leasing društava⁷⁶ koja ne uživaju potporu poreza po tonaži, nego su podložna općem porezu na dobit.⁷⁷

⁷¹ Jürgen Werner, M., Commentary on the Community Guidelines on State Aid to Maritime Transport and Regulation 3094/95 on Aid to Shipbuilding, *op. cit.*, str. 363.

⁷² Odluka Komisije od 11. prosinca 2002. u predmetu N 504/02 o državnoj potpori koju je provela Irska, t. 19.

⁷³ Engl. *Ship Lessors*.

⁷⁴ Jürgen Werner, M., Commentary on the Community Guidelines on State Aid to Maritime Transport and Regulation 3094/95 on Aid to Shipbuilding, *op. cit.*, str. 363.

⁷⁵ Vidi Odluku Komisije od 17. srpnja 2013. o državnoj potpori SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06) koju provodi Španjolska – Porezne mjere koje se primjenjuju na određene ugovore o financijskom zakupu također poznate i kao španjolski sustav poreznih poticaja na zakup (eng. *Spanish Tax Lease System*), t. 71., bilj. 40.

⁷⁶ Ugovor o zakupu sličan je i ugovoru o leasingu ili *finance charteru* koji se koristi pri financiranju gradnje ili kupnje brodova. Zakupodavatelj (banka ili druga financijska institucija) jest kupac, odnosno financijer izgradnje broda, a brod se gradi prema narudžbi zakupoprimalatelja koji na temelju ugovora o leasingu uzima od financijera brod u zakup. Temeljna sličnost s ugovorom o zakupu jest u tome što zakupoprimalatelj ima upravu nad brodom, a vlasnik broda je njegov zakupodavatelj (financijer). Dvije su važne različitosti ovog ugovora u odnosu na klasični ugovor o zakupu – prva je razlika u tome što je sastavni dio ugovora, osim uzimanja broda u zakup, financiranje njegove izgradnje ili kupnje, a druga karakteristika *finance chartera* jest ta što se ugovorom može predvidjeti da zakupoprimalatelj nakon određenog roka ili otplaćenog iznosa može otkupiti brod i tako postati njegov vlasnik. Vidi Skorupan Wolff, V., Pravno uređenje ugovora o zakupu u hrvatskom pravu, *op. cit.*, str. 540. Kod *finance chartera* zakupodavatelji nemaju pravo na potporu poreza po tonaži jer ne pružaju usluge pomorskog prometa.

⁷⁷ Odluka Komisije od 16. prosinca 2019. o državnoj potpori SA.53469 (2019/N) – Estonija, Državna potpora u korist pomorskog prometa, t. 93.

2.5. Plovila koja ispunjavaju uvjete za oporezivanje po tonaži⁷⁸

Kada je riječ o plovilima koja ispunjavaju uvjete za oporezivanje po tonaži treba istaknuti kako je Komisija u svojoj praksi primjenjivala kriterij njihove izloženosti konkurentskom pritisku na globalnoj razini, odnosno međunarodnom tržišnom natjecanju. Stoga Pomorske smjernice kao plovila podobna za dodjelu potpore poreza po tonaži navode brodove u međunarodnoj plovidbi. Unatoč općeprihvaćenom načelu prema kojem su porezom po tonaži obuhvaćena plovila u međunarodnoj plovidbi, odnosno izložena međunarodnoj konkurenciji, neke su države članice (kao što su Italija, Španjolska i Danska) u sustav poreza po tonaži uključile i plovila koja obavljaju pomorsku kabotažu, a upisana su u njihove međunarodne registre. Za to su ishodile posebna odobrenja EK-a.⁷⁹ Kao razlog tomu,

⁷⁸ Engl. *Eligible Vessels*.

⁷⁹ Odlukom u predmetu N 350/97 Komisija je odobrila Italiji primjenu programa potpore kojim su obuhvaćeni brodovi upisani u Talijanski međunarodni registar (tal. *Registro Internazionale delle navi*) u skladu s Uredbom sa zakonskom snagom br. 457 od 30. prosinca 1997., pretvorena u Zakon br. 30/1998. (Zakon o osnivanju međunarodnog registra). Odlukom u predmetu N 45/2004 Komisija je odobrila Italiji proširenje režima Talijanskog međunarodnog registra na brodove koji obavljaju pomorsku kabotažu prema talijanskim propisima (Uredba sa zakonskom snagom br. 269 od 30. rujna 2003., pretvorena u Zakon br. 326 od 24. studenoga 2003.). Ti propisi predviđaju izmjene i dopune talijanskog Zakona o osnivanju međunarodnog registra, čime se omogućuje registracija u tom registru brodova koji obavljaju pomorsku kabotažu, i to najviše šest kabotažnih putovanja mjesečno ili održavaju kabotažne veze za »putovanja čija je udaljenost veća od sto nautičkih milja po svakom putovanju«. Proširenjem režima Talijanskog međunarodnog registra na brodove koji obavljaju kabotažu ti brodovi imaju pravo na potpore iz Zakona br. 30/1998 o uspostavi Talijanskog međunarodnog registra kako slijedi: a) umanjenje poreza na dobit ostvarenu iskorištavanjem brodova upisanih u Talijanski međunarodni registar ili plaćanjem paušalnog poreza po tonaži broda ako brodari izaberu taj sustav; b) oslobođenje od plaćanja doprinosa za socijalno i mirovinsko osiguranje pomoraca ukrcanih na brodove upisane u Talijanski međunarodni registar; c) oslobođenje od poreza na dohodak pomoraca ukrcanih na plovila registrirana u Talijanskom međunarodnom registru; d) umanjenje poreza na ugovore o radu pomoraca ukrcanih na plovila registrirana u Talijanskom međunarodnom registru; e) umanjenje poreza na ugovore o osiguranju plovila upisanih u Talijanski međunarodni registar. Dodatno proširenje programa potpora za plovila upisana u Talijanski međunarodni registar proizlazi iz Komisijine odluke o produženju sheme potpora Talijanskog međunarodnog registra broj SA.48260 (2017/NN), t. 18. koja upućuje na izmjene talijanske Uredbe sa zakonskom snagom br. 221 iz 2016. godine i dopušta upis u taj registar za *ro-ro* i *ro-ro pax* trajekte koji se koriste za obavljanje pomorske kabotaže, pod uvjetom da su na njima ukrcani isključivo talijanski pomorci i pomorci iz EU-a. To je u skladu s ciljevima Pomorskih smjernica te zaštitom i promicanjem zaposlenosti europskih pomoraca. Vidi Državna potpora N 350/1997 – Italija, SG(98)D73776; Državna potpora N 45/2004 – Italija, Proširenje režima potpore za međunarodni pomorski registar brodova, C(2004) 2683 final, SL C 125, 24. svibnja 2005., str. 6; Državna potpora

navode se konkurentski pritisci brodova drugih zastava (drugih država članica) koji zbog liberalizacije tržišta te vrste usluga, također, mogu obavljati pomorsku kabotažu na čitavom teritoriju Unije, te visoki troškovi domaćih zastava.⁸⁰

Nadalje, u sustav poreza po tonaži bit će uključeni i brodovi tegljači pod uvjetom da više od 50 % djelatnosti tegljenja koju tegljač stvarno izvrši tijekom određene godine odnose se na obavljanje pomorskog prometa. Brodovi jaružala također će biti uključeni pod uvjetom da više od 50 % djelatnosti koje taj brod stvarno obavi tijekom godine odnose se na obavljanje pomorskog prometa.⁸¹ U skladu s Pomorskim smjernicama dopuštena je primjena sustava poreznih olakšica u obliku poreza po tonaži na flotu brodova za jaružanje i tegljača samo ako svi brodovi flote viju zastavu država članica EU-a. Drugim riječima, nije dopušten izuzetak od pravila veze sa zastavom države članice (engl. *flag link derogation*) kao kod drugih vrsta plovila za koje Pomorske smjernice predviđaju mogućnost primjene sustava poreznih olakšica na flotu tog brodar, iako svi brodovi flote ne viju zastavu država članica EU-a.⁸² U većini država članica EU-a kao uvjet sudjelovanja u sustavu poreza po tonaži zahtijeva se da u floti brodova koja sudjeluje u sustavu najmanje 60 % ukupne neto tonaže brodova moraju biti brodovi državne pripadnosti EU-a/EGP-a. Osim toga, porezni obveznik poreza po tonaži dužan je održavati taj udio ukupne tonaže pod zastavom EU-a/EGP-a tijekom cijelog razdoblja za koje je brodar podnio prijavu u taj sustav.

Smatramo kako je opravdano propisivanje nemogućnosti derogacije od pravila veze sa zastavom države članice kod jaružala i tegljača. Komisija je time željela postići da ti brodovi ostanu pod zastavama država članica koje zahtijevaju ispunjavanje viših sigurnosnih standarda od država otvorenih registara, što je osobito važno kod ove vrste plovila s obzirom na njihove specifične zadaće čije je ispunjavanje od iznimne važnosti za sigurnost plovidbe.

U postupku odobravanja pojedinačnih programa državnih potpora Komisija je proširila primjenu sustava poreza po tonaži i na dodatne vrste plovila osim onih predviđenih Pomorskim smjernicama. Tako je omogućeno korištenje

SA.48260 (2017/NN) – Italija, Produljenje talijanskog međunarodnog registra, C(2020) 3667 final, Bruxelles, 11. lipnja 2020.

⁸⁰ Bilbao-Ubillos, J.; Fernández-Sainz, A.; Payán-Azkue, R., State Aid, EU Maritime Transport Policies and Competitiveness of EU Country Fleets, *European Transport Research Review*, god. 13 (2021.), br. 1, str. 7; Selkou, E.; Roe, M., *Globalisation, Policy and Shipping Fordism, Post-Fordism and the European Union Maritime Sector*, op. cit., str. 198.

⁸¹ Opširnije o djelatnostima tegljenja i jaružanja u kontekstu njihove podobnosti za potporu poreza po tonaži vidi *supra*, t. 2.2.

⁸² Vidi t. 3.1. Pomorskih smjernica.

prednosti sustava poreza po tonaži ako se iskorištavanjem tih plovila pridonosi postizanju ciljeva Pomorskih smjernica i ako su izložene međunarodnom tržišnom natjecanju.

Tako je u odluci o malteškom sustavu poreza po tonaži Komisija proširila primjenu sustava poreza po tonaži na **jahte koje se koriste u gospodarske svrhe i na brodove za kružna putovanja**. U tom je predmetu navedeno kako su jahte koje se koriste u gospodarske svrhe (ne za razonodu) obuhvaćene definicijom pomorskog prometa pod uvjetom da vrše prijevoz robe i/ili putnika morem između luka, kao i između luka i pučinskih postrojenja/struktura. Komisija je zaključila kako jahte koje se koriste u gospodarske svrhe i obavljaju pomorski promet uz naknadu ispunjavaju uvjete za oporezivanje po tonaži. Dodatan je razlog taj što je međunarodna industrija jahti koje se koriste u gospodarske svrhe vrlo kompetitivna i jahte registrirane u EU-u/EGP-u suočavaju se s konkurencijom operatora jahti koje se koriste u gospodarske svrhe izvan EU-a/EGP-a. Osim toga, države izvan EU-a/EGP-a odobravaju brodarskim poduzetnicima porezne olakšice za registraciju jahti u tim državama, pa postoji rizik da bi poduzetnici koji upravljaju jahtama namijenjenima gospodarskoj svrsi mogli ta plovila registrirati pod zastavama trećih zemalja, čime bi došlo i do njihova napuštanja zastava država članica EU-a.⁸³

Kada je riječ o brodovima za kružna putovanja, treba napomenuti kako je u poglavlju 3.3. Komunikacije Komisije o tumačenju Uredbe 3577/92⁸⁴ potvrđeno da su usluge kružnih putovanja obuhvaćene područjem primjene Uredbe 3577/92 i Uredbe 4055/86 kao usluge pomorskog prometa. Brodovi za kružna putovanja prevoze putnike morem između luka, što znači da obavljaju djelatnost pomorskog prometa. Komisija je navela da upravitelji brodova za kružna putovanja nude i dodatne usluge kasina, spa, usluge zabave i druge usluge, ali te usluge, u pravilu, ne čine glavnu djelatnost i glavni izvor dobiti brodova za kružna putovanja. Stoga Komisija smatra kako brodovi za kružna putovanja ispunjavaju uvjete za oporezivanje porezom po tonaži samo ako većinu njihovih prihoda čine prihodi od osnovnih brodarskih djelatnosti.⁸⁵

⁸³ Odluka Komisije od 19. prosinca 2017. o državnoj potpori SA.33829 (2012/C) – Malteški sustav poreza po tonaži broda i druge mjere države u korist brodarskih društava i njihovih dioničara, t. 72.

⁸⁴ Komunikacija Komisije o tumačenju Uredbe Vijeća (EEZ) br. 3577/92 o primjeni načela slobode pružanja usluga u pomorskom prometu unutar država članica (pomorska kabotaža), COM(2014) 232 final, Bruxelles, 22. travnja 2014.

⁸⁵ Odluka Komisije od 19. prosinca 2017. o državnoj potpori SA.33829 (2012/C) – Malteški sustav poreza po tonaži broda i druge mjere države u korist brodarskih društava i njihovih dioničara, t. 266.

Iz prakse odlučivanja EK-a proizlazi da se odredbe Pomorskih smjernica mogu primjenjivati na određene djelatnosti, čak i ako nisu obuhvaćene definicijom pomorskog prometa prema Uredbi 3577/92 i Uredbi 4055/86 na koje upućuju Pomorske smjernice. To vrijedi za **djelatnosti plovila za spašavanje i pomoć na moru te za plovila za polaganje kabela i cjevovoda,**⁸⁶ **plovila s dizalicama i plovila za istraživanje** jer je za njih potrebno osoblje sa sličnim kvalifikacijama i slično su izložena međunarodnom tržišnom natjecanju.⁸⁷ Do istog je zaključka došla Komisija odlučujući o danskom porezu po tonaži te je potporu poreza po tonaži proširila i na **niz drugih specijaliziranih plovila,**⁸⁸ kao što su brodovi obalne straže, opskrbeni brodovi za pučinska postrojenja, brodovi za podizanje, popravak i transport vjetrenjača i drugih pučinskih postrojenja te ledolomci i brodovi za stanovanje osoblja koji rade na pučinskim postrojenjima.

Razmatrajući mogu li dodatne vrste plovila, tzv. plovila za posebne usluge i pomoćna plovila ostvarivati pravo na porez po tonaži broda, Komisija je primarno ocjenjivala postoji li rizik da bi poduzetnici koji upravljaju tim plovilima mogli svoje djelatnosti na kopnu premjestiti izvan EU-a zbog povoljnijih poreznih uvjeta te naknadno ta plovila registrirati pod zastavama trećih zemalja, zbog čega bi moglo doći i do napuštanja zastava država članica EU-a. Komisijina je odluka u gore navedenim predmetima da na odgovarajući način primijeni Pomorske smjernice na brodarske poduzetnike koji upravljaju plovilima za posebne usluge i pomoćnim plovilima ovisila o ispunjavanju određenih uvjeta. Kao prvo, ti poduzetnici moraju poslovati na globalnom tržištu i biti izloženi međunarodnom tržišnom natjecanju jednako kao i brodarski poduzetnici u sektoru pomorskog prometa u EU-u. Nadalje, djelatnosti plovila za posebne usluge moraju podlijegati istim pravilima kao pomorski promet EU-a za područja zaštite na radu, tehničkih zahtjeva i sigurnosti. Također, djelatnosti iskorištavanja tih plovila mogu obavljati samo kvalificirani i osposobljeni pomorci sa sličnim kvalifikacijama, uključujući one zaposlene na tradicionalnim plovilima za pomorski promet koji podliježu istim pravilima o radu i socijalnom okviru. Naposljetku, plovila za posebne usluge moraju biti namijenjena plovidbi morem

⁸⁶ Odluka Komisije od 13. travnja 2015. u predmetu SA.38085 (2013/N) o produljenju talijanskog sustava poreza po tonaži broda (uključujući njegovu primjenu na plovila za spašavanje na moru i pomoć na otvorenom moru), SL C 406, 4. studenoga 2016., str. 1, t. 54.

⁸⁷ Odluka Komisije od 27. travnja 2010. u predmetu N 714/2009 – Nizozemska, Proširenje sustava poreza po tonaži broda na plovila za polaganje kabela i cjevovoda, plovila za istraživanje i plovila s dizalicama, SL C 158, 18. lipnja 2010., str. 2, t. 37. – 46.

⁸⁸ Državna potpora SA.45300 (2016/N) – Danska, Izmjena danskog sustava poreza po tonaži (Proširenje sustava poreza po tonaži na niz specijaliziranih plovila) C(2018) 6795 final, Bruxelles, 11. listopada 2018., t. 63. – 66.

i podvrgavati se istim tehničkim i sigurnosnim kontrolama kao plovila namijenjena pomorskom prometu.⁸⁹

2.6. Plovila koja ne ispunjavaju uvjete za oporezivanje po tonaži⁹⁰

Rješavajući u predmetu o malteškom porezu po tonaži Komisija je zaključila kako ribarska plovila ne ispunjavaju uvjete za oporezivanje po tonaži jer primarna svrha ribarskih plovila nije prijevoz robe i putnika morem između luka ili između luka i pučinskih postrojenja/struktura u smislu Pomorskih smjernica. Osim toga, **ribarska plovila** nemaju obilježja plovila za posebne usluge na temelju kojih bi Komisija, pozivajući se na svoju prethodnu praksu, mogla na odgovarajući način primijeniti Pomorske smjernice i odobriti njihovo uključivanje u sustav poreza po tonaži. Stoga je Komisija zauzela stav da uključivanje ribarskih plovila u sustav poreza po tonaži broda nije spojivo s unutarnjim tržištem. Jednak je zaključak donijela i u vezi s jahtama i plovilima za razonodu čija primarna svrha, po njezinu mišljenju, također nije obavljanje brodarske djelatnosti, odnosno prijevoz robe i putnika morem između luka ili između luke i pučinskih postrojenja/struktura kako se zahtijeva Pomorskim smjernicama, nego razonoda.⁹¹

Nadalje, Komisija smatra kako **teglence koje nisu samohodne** jer same ne obavljaju djelatnost plovidbe, nego ovisе o drugim plovilima koja ih tegle, nisu obuhvaćene definicijom pomorskog prometa iz Uredbe 3577/92 i Uredbe 4055/86 na koje upućuju Pomorske smjernice. Slijedom toga, Komisija je zauzela stajalište da nije opravdano uključenje teglenica u sustav poreza po tonaži broda.

U vezi s prihvatljivošću **naftnih platformi** za uključivanje u sustav poreza po tonaži, Komisija je u predmetu o malteškom sustavu poreza po tonaži potvrdila stajalište zauzeto u predmetu o belgijskom sustavu poreza po tonaži iz 2003. godine⁹² kako se Pomorske smjernice ne odnose na iskorištavanje prirodnih

⁸⁹ Odluka Komisije od 19. prosinca 2017. o državnoj potpori SA.33829 (2012/C) – Malteški sustav poreza po tonaži broda i druge mjere države u korist brodarskih društava i njihovih dioničara, t. 252.

⁹⁰ Engl. *Ineligible Vessels*.

⁹¹ Odluka Komisije od 19. prosinca 2017. o državnoj potpori SA.33829 (2012/C) – Malteški sustav poreza po tonaži broda i druge mjere države u korist brodarskih društava i njihovih dioničara, t. 242. – 244. i 255. – 257.

⁹² Državna potpora C 20/03 (bivši N 433/02) – Belgija, Fiskalne mjere za pomorski promet, Poziv za dostavu komentara sukladno članku 88. stavku 2. Ugovora o EZ-u, SL C 145, 21. lipnja 2003.; Odluka Komisije od 19. prosinca 2017. o državnoj potpori SA.33829 (2012/C)

resursa na moru, pa se naftne platforme ne bi mogle smatrati prihvatljivim pomorskim objektima za dodjelu potpore poreza po tonaži.

3. SPECIFIČNOSTI SUSTAVA OPOREZIVANJA BRODARA PO TONAŽI BRODA ZASTUPLJENIH U EU-u/EGP-u

U sklopu pravila predviđenih Pomorskim smjernicama i relevantne prakse EK-a, pojedine države članice EU-a/EGP-a razvile su karakteristične modele oporezivanja brodara po tonaži broda. U pravnoj literaturi koja se bavi ovom problematikom, kao i u stručnim studijama o porezu po tonaži broda najčešće se razlikuju dva dominantna modela oporezivanja brodara po tonaži broda – grčki i nizozemski,⁹³ dok se negdje izdvaja i treći – norveški.⁹⁴

U ovom ćemo poglavlju analizirati metode obračuna poreza po tonaži prema svakom od spomenuta tri modela te ostale specifičnosti pojedinih sustava oporezivanja brodara po tonaži u državama članicama EU-a/EGP-a.

Prema grčkom modelu poreza po tonaži, oporeziva osnovica izračunava se na temelju bruto tonaže plovila umjesto stvarne operativne dobiti. Oporeziva tonaža broda utvrđuje se korištenjem koeficijena svrstanih po grupama, ovisno o veličini broda, a potom se množi s poreznom stopom koja ovisi o starosti broda. Sličan sustav oporezivanja brodara primjenjuju Cipar i Malta. Kod nizozemskog modela poreza po tonaži broda predmet oporezivanja nije stvarna dobit brodar-ske tvrtke, nego se obračunska dobit određuje množenjem neto tonaže plovila brodarskog poduzetnika sa standardnom visinom dnevne dobiti po toni utvrđenom zakonodavstvom (tzv. fiktivna dobit). Na tako utvrđeni iznos dobiti primjenjuje se redovna stopa poreza na dobit. Nizozemski model poreza po tonaži najrašireniji je u praksi te se primjenjuje i u Njemačkoj, Ujedinjenom Kraljevstvu, Irskoj, Francuskoj, Poljskoj, Belgiji, Danskoj, Portugalu, Švedskoj i Latviji.

– Malteški sustav poreza po tonaži broda i druge mjere države u korist brodarskih društava i njihovih dioničara, t. 258.

⁹³ Grčki je model uveden još 1957. godine, ali je tijekom godina podvrgnut znatnim izmjenama. Vidi PwC, *Choosing Your Course – Corporate Taxation of the Shipping Industry around the Globe 2022*, Transportation & Logistics International Tax, <https://www.pwc.nl/nl/marktsectoren/transport-en-logistiek/pdf/2022-choosing-your-course.pdf> (pristup 31. siječnja 2025.).

⁹⁴ Vidi Bilbao-Ubillos, J.; Fernández-Sainz, A.; Payán-Azkue, R., *State Aid, EU Maritime Transport Policies and Competitiveness of EU Country Fleets*, *op. cit.*, str. 7; Zhykharieva, V.; Shyriaieva, L.; Vlasenko, O., *Current Trends of Protectionism in Shipping Industry*, *op. cit.*, str. 95.

Prema norveškom sustavu oporezivanja po tonaži broda, brodar tijekom sudjelovanja u sustavu plaća porez po tonaži na temelju neto tonaže i po kategorijama, utemeljen na regresivnoj stopi ovisno o tonaži. Sličan se sustav primjenjuje i u Finskoj.⁹⁵

Obračun poreza po tonaži, prema hrvatskom Pomorskom zakoniku, ima određenih sličnosti s norveškim modelom obračuna jer je, također, kao osnovica uzeta neto tonaža te se za obračun poreza koriste tonažni razredi za koje su utvrđeni paušalni iznosi poreza prema padajućoj skali. Pravna osnova sudjelovanja u sustavima poreza po tonaži u većini država članica EU-a/EGP-a jesu zakonske odredbe koje reguliraju potporu poreza po tonaži, na temelju *ex ante* odobrenja EK-a. Izuzetak čini Grčka u kojoj je to ustavom zaštićeno pravo brodarskih poduzetnika još od donošenja Ustava iz 1975. godine. Riječ je o tzv. postojećoj ili zatečenoj potpori (engl. *existing aid*) jer se radi o sektorskim poreznim rasterećenjima koja su bila na snazi prije stupanja na snagu UFEU-a (i osnivačkih ugovora koji su prethodili tom ugovoru) u Grčkoj.⁹⁶ Međutim, Komisija je još 2015. godine od Grčke zatražila usvajanje primjerenih mjera radi usklađenja postojećeg sustava poreza po tonaži s važećim pravilima Unije o državnim potporama, osobito Pomorskim smjernicama.^{97 98}

⁹⁵ Nizozemska i Norveška uvele su ove modele oporezivanja brodarskih poduzetnika 1996. godine. Bilbao-Ubillos, J.; Fernández-Sainz, A.; Payán-Azkue, R., *State Aid, EU Maritime Transport Policies and Competitiveness of EU Country Fleets*, *op. cit.*, str. 7; Zhykharieva, V.; Shyriaieva, L.; Vlasenko, O., *Current Trends of Protectionism in Shipping Industry*, *op. cit.*, str. 95.

⁹⁶ Komisijina obveza nadzora sustava postojećih potpora utvrđena je u čl. 108. st. 1. UFEU-a, a postupak provođenja nadzora propisan je Uredbom Vijeća (EU) 2015/1589 o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka 108. UFEU-a. Vidi Uredbu Vijeća (EU) 2015/1589 od 13. srpnja 2015. o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka 108. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (kodificirani tekst), SL L 248, 24. rujna 2015., str. 9.

⁹⁷ Vidi Državna potpora SA.33828 (2012/E, 2011/CP) – Grčka, Sustav poreza po tonaži i druge porezne olakšice predviđene Zakonom br. 27 od 19. travnja 1975., s izmjenama i dopunama, C(2015) 9019 final, Bruxelles, 18. prosinca 2015.

⁹⁸ Komisija je izrazila zabrinutost zbog neprikladnosti grčkog sustava poreza po tonaži i drugih mjera primjenjivih u segmentu pomorstva, osobito kada je riječ o njihovom opsegu i korisnicima. Nakon dugogodišnje rasprave, Komisija je iznijela prijedlog koji je prihvatila grčka vlast. Prema tom prijedlogu, pravo na oporezivanje porezom po tonaži ubuduće bi trebalo ograničiti na plovila koja obavljaju pomorski prijevoz i povezane djelatnosti, dok su isključeni ribarski brodovi, plutaajući uređaji i određene *offshore* operacije. Stroži uvjeti trebali bi se primjenjivati i na leasing i na zakup brodova te na porezna oslobođenja za kapitalne dobitke i dividende koje treba ukinuti ili zamijeniti drugim prikladnijim mjerama. Korisnici sustava morali bi udovoljavati zahtjevima za transparentnost i samoprocjenu, a Grčka je dobila osamnaest mjeseci za implementaciju mjera. Vidi Državna potpora SA.33828 (2012/E, 2011/CP) – Grčka, Sustav poreza po tonaži i druge porezne olakšice predviđene Zakonom br. 27 od 19. travnja 1975., s izmjenama i dopunama, C(2015) 9019 final, Bruxelles, 18. prosinca 2015.

U vezi s načinom sudjelovanja u sustavu treba istaknuti kako je samo u Grčkoj obvezno sudjelovanje u sustavu poreza po tonaži, dok su u svim ostalim državama članicama sustavi poreza po tonaži dobrovoljni, što znači da brodari imaju pravo izbora (engl. *opting in rule*) između sustava poreza na dobit i poreza po tonaži. Međutim, kada jednom konzumiraju to pravo izbora, odabirući porez po tonaži, brodarski poduzetnici moraju ostati u sustavu poreza po tonaži određeni broj godina, tzv. *lock-in period*. Svrha ovog pravila jest sprečavanje zlouporabe prava izbora između sustava poreza na dobit i poreza po tonaži koje brodarski poduzetnici imaju u većini država članica te njihovo prebacivanje iz općeg sustava poreza na dobit i sustava poreza po tonaži, ovisno o profitabilnosti. Bez uvođenja zabrane napuštanja sustava poreza po tonaži u određenom razdoblju, brodari bi mogli u razdobljima kada su vozarine visoke i kada ostvaruju visoke zarade odabrati sustav poreza po tonaži jer tada porezna obveza neće ovisiti o njihovoj dobiti, dok bi u razdobljima niskih vozarina, kada je njihova dobit relativno niska ili posluju s gubitkom, odabrali porez na dobit. Posljedica bi bila gubitak poreznih prihoda države i iskorištavanje sustava ovisno o profitabilnim i neprofitabilnim godinama, što se izbjegava ovakvim »zaključavanjem« brodarka u sustav za određeno razdoblje. Duljina razdoblja u kojem brodari ne smiju napustiti sustav poreza po tonaži u državama članicama EU-a najčešće je deset godina. Način ponovne prijave u sustav poreza po tonaži, u pravilu, predviđen je u određenom roku prije isteka desetogodišnjeg razdoblja. Iznimka je Portugal gdje to razdoblje traje pet godina te Grčka u kojoj je obvezan sustav poreza po tonaži, a time i trajan za brodare.

Razlike postoje i u odnosu na tonažu koja se koristi kod obračuna poreza na dobit. Dok je kod većine država članica to neto tonaža broda, iznimka je ponovno Grčka u kojoj se pri obračunu poreza na dobit kao temelj uzima bruto tonaža broda. To može biti značajno kod nekih vrsta brodova, npr. LNG-brodova jer je velika razlika u bruto i neto tonaži te vrste plovila.

U skladu s OECD-ovim Modelom ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dohotka i imovine (čl. 8. st. 1.),⁹⁹ oporezivanje dobiti od iskorištavanja brodova (i zrakoplova) prepušteno je onoj državi u kojoj je mjesto stvarne uprave i nadzor poslovanja brodarskog poduzetnika. Ovo je pravilo prihvaćeno u većini država članica EU-a, dok se u Grčkoj dodatno traži i registracija broda koji je uključen u sustav poreza po tonaži u domaćem upisniku.¹⁰⁰

⁹⁹ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, *op. cit.*, bilj. 32.

¹⁰⁰ Usklađenje navedenog uvjeta s Pomorskim smjernicama traži se točkom (i). Vidi Državna potpora SA.33828 (2012/E, 2011/CP) – Grčka, Sustav poreza po tonaži i druge porezne olakšice predviđene Zakonom br. 27 od 19. travnja 1975., s izmjenama i dopunama, str. 3.

Kao što je već navedeno, cilj državnih potpora u formi poreza po tonaži broda jest promicati konkurentnost flote EU-a na globalnom tržištu. Posljedično, program poreznih olakšica ovog tipa, u pravilu, mora biti povezan s isticanjem zastave države članice EU-a. Međutim, iznimno se može odobriti i ako se primjenjuje na cjelokupnu flotu kojom upravlja brodarski poduzetnik sa sjedištem na teritoriju države članice EU-a, pod uvjetom da se dokaže kako se strateško i komercijalno upravljanje svim brodovima stvarno obavlja na teritoriju EU-a, te da ta djelatnost znatno doprinosi gospodarskoj djelatnosti i zapošljavanju u Uniji. Ovdje je riječ o kriteriju povezanosti sa zastavom jedne od država članica (engl. *flag link requirement*). U RH, kao i u većini država članica EU-a, kao uvjet za sudjelovanje u sustavu poreza po tonaži propisano je da u floti brodova koja sudjeluje u sustavu najmanje 60 % ukupne neto tonaže brodova moraju biti brodovi državne pripadnosti EU-a/EGP-a tijekom cijelog razdoblja za koje je brodar podnio prijavu u taj sustav.¹⁰¹

Također, kada je riječ o floti koja sudjeluje u sustavu poreza po tonaži, u pravilu, zahtijeva se da u sustav poreza po tonaži moraju biti prijavljeni svi brodovi koji zadovoljavaju uvjete za sudjelovanje u tom sustavu, tzv. opcija sve ili ništa (engl. *all or nothing rule*). Ovo pravilo vrijedi i kod povezanih pravnih osoba, a cilj mu je sprječavanje da brodari ili poslovođe brodova odaberu brodove koje će prijaviti u sustav poreza po tonaži, ovisno o njihovoj profitabilnosti. Očekuje se da bi tada prijavili brodove koji ostvaruju veću dobit u sustav poreza po tonaži, a brodove koji ostvaruju manju dobit u sustav poreza na dobit, što bi dovelo do neopravdanog smanjenja poreznih prihoda države.

Nadalje, u većini država članica starost broda nije relevantan kriterij za određivanje visine poreza na obavljanje brodarske djelatnosti. Iznimke su Grčka i Malta koje plaćaju manji iznos poreza po tonaži za mlađe brodove. U Grčkoj je moguće oslobađanje od poreza za prvih šest godina za plovila izgrađena u grčkim brodogradilištima koja viju grčku zastavu.¹⁰² Malta odobrava sniženje poreza po tonaži do 30 % za plovila stara deset godina ili mlađa te se primjenjuje povećanje poreza po tonaži od 5 % do čak 50 % na plovila starija od petnaest godina.¹⁰³

¹⁰¹ PZ, čl. 429.b st. 2.

¹⁰² Napuštanje navedenog diskriminatornog pravila traži se točkom (h). Vidi Državna potpora SA.33828 (2012/E, 2011/CP) – Grčka, Sustav poreza po tonaži i druge porezne olakšice predviđene Zakonom br. 27 od 19. travnja 1975., s izmjenama i dopunama, str. 3.

¹⁰³ Vidi PwC, *Choosing Your Course – Corporate Taxation of the Shipping Industry around the Globe 2022*, *op. cit.*, str. 17.

U većini država članica nije relevantan ni kriterij ekološki prihvatljivijih brodova. Izuzetak je Norveška u kojoj je stopa poreza po tonaži umanjena do 25 % za plovila koja ispunjavaju određene ekološke zahtjeve koje je postavila Norveška uprava za brodarstvo i plovidbu. Od 2021. godine zakonodavstvo Cipra predviđa umanjene godišnjeg poreza po tonaži do 30 % za vlasnike plovila pod zastavom Cipra i EU-a/EGP-a koja koriste ekološki prihvatljiva plovila. Također, Cipar predviđa i povećanje poreza za 30 % za brod koji ne vije zastavu države članice EU-a/EGP-a ako ta zastava dospije na sivu listu prema Pariškom memorandumu o suglasnosti o nadzoru države luke (u nastavku: Paris MoU)¹⁰⁴ ili za 60 % ako zastava dospije na crnu listu prema Paris MoU-u.¹⁰⁵

Nekoliko država, Bugarska, Italija, Ujedinjeno Kraljevstvo¹⁰⁶ i RH zahtijevaju od broдача koji se prijavljuju za sudjelovanje u sustavu oporezivanja po tonaži ispunjavanje određenih obveza u vezi s obukom pomoraca. PZ u čl. 429.c obvezuje brođare koji sudjeluju u sustavu poreza po tonaži da pripreme godišnje planove ukrcaja vježbenika palube ili stroja, državljanina RH ili druge države članice EU-a/EEA-a, koji moraju ostvariti određeni broj dana plovidbe unutar jedne kalendarske godine. Godišnjim se planom utvrđuje najmanji broj vježbenika koji mora biti ukrčan u jednoj kalendarskoj godini radi ispunjavanja uvjeta za sudjelovanje u sustavu poreza po tonaži brođa, kao i okvirni plan njihova ukrcaja na pojedine brodove. U skladu s čl. 4. Pravilnika o postupku i načinu korištenja prava na porez po tonaži brođa,¹⁰⁷ najmanji broj vježbenika u godišnjem planu mora biti u omjeru jedan vježbenik na svakih deset časničkih mjesta u ukupnom broju časničkih mjesta na svim brodovima koje je porezni obveznik prijavio u sustav poreza po tonaži brođa. Ova je praksa zasigurno doprinijela održavanju i unaprjeđenju stručnosti u pomorstvu (pomorskog *know-howa*) te su hrvatski pomorci cijenjeni i traženi zaposlenici kod domaćih i inozemnih brođara.

¹⁰⁴ Više o Paris MoU-u može se pronaći na poveznici <https://parismou.org/> (pristup 10. veljače 2025.).

¹⁰⁵ PwC, *Choosing Your Course – Corporate Taxation of the Shipping Industry around the Globe 2022*, *op. cit.*, str. 15 i 17.

¹⁰⁶ *Ibidem*, str. 18, 20, 24 i 33. Ta je obveza za brođare koji žele sudjelovati u sustavu poreza po tonaži u Ujedinjenom Kraljevstvu ostala na snazi i nakon Brexita. Vidi Yin, Y., *The United Kingdom Tonnage Tax Regime: Compatibility with Relevant European Union Tax Law and Policy*, *op. cit.*, str. 732.

¹⁰⁷ *Narodne novine*, br. 90/2013, čl. 4. st. 3. i 4. glasi: »(3) Broj časničkih mjesta na svakom brođu ne može biti manji od najmanjeg broja časnika propisanog hrvatskim propisima za takav brod. (4) Najmanji broj vježbenika utvrđen sukladno stavku 3. mora biti ukrčan u jednoj kalendarskoj godini ukupno najmanje onoliko dana koliko iznosi najmanji broj vježbenika pomnožen sa 183 dana.«

4. HRVATSKI SUSTAV OPOREZIVANJA BRODARA PO TONAŽI BRODA

Sustav oporezivanja brodara po tonaži broda u RH uveden je Izmjenama i dopunama Pomorskog zakonika iz 2011. godine sa stupanjem na snagu 1. siječnja 2013. godine.¹⁰⁸ Bio je to jedan od uvjeta koji je trebalo ispuniti u pristupanju RH u EU.¹⁰⁹

Tome je prethodio raspad Jugoslavije i agresija na RH početkom devedesetih godina prošlog stoljeća, što je dovelo do toga da su hrvatski brodari bili primorani napustiti domaći upisnik i upisati svoje brodove u strane upisnike. Dovršetak procesa međunarodnog priznanja hrvatske države stvoreni su preduvjeti za vraćanje brodova pod hrvatsku zastavu. Među najznačajnijim mjerama za povratak brodova pod hrvatsku zastavu bile su mjere definiranja poreznog režima primjenjivog na brodare i poreza na dohodak pomoraca.

Uvođenje potpore poreza po tonaži za brodarska trgovačka društva u RH Komisija je odobrila 1. travnja 2015. godine.¹¹⁰ Hrvatski sustav poreza po tonaži proširen je 2020. godine na jahte u međunarodnoj plovidbi koje se koriste u gospodarske svrhe te na određene vrste pomoćnih djelatnosti u skladu s praksom EK-a.¹¹¹

Obilježja hrvatskog sustava oporezivanja brodara po tonaži broda analiziramo u nastavku te predlažemo njegove izmjene, dopune i usklađivanje s praksom EK-a.

4.1. Poduzetnici i poslovi

U smislu čl. 429.a PZ-a, poduzetnik uključen u sustav poreza po tonaži pravna je osoba koja ima sjedište u RH ili kojoj se mjesto stvarne uprave i nadzor poslovanja nalazi u RH ako udovoljava uvjetima propisanim tim zakonom te izjavi da će umjesto poreza na dobit plaćati porez po tonaži broda. Drugim riječima,

¹⁰⁸ *Narodne novine*, br. 61/2011.

¹⁰⁹ Vidi Ćorić, D., Uvođenje poreza po tonaži broda u pomorsko zakonodavstvo Republike Hrvatske, *Poredbeno pomorsko pravo = Comparative Maritime Law*, god. 50 (2011.), br. 165, str. 75-89.

¹¹⁰ Državna potpora SA.37912 (2013/N) – Hrvatska, Uvođenje sustava poreza po tonaži broda u korist međunarodnog pomorskog prometa, C(2015) 2153 final, Bruxelles, 1. travnja 2015., t. 119. Hrvatski sustav poreza po tonaži uveden je prije nego što je bio odobren od EK-a, što je suprotno UFEU-u. Budući da ga je Komisija ocijenila usklađenim s Pomorskim smjernicama nije pokrenut postupak protiv RH zbog kršenja odredbi UFEU-a.

¹¹¹ Državna potpora SA.55577 (2019/NN) – Hrvatska, Proširenje sustava poreza po tonaži broda, C(2020) 1958 final, Bruxelles, 3. travnja 2020.

prema PZ-u brodari imaju pravo izbora između sustava poreza na dobit i poreza po tonaži (engl. *opting in rule*).¹¹²

Na temelju čl. 429.c PZ-a, prijava za uključivanje u sustav poreza po tonaži podnosi se ministarstvu nadležnom za pomorstvo koje o prijavi odlučuje prema odredbama Zakona o općem upravnom postupku te o donesenoj odluci izvješćuje Poreznu upravu. Prijava se podnosi najkasnije šest mjeseci prije nego što započne razdoblje za koje se utvrđuje porez po tonaži.¹¹³

Prema čl. 429.c st. 3. PZ-a, prijava u sustav poreza po tonaži podnosi se za razdoblje od deset godina i sadržava popis svih brodova čija neto tonaža sudjeluje u obračunu poreza po tonaži broda, kao i dokaze da porezni obveznik ispunjava sve uvjete propisane PZ-om. Iz navedenog slijedi da brodarska društva, prema hrvatskom PZ-u, kada odaberu sustav poreza po tonaži broda umjesto općeg sustava poreza na dobit moraju ostati u sustavu poreza po tonaži deset godina, tzv. *lock-in period*.¹¹⁴

Porezni obveznik ima pravo na potporu poreza po tonaži u odnosu na dobit ostvarenu samo iz određenih vrsta djelatnosti ili poslova, a to su: 1) pomorsko-plovidbeni (glavni) poslovi i 2) pomoćni poslovi.¹¹⁵

Dobit iz pomorsko-plovidbenih poslova, odnosno međunarodnog pomorskog prijevoza putnika i/ili tereta može biti ostvarena iskorištavanjem brodova u vlasništvu poreznog obveznika poreza po tonaži ili u vlasništvu njegovih domaćih ili stranih ovisnih brodovlasničkih trgovačkih društava, brodovima uzetim u zakup ili u brodarski ugovor^{116 117} te brodovima danim u zakup njegovim

¹¹² Vidi *supra*, t. 3.

¹¹³ Suglasni smo sa stajalištem kako u današnje vrijeme više nema opravdanja da vlasnik broda ili jahte čeka šest mjeseci za prijavu u hrvatski sustav poreza po tonaži ako hrvatski upisnik želi biti konkurentan u privlačenju brodova i jahti. Vidi Kragić, P.; Jerolimov, D., Problem primjene poreza po tonaži kod brodarskih ugovora na putovanje, *Hrvatsko društvo za pomorsko pravo*, str. 3, https://hdpp.hr/wp-content/uploads/2024/04/Kragic_Jerolimov_Porez-po-tonazi.pdf (pristup 21. veljače 2025.).

¹¹⁴ Vidi *supra*, t. 3.

¹¹⁵ Poblize o pomorsko-plovidbenim poslovima i pomoćnim poslovima vidi *supra*, t. 4.1.1.

¹¹⁶ Potpora poreza po tonaži primjenjuje se na brodarski ugovor na vrijeme i brodarski ugovor na putovanje. Opširnije vidi Kragić, P.; Jerolimov, D., Problem primjene poreza po tonaži kod brodarskih ugovora na putovanje, *op. cit.*, str. 3-6.

¹¹⁷ U hrvatskom pomorskom pravu, u slučaju sumnje je li sklopljen ugovor o zakupu broda ili brodarski ugovor smatra se da je sklopljen brodarski ugovor (čl. 664. PZ-a). Sumnja se može javiti ako iz ugovora ili formalne evidencije brodarskog svojstva nije jasno je li riječ o zakupu ili o ugovoru o djelu. Tada se primjenjuje zakonska presumpcija, a ona ide u korist ugovora o djelu (u ovom slučaju brodarskog ugovora) koji je u pomorskoj trgovini tipičniji

domaćim ili stranim ovisnim brodarskim društvima ili društvima u vlasništvu trećih osoba.¹¹⁸

Prema PZ-u, udio brodova danih u zakup trećim osobama ne smije prijeći 20 % neto tonaže flote pojedinog poreznog obveznika, dok neto tonaža brodova uzetih u brodarski ugovor ne smije prijeći 75 % neto tonaže brodova pojedinog poreznog obveznika, osim ako su brodovi uzeti u brodarski ugovor upisani u upisnik države članice EU-a/EGP-a.¹¹⁹ Ograničenje vezano uz udio brodova danih u zakup ne primjenjuje se ako se radi o ugovornim odnosima između povezanih osoba unutar iste grupe brodarka koji sudjeluju u sustavu poreza po tonaži.¹²⁰ U odluci o

od ugovora o uporabi te se smatra kako je sklopljen u svim situacijama u kojima je nejasno je li davatelj ili uzimatelj broda plovidbeni poduzetnik. Kako bi se izbjegle dvojbene situacije oko pravne prirode ugovora preporučuje se uporaba standardnih ugovornih obrazaca. Za ugovor o zakupu najčešće se koriste obrasci Baltičkog i međunarodnog pomorskog vijeća (engl. *The Baltic and International Maritime Council – BIMCO*). Vidi Bulum, B., Klauzule u ugovorima o *time charteru*, *Poredbeno pomorsko pravo = Comparative Maritime Law*, god. 45 (2006.), br. 160, str. 67; Pijaca, M., *Ugovor o zakupu broda*, *op. cit.*, str. 89 i dalje.

¹¹⁸ Pri uzimanju broda u zakup ne postoje ograničenja jer je zakupoprimateelj nositelj pomorsko-plovidbenog pothvata odgovoran za tehničko vođenje broda i popunjavanje broda posadom, čime se ostvaruju ciljevi unaprjeđenja stručnosti u pomorstvu (pomorskog *know-howa*) te zaštite i promicanja zaposlenosti europskih pomoraca postavljeni Pomorskim smjernicama. Također, davanje broda u zakup unutar grupe u skladu je s ciljevima Pomorskih smjernica jer korisnik kao grupa obavlja djelatnost pomorskog prometa, ali u sklopu strukture zakupa unutar grupe. Stoga ostaju zaštićeni ciljevi Pomorskih smjernica u smislu doprinosa konsolidaciji pomorskog sektora u državama članicama uz održavanje konkurentne flote EU-a na globalnom tržištu te održavanju i unaprjeđenju stručnosti u pomorstvu (pomorskog *know-howa*), kao i zaštiti i promicanju zaposlenosti europskih pomoraca. Vidi Odluku Komisije od 11. prosinca 2002. u predmetu N 504/02 o državnoj potpori koju je provela Irska, t. 17. – 24.

¹¹⁹ Svrha ograničenja udjela brodova uzetih u brodarski ugovor jest sprječavanje da brodarska društva unutar EU-a postanu čisti pomorski posrednici (engl. *pure maritime brokers*), u smislu da se bave isključivo komercijalnim upravljanjem, odnosno pronalaženjem zaposlenja za brodove, prodajom kapaciteta brodova putem davanja brodova u charter, primanja rezervacija za teret/putnike, marketingom i imenovanjem agenata. Oni tako izbjegavaju odgovornost za organizaciju plovidbe u navigacijsko-tehničkom smislu, što je protivno ciljevima Pomorskih smjernica, osobito ciljevima održavanja i unaprjeđenja stručnosti u pomorstvu (pomorskog *know-howa*) te zaštite i promicanja zaposlenosti europskih pomoraca. Vidi Jürgen Werner, M., *Commentary on the Community Guidelines on State Aid to Maritime Transport and Regulation 3094/95 on Aid to Shipbuilding*, *op. cit.*, str. 362; Odluka Komisije od 19. prosinca 2017. o državnoj potpori SA.33829 (2012/C) – Malteški sustav poreza po tonaži broda i druge mjere države u korist brodarskih društava i njihovih dioničara, t. 286. – 287.

¹²⁰ Opširnije o Komisijinoj praksi u vezi s iskorištavanjem brodova između povezanih osoba unutar iste grupe vidi *supra*, t. 2.3.3.

malteškom porezu po tonaži Komisija je podigla iznos dopuštenih udjela kapaciteta brodova danih u zakup bez posade s 20 % na 50 % flote brodarskog društva te je dodatno zauzeo stajalište kako niži maksimalan prag ne bi bio primjeren jer bi moglo doći do diskriminacije manjih brodara koji imaju na raspolaganju manji broj brodova.¹²¹ Stoga smatramo kako je potrebno uskladiti odredbe PZ-a o primjeni poreza po tonaži na brodove dane u zakup odlukom EK-a o malteškom sustavu poreza po tonaži te dopušteni udio kapaciteta brodova danih u zakup bez posade s 20 % flote brodarskog društva povisiti na 50 % flote.

Također, odredbe PZ-a treba uskladiti s uvjetima iz t. 86. Odluke EK-a o potpori SA.37912 (2013/N) o uvođenju sustava poreza po tonaži broda u korist međunarodnog pomorskog prometa u RH kojom su se hrvatske vlasti obvezale da će uvođenjem određenih ograničenja izmijeniti taj sustav kako bi omogućile da društva, koja se u znatnoj mjeri ili isključivo bave zakupom brodova te se ne mogu smatrati društvima koja se bave pomorskim prijevozom u smislu Pomorskih smjernica, budu isključena iz povlaštenog sustava oporezivanja po tonaži. To se odnosi na sljedeća ograničenja: 1) djelatnosti davanja u zakup broda bez posade moraju biti povezane s privremenim viškom kapaciteta; 2) privremeni višak kapaciteta mora biti povezan s vlastitim brodarskim uslugama brodarskog društva koje je korisnik pogodnosti, i to najdulje na rok od tri godine; 3) stečeni prekomjerni kapaciteti (kupljeni ili zakupljeni), isključivo za potrebe davanja u zakup, ne ispunjavaju uvjete za oporezivanje po tonaži broda; 4) udio kapaciteta danog u zakup ne smije biti veći od 20 % brodareve flote u sustavu oporezivanja po tonaži. Kao što je navedeno, posljednji bi uvjet trebalo izmijeniti te dopušteni udio kapaciteta brodova danih u zakup povisiti s 20 % na 50 % flote brodarskog društva.¹²²

U vezi s primjenom poreza po tonaži na brodarske ugovore na vrijeme/putovanje, Komisija je zauzela stajalište da naručitelja prijevoza kod brodarskih ugovora na vrijeme/putovanje, kod brodova uzetih u brodarski ugovor, mogu ostvariti pravo na potporu u obliku poreza po tonaži broda. Takvo je pravo moguće ostvariti pod uvjetom da ova vrsta brodarske djelatnosti pridonosi ciljevima Pomorskih smjernica, osobito promicanju plovidbe pod zastavom EU-a/EGP-a, unaprjeđenju stručnosti u pomorstvu ili kombinaciji ova dva cilja. U skladu s praksom odlučivanja EK-a smatra se da je doprinos ciljevima Pomorskih smjernica ostvaren ako je ispunjen jedan od uvjeta, koji su propisani kao

¹²¹ Odluka Komisije od 19. prosinca 2017. o državnoj potpori SA.33829 (2012/C) – Malteški sustav poreza po tonaži broda i druge mjere države u korist brodarskih društava i njihovih dioničara, t. 264.

¹²² Državna potpora SA.37912 (2013/N) – Hrvatska, Uvođenje sustava poreza po tonaži broda u korist međunarodnog pomorskog prometa, t. 86.

alternativni. Među njima je i uvjet prema kojem udio plovila koja ne plove pod zastavom EU-a/EGP-a, a koja su uzeta u brodarski ugovor na određeno vrijeme/putovanje ne premašuje 75 % flote korisnika na koju se primjenjuje porez po tonaži.¹²³ Ovo je rješenje odobreno Odlukom EK-a o državnoj potpori SA.37912 (2013/N) o uvođenju sustava poreza po tonaži broda u korist međunarodnog pomorskog prometa u RH, pa nema zapreke da se nastavi primjenjivati važeća odredba PZ-a o uključivanju u sustav poreza po tonaži za dobiti ostvarene pomorsko-plovidbenim poslovima brodovima uzetim u brodarski ugovor.¹²⁴

Prema PZ-u, trgovačka društva imaju pravo na potporu poreza po tonaži u odnosu na dobit ostvarenu pružanjem usluga poslovođe broda za tehničko vođenje broda i/ili popunjavanje broda posadom pod sljedećim uvjetima:

- da najmanje 51 % njihovih zaposlenika čine državljani EU-a/EGP-a;
- da je dvije trećine brodova pod njihovim vođenjem vođeno iz država članica EU-a/EGP-a, bez obzira na to obavlja li se vođenje iz ureda poslovođe ili je podugovoreno s drugim poslovođiteljima;
- da je 60% brodova koje vode upisano u upisnike država članica EU-a/EGP-a;
- da udovoljavaju i drugim zahtjevima sadržanim u pravilima i Smjernicama EU-a o državnim potporama za poslovođe.

Ove odredbe treba tumačiti u skladu s ciljevima Pomorskih smjernica tako da je i dobit ostvarena komercijalnim upravljanjem prihvatljiva za oporezivanje porezom po tonaži ako se pruža u okviru, odnosno zajedno s pružanjem usluga poslovođenja broda za tehničko vođenje broda i/ili popunjavanje broda posadom jer se tako pridonosi ostvarenju ciljeva iz dijela 2.2. Pomorskih smjernica, što je potvrđeno u praksi odlučivanja Komisije, npr. u slučaju Irske,¹²⁵ Cipra¹²⁶ i Malte.¹²⁷

¹²³ Odluka Komisije od 13. svibnja 2003. u predmetu N737/2002 o francuskom porezu po tonaži broda, t. 35.; Odluka Komisije od 24. travnja 2017. u predmetu SA.45764 koju je provela Litva, t. 37.; Odluka Komisije od 19. prosinca 2017. o državnoj potpori SA.33829 (2012/C) – Malteški sustav poreza po tonaži broda i druge mjere države u korist brodarskih društava i njihovih dioničara, t. 286.

¹²⁴ Državna potpora SA.37912 (2013/N) – Hrvatska, Uvođenje sustava poreza po tonaži broda u korist međunarodnog pomorskog prometa, t. 105. i 120.

¹²⁵ Odluka Komisije od 11. prosinca 2002. u predmetu N 504/02 o državnoj potpori koju je provela Irska, *supra*, bilj. 62.

¹²⁶ Državna potpora SA. 51809 (2019/N) – Cipar, Produljenje ciparskog poreza na tonažu i sheme za pomorce, C(2019) 8916 final, Bruxelles, 16. prosinca 2019.

¹²⁷ Odluka Komisije od 19. prosinca 2017. o državnoj potpori SA.33829 (2012/C) – Malteški sustav poreza po tonaži broda i druge mjere države u korist brodarskih društava i njihovih dioničara, *supra*, bilj. 23.

Odredbe PZ-a o pravu na potporu poreza po tonaži u odnosu na dobit ostvarenu pružanjem usluga poslovođe broda usklađene su s relevantnim odredbama Pomorskih smjernica te Smjernica o državnim potporama za poslovođe (v. *supra*, t. 2.3.2.), osim u uvjetu o udjelu od »60 % brodova« s obzirom na to da Pomorske smjernice u dijelu 3.1. izričito navode da se radi o neto tonaži brodova. Smatramo kako se u ovom slučaju radi o očitog pogrešci u pisanju i kako bi odredbu trebalo tumačiti teleološki, odnosno da se radi o postotku neto tonaže brodova, a ne o broju brodova. Naime, drugačijim tumačenjem poslovođe koji upravljaju raznolikom flotom s velikim odstupanjem neto tonaže različitih tipova brodova bili bi u povoljnijem položaju kada bi se njihov udio izračunavao brojem jedinica umjesto neto tonažom jer bi veći broj brodova manje tonaže mogli upisati u upisnike država članica EU-a/EGP-a, a manji broj brodova s većom tonažom u upisnike trećih država. Smatramo kako to nije bila namjera zakonodavca, stoga bi pri izmjeni PZ-a navedenu odredbu trebalo izmijeniti te umjesto »60 % brodova« propisati obvezu upisa »60 % neto tonaže« brodova koje poslovođe vode u registre država članica EU-a/EGP-a.

Brodarski poduzetnici imaju pravo na potporu poreza po tonaži u odnosu na dobit od prodaje brodova prijavljenih u sustav poreza po tonaži i njihove opreme, od prodaje dionica ili udjela u trgovačkim brodarskim društvima čiji brodovi, uključeni u sustav poreza po tonaži, obavljaju pomorsko-plovidbene poslove; iz prihoda od dividendi i udjela u dobiti koje imaju u ovisnim trgovačkim brodarskim društvima u tuzemstvu i inozemstvu, a čiji brodovi, uključeni u sustav poreza po tonaži, obavljaju pomorsko-plovidbene poslove; te od kamata i drugih prihoda proisteklih od korištenja bankovnih računa i depozita na bankovnim računima te osiguranja i ugovora o ograničavanju valutnih rizika vezanih za obavljanje brodarske djelatnosti brodova čija neto tonaža sudjeluje u obračunu poreza po tonaži broda. Dakle, treba se raditi o dobiti ostvarenoj obavljanjem pomorsko-plovidbenih poslova brodovima uključenim u sustav poreza po tonaži, a korisnici potpore mogu biti isključivo brodarska društva. Tako, npr., ako se prihod od dividendi i udjela u dobiti koji imaju u ovisnim trgovačkim brodarskim društvima ne isplaćuje brodarskom trgovačkom društvu u sustavu poreza po tonaži, nego njegovim dioničarima, tada se na taj prihod plaća redovan porez na kapitalnu dobit, a ne porez po tonaži. Ovakvo je rješenje logično i opravdano jer brodarska društva, u pravilu, funkcioniraju po načelu »jedan brod – jedno društvo« (engl. *single ship company*), gdje je jedno društvo osnovano u inozemstvu i registrirani vlasnik broda, a osim toga broda nema druge imovine. Kada dobit tih društava ne bi bila uključena u sustav poreza po tonaži, brodarima bi bilo onemogućeno

korištenje sustava jer se dobit ovisnog društva ne bi mogla isplatiti matici – brodaru koji sudjeluje u sustavu poreza po tonaži.¹²⁸

4.1.1. Pomorsko-plovidbeni poslovi i pomoćni poslovi prema PZ-u

Hrvatskim sustavom poreza po tonaži predviđeno je da porezni obveznik ima pravo na potporu poreza po tonaži u odnosu na dobit ostvarenu samo iz određenih vrsta djelatnosti ili poslova, a to su pomorsko-plovidbeni (engl. *core activities*) i pomoćni poslovi (engl. *ancillary activities*).

U čl. 429. st. 2. PZ-a »pomorsko-plovidbeni poslovi definirani su kao poslovi prijevoza putnika i/ili tereta morem izvan unutarnjih morskih voda i teritorijalnog mora RH, između luka u RH i stranih luka, odnosno između luka u RH i odobalnih objekata izvan teritorijalnog mora RH ili između stranih luka ili odobalnih objekata«. Prema PZ-u »pomorsko-plovidbeni poslovi obuhvaćaju i sljedeće pomoćne poslove:

– poslove u vezi s prijevozom putnika i pružanjem usluga putnicima za vrijeme njihova prijevoza brodom uključenim u sustav poreza po tonaži, osim usluga kockarnica, prodaje luksuzne robe i organizacije izleta za putnike,¹²⁹

– privremeno skladištenje i carinjenje tereta;

– poslove u vezi s prijevozom tereta i putnika iz lučkog područja na brod i s broda, koji prijevoz je uključen u cijenu usluge prijevoza;

– iznajmljivanje kontejnera, ukrcaj tereta na brod i iskrcaj tereta s broda, uključujući i manevriranje kontejnerima unutar lučkog područja prije ili poslije prijevoza brodom koji je u sustavu poreza po tonaži;¹³⁰

¹²⁸ O poslovanju po načelu »jedan brod – jedno društvo« vidi Marin, J., *Proboj pravne osobnosti u pomorskom pravu*, *Poredbeno pomorsko pravo = Comparative Maritime Law*, god. 40 (2001.), br. 155, str. 83-115.

¹²⁹ Odluka Komisije od 30. lipnja 2004. u predmetu C20/2003 o državnoj potpori koju je provela Belgija, t. 47; Odluka Komisije od 19. prosinca 2017. o državnoj potpori SA.33829 (2012/C) – Malteški sustav poreza po tonaži broda i druge mjere države u korist brodarških društava i njihovih dioničara, t. 273.

¹³⁰ Odluka Komisije od 24. ožujka 2010. u predmetu SA.30338 – Cipar, Uvođenje sustava poreza po tonaži broda u korist međunarodnog pomorskog prometa, t. 85.; Odluka Komisije od 24. travnja 2017. u predmetu SA.45764 koju je provela Litva, t. 9.; Odluka Komisije od 19. prosinca 2017. o državnoj potpori SA.33829 (2012/C) – Malteški sustav poreza po tonaži broda i druge mjere države u korist brodarških društava i njihovih dioničara, t. 89.

– korištenje uredskih objekata u funkciji iskorištavanja broda koji je u sustavu poreza po tonaži;¹³¹

– korištenje objekata za prodaju karata, putničkih i lučkih terminala te usluga izdavanja i prodaje karata za prijevoz brodom koji je u sustavu poreza po tonaži;¹³²

– administrativne poslove i poslove osiguranja u vezi s brodom koji je u sustavu poreza po tonaži.¹³³«

Odredbe PZ-a o pomoćnim poslovima, podobnim za dodjelu potpore poreza po tonaži, usklađene su s praksom odlučivanja EK-a u predmetima o odobravanju, proširenju i produženju sustava poreza po tonaži broda u državama članicama.

Prema čl. 8.a Pravilnika o postupku i načinu korištenja prava na porez po tonaži broda »udio pomoćnih poslova u ukupnim prihodima od pomorsko-plovidbenih poslova iz članka 429. stavka 2. Pomorskog zakonika može biti najviše 50 %«. Odlučujući o malteškom porezu po tonaži Komisija je zauzela stajalište kako bi prihodi od osnovnih djelatnosti uvijek trebali činiti više od 50 % ukupnih (osnovnih i dodatnih) bruto prihoda plovila.¹³⁴ Smatramo kako bi u čl. 8.a Pravilnika o postupku i načinu korištenja prava na porez po tonaži broda trebalo izričito navesti da se radi o 50 % ukupnih bruto prihoda plovila, u skladu s Komisijinom praksom u predmetu o malteškom porezu po tonaži. Takva bi definicija bila poticajna za razvoj brodarske industrije jer nameće manja ograničenja u obavljanju i pomoćnih poslova nego u slučaju kada bi dopušteni udio pomoćnih poslova u prihodima od pomorsko-plovidbenih poslova iz čl. 429. st. 2. PZ-a mogao biti najviše 50 % ukupnih neto prihoda.

¹³¹ Odluka Komisije od 24. ožujka 2010. u predmetu SA.30338 – Cipar, Uvođenje sustava poreza po tonaži broda u korist međunarodnog pomorskog prometa, t. 86.

¹³² Odluka Komisije od 24. ožujka 2010. u predmetu SA.30338 – Cipar, Uvođenje sustava poreza po tonaži broda u korist međunarodnog pomorskog prometa, t. 86.

¹³³ Odluka Komisije od 20. prosinca 2011. u predmetu N448/2010 o finskom porezu po tonaži broda, t. 9. i 31.; Odluka Komisije od 24. travnja 2017. u predmetu SA.45764 koju je provela Litva, t. 9.

¹³⁴ Odluka Komisije od 19. prosinca 2017. o državnoj potpori SA.33829 (2012/C) – Malteški sustav poreza po tonaži broda i druge mjere države u korist brodarskih društava i njihovih dioničara, t. 271.

4.2. Plovila

Plovila koja ispunjavaju uvjete za potporu poreza po tonaži navedena su u čl. 429. st. 2., 3. i 4. PZ-a u kojima je sadržana definicija broda koja se koristi u ovom dijelu PZ-a i navedene su sve vrste plovila koja su obuhvaćena definicijom broda te su uključena u sustav poreza po tonaži u RH, kao i one vrste plovila koja nisu uključena u taj sustav.

Definicija broda uključenog u sustav poreza po tonaži obuhvaća različite vrste plovila. Prema čl. 429. st. 2. t. 1. PZ-a »brod jest:

- brod upisan u hrvatski upisnik brodova ovlašten, na temelju dodijeljene kategorije plovidbe i izdanih isprava, ploviti izvan unutarnjih morskih voda i teritorijalnog mora Republike Hrvatske radi obavljanja pomorsko-plovidbenih poslova te radi istraživanja ili pružanja drugih usluga vezanih uz djelatnosti na pučini¹³⁵ ili
- brod upisan u strani upisnik brodova.«

U vezi s brodovima upisanim u strani upisnik brodova treba istaknuti kako je u čl. 429.a st. 6. PZ-a propisano da svi brodovi uključeni u sustav poreza po tonaži broda moraju biti strateški, odnosno komercijalno upravljani iz RH ili druge države članice EU-a/EGP-a. Nadalje, čl. 429.b st. 3. PZ-a propisuje da u floti brodova koja sudjeluje u sustavu poreza po tonaži broda najmanje 60 % ukupne neto tonaže brodova moraju biti brodovi državne pripadnosti RH ili neke od država članica EU-a/EGP-a. Također, porezni obveznik dužan je u cijelom razdoblju za koje je podnio prijavu u sustav poreza po tonaži održavati najmanje 60 % ukupne neto tonaže brodova državne pripadnosti RH ili neke od država članica EU-a/EGP-a. Ovdje je riječ o ispunjavanju kriterija povezanosti sa zastavom jedne od država članica (engl. *flag link requirement*).

Prema čl. 429. st. 2. t. 3. PZ-a u sustav poreza po tonaži uključena je i jahta u međunarodnoj plovidbi iz čl. 126. st. 2. PZ-a¹³⁶ koja se koristi u gospodarske svrhe.

¹³⁵ Brodom koji obavlja istraživanja ili pruža druge usluge vezane uz djelatnosti na pučini i koji je uključen u sustav poreza po tonaži prema čl. 429. st. 3. PZ-a smatra se istraživački brod, brod za opskrbu nepomičnih i plutajućih odobalnih objekata, pokretni odobalni objekt za istraživanje i eksploataciju podmorja i brod koji ga opslužuje, brod za polaganje kabela ili cjevovoda i brod dizalica. To je u skladu s Odlukom Komisije od 27. travnja 2010. u predmetu N 714/2009 – Nizozemska, Proširenje sustava poreza po tonaži broda na plovila za polaganje kabela i cjevovoda, plovila za istraživanje i plovila s dizalicama, t. 37. – 46. Vidi *supra*, t. 2.5.

¹³⁶ Prema čl. 126. st. 2. PZ-a »jahta u međunarodnoj plovidbi je jahta bez obzira na državnu pripadnost, sa stalno ukrcanom posadom koja tijekom 365 uzastopnih dana u najmanje 50% od broja obavljenih putovanja plovi iz hrvatske u stranu luku i obrnuto ili između stranih luka ili plovi na otvorenom moru ili u teritorijalnim vodama stranih država«.

Jahte u međunarodnoj plovidbi koje se koriste u gospodarske svrhe uključene su u hrvatski sustav poreza po tonaži proširenjem toga sustava 2020. godine.¹³⁷ Izmjenama čl. 5. t. 13. i 60., čl. 126. i čl. 429. st. 2., 4. i 5. PZ-a uvedene su nove definicije za jahte u međunarodnoj plovidbi koje obuhvaćaju jahte i velike putničke jahte.¹³⁸

To proširenje hrvatskog sustava izvršeno je u skladu s praksom Komisije koja je u odluci o malteškom sustavu poreza po tonaži proširila primjenu sustava poreza po tonaži na jahte koje se koriste u gospodarske svrhe, dok jahte i ostala plovila za razonodu nisu pokrivena potporom poreza po tonaži jer njihova primarna svrha nije obavljanje brodarske djelatnosti, kako se zahtijeva Pomorskim smjernicama, nego razonoda.¹³⁹ Također, međunarodna industrija jahti koje se koriste u gospodarske svrhe vrlo je kompetitivna, a države izvan EU-a/EGP-a odobravaju brodarskim poduzetnicima porezne olakšice kako bi ih privukle u svoje upisnike, što predstavlja dodatan razlog za uključenje jahti u sustav poreza po tonaži.¹⁴⁰

Člankom 429.b PZ-a propisani su i dodatni zahtjevi koje moraju ispunjavati brodovi čija neto tonaža sudjeluje u obračunu poreza po tonaži broda. Kao prvo, ti brodovi moraju zadovoljavati standarde sigurnosti koji nisu niži od onih propisanih u glavi petoj, dijelu trećem PZ-a. Nadalje, na brodovima koji sudjeluju u sustavu poreza po tonaži broda mora biti ukrancan najmanji broj vježbenika palube ili stroja, državljanina RH ili neke od država članica EU-a/EGP-a, određen godišnjim planom broja vježbenika koji se utvrđuje prema omjeru vježbenika i časnika u skladu s Pravilnikom o postupku i načinu korištenja prava na porez po tonaži broda (v. *supra*, t. 3.). PZ zahtijeva da u floti brodova koja sudjeluje u sustavu poreza po tonaži moraju biti prijavljeni svi brodovi koji zadovoljavaju

¹³⁷ Državna potpora SA.55577 (2019/NN) – Hrvatska, Proširenje sustava poreza po tonaži broda, t. 16.

¹³⁸ Prema čl. 5. t. 13. PZ-a »jahta jest plovni objekt za sport i razonodu, neovisno o tome koristi li se za osobne potrebe ili za gospodarsku djelatnost, a čija je duljina trupa veća od 15 metara i koji je namijenjen za dulji boravak na moru, te koji je osim posade ovlašten prevoziti do 12 putnika«. U skladu s čl. 5. t. 60. PZ-a »velika putnička jahta jest jahta duljine trupa jednakog 24 metra ili većeg te koja je osim posade ovlaštena prevoziti više od 12, ali ne više od 36 putnika«.

¹³⁹ Odluka Komisije od 19. prosinca 2017. o državnoj potpori SA.33829 (2012/C) – Malteški sustav poreza po tonaži broda i druge mjere države u korist brodarskih društava i njihovih dioničara, t. 242. – 244.

¹⁴⁰ Odluka Komisije od 19. prosinca 2017. o državnoj potpori SA.33829 (2012/C) – Malteški sustav poreza po tonaži broda i druge mjere države u korist brodarskih društava i njihovih dioničara, t. 72.

uvjete propisane za sudjelovanje u sustavu poreza po tonaži, tzv. opcija sve ili ništa (engl. *all or nothing options*).¹⁴¹

4.3. Plovila koja ne ispunjavaju uvjete za oporezivanje po tonaži prema PZ-u

U skladu s čl. 429. st. 4. PZ-a u sustav poreza po tonaži nisu uključena sljedeća plovila:

- » - jahta,
- ribarski brod,
- tehnički plovni objekt,¹⁴²

- tegljač odnosno potiskivač osim ako se najmanje 50 % djelatnosti koje taj tegljač odnosno potiskivač stvarno obavi tijekom godine odnosi na obavljanje pomorsko-plovidbenih poslova i ako vije zastavu Republike Hrvatske ili neke od država članica Europske unije ili Europskog gospodarskog prostora,

- brod jaružalo osim ako se najmanje 50 % djelatnosti koje taj brod stvarno obavi tijekom godine odnosi na obavljanje pomorsko-plovidbenih poslova i ako vije zastavu Republike Hrvatske ili neke od država članica Europske unije ili Europskog gospodarskog prostora.«

Hrvatski propisi o plovilima koji ne ispunjavaju uvjete za oporezivanje po tonaži usklađeni su s Pomorskim smjernicama, kojima je to predviđeno za tegljače i jaružala,¹⁴³ te praksom odlučivanja EK-a, u slučaju jahti i ribarskih brodova.¹⁴⁴ Te su vrste plovila izuzete iz sustava poreza po tonaži jer njihova primarna svrha nije pružanje usluga prijevoza morem, što Pomorske smjernice zahtijevaju kako bi se mogla dodijeliti potpora u obliku poreza po tonaži.

¹⁴¹ Poblže vidi *supra*, t. 3. Prema čl. 429.b st. 6. PZ-a »ako prijavu u sustav poreza po tonaži podnese jedna od povezanih pravnih osoba koje su u odnosu vladajućeg i ovisnih brodovlasničkih trgovačkih društava i sva druga povezana brodovlasnička trgovačka društva koja su dio tog koncerna moraju u sustav poreza po tonaži prijaviti sve brodove koji zadovoljavaju uvjete propisane za sudjelovanje u sustavu poreza po tonaži«.

¹⁴² Prema čl. 5. t. 55. PZ-a »tehnički plovni objekt jest brod, sa ili bez mehaničkog poriva koji je namijenjen za obavljanje tehničkih radova (bager, dizalica, jaružalo, pokretni odobalni objekt za istraživanje i eksploataciju podmorja i sl.)«. Određene vrste tehničkih plovnih objekata kao što su, npr., jaružala ili pokretni odobalni objekti za istraživanje i eksploataciju podmorja pod određenim uvjetima mogu biti uključeni u hrvatski sustav poreza po tonaži. Vidi *supra*, t. 4.2. i 2.5.

¹⁴³ Vidi Pomorske smjernice, t. 3.1.

¹⁴⁴ Odluka Komisije od 19. prosinca 2017. o državnoj potpori SA.33829 (2012/C) – Malteški sustav poreza po tonaži broda i druge mjere države u korist brodarskih društava i njihovih dioničara, t. 242. – 244. i 255. – 257.

4.4. Prijedlozi za proširenje hrvatskog sustava poreza po tonaži

Mišljenja smo kako bi odredbe čl. 429. st. 2. PZ-a trebalo proširiti uključivanjem još dviju vrsta brodova u sustav poreza po tonaži.

Kao prvo, to su brodovi koji obavljaju pomorsku kabotažu u RH, osobito otočnu kabotažu.¹⁴⁵ U PZ-u ugrađeno je opće načelo iz Pomorskih smjernica prema kojem je potpora poreza po tonaži namijenjena plovilima u međunarodnoj plovidbi izloženima međunarodnoj konkurenciji koja se dodjeljuje brodarskim poduzetnicima iz Unije kako bi se mogli ravnopravno natjecati na međunarodnom tržištu s brodarima koji posluju prema sličnim sustavima poreznih olakšica. Kao što je već navedeno (vidi *supra*, t. 2.5.), Italija, Španjolska i Danska u sustav poreza po tonaži uključile su i plovila koja obavljaju pomorsku kabotažu, a upisana su u njihove međunarodne registre.

Proširenje sustava poreza po tonaži na ovu vrstu plovila Italija je opravdala visokim troškovima talijanske zastave te konkurentskim pritiscima brodova drugih zastava koji zbog liberalizacije tržišta pomorske kabotaže u EU-u mogu pružati tu vrstu usluga na čitavom teritoriju Unije.¹⁴⁶

Na te bi se razloge mogla pozvati i RH s drugim po veličini arhipelagom u Sredozemlju koji se sastoji od tisuću dvjesto četrdeset četiri prirodne formacije, uključujući sedamdeset osam otoka od kojih je pedeset dva stalno naseljeno (na otocima živi svaki trideseti stanovnik RH). Redovno održavanje linijskog obalnog pomorskog prometa, odnosno javne usluge koja omogućuje cjelogodišnju povezanost otoka s kopnom i podršku otočnim zajednicama od iznimne je važnosti za RH. Hrvatski brodari koji pružaju usluge pomorske kabotaže izloženi su konkurenciji brodara iz EU-a, ponajprije talijanskih brodara koji zbog liberalizacije tržišta pomorske kabotaže u EU-u mogu obavljati pomorsku kabotažu i u RH. Talijanski brodari koji mogu konkurirati za obavljanje pomorske kabotaže u RH uključeni su u povlašteni sustav oporezivanja po tonaži, predviđen propisima o Talijanskom međunarodnom registru,¹⁴⁷ dok su hrvatski brodari koji pružaju usluge pomorske kabotaže podložni općem porezu na dobit jer njihova djelatnost obuhvaća iskorištavanje plovila koja ne plove u međunarodnoj plovidbi, što PZ određuje kao uvjet za dodjelu potpore poreza po tonaži. S druge strane, iako ne pružaju usluge međunarodnog pomorskog prijevoza, hrvatski brodari koji obavljaju pomorsku kabotažu u RH izloženi su

¹⁴⁵ Bulum, B.; Pijaca, M., Utjecaj prakse Institucija Europske Unije na regulaciju dodjele prava pružanja usluga pomorske kabotaže u Republici Hrvatskoj, *Godišnjak Akademije pravnih znanosti Hrvatske*, god. XV (2024.), br. 1, str. 1-25.

¹⁴⁶ Vidi *supra*, t. 2.5.

¹⁴⁷ Vidi *supra*, bilj. 79.

međunarodnoj konkurenciji brodara iz EU-a koji mogu pružati usluge pomorske kabotaže u RH. Liberalizacijom tržišta usluga pomorske kabotaže u EU-u poslovanje u međunarodnoj plovidbi više nije nužan preduvjet izloženosti međunarodnoj konkurenciji, odnosno moguće je da brodari budu izloženi međunarodnoj konkurenciji i u državi u kojoj su registrirani. Također, ako bi se hrvatski brodari natjecali za pružanje usluga pomorske kabotaže u drugoj državi članici, oni bi bili u nepovoljnijem konkurentskom položaju od brodara iz drugih država članica uključenih u sustav oporezivanja po tonaži. Naposljetku, mnogobrojni zahtjevi EU-a u odnosu na smanjenje emisija i poticanje ekološki prihvatljivih brodova odnose se jednako za sve brodare koji obavljaju pomorsku kabotažu u državama članicama, stoga će brodari iz drugih država članica uključenih u sustav oporezivanja po tonaži moći izdvajati znatno više sredstava za financiranje takvih investicija, čime će hrvatski brodari biti i u tom dijelu u znatno nepovoljnijoj tržišnoj poziciji. Stoga bi porezno rasterećenje hrvatskih linijskih brodara, njihovim uključivanjem u sustav poreza po tonaži, omogućilo preusmjeravanje tih sredstava u nabavu ekološki prihvatljivih brodova čije će korištenje pri obavljanju pomorske kabotaže (prijevoz putnika na kraćim relacijama između urbaniziranih naselja) u dogledno vrijeme postati obvezno za brodare.

Drugo proširenje hrvatskog sustava poreza po tonaži, po našem mišljenju, trebalo bi obuhvatiti brodove koji obavljaju operacije spašavanja na moru. Prema čl. 429. st. 3. PZ-a brodovi koji uživaju potporu poreza po tonaži, a koji se koriste radi istraživanja ili pružanja drugih usluga vezanih uz djelatnosti na pučini su: istraživački brod, brod za opskrbu nepomičnih i plutajućih odobalnih objekata, pokretni odobalni objekt za istraživanje i eksploataciju podmorja i brod koji ga opslužuje, brod za polaganje kabela ili cjevovoda te brod dizalica.¹⁴⁸ Smatramo kako bi se ovaj popis trebao proširiti izričitim navođenjem plovila koja obavljaju operacije spašavanja na moru. Komisija je to odobrila u odluci o proširenju talijanskog sustava poreza po tonaži. Odlučujući o proširenju talijanskog sustava poreza po tonaži na plovila za spašavanje na moru i pomoć na otvorenom moru, Komisija je navela kako glavna djelatnost plovila za spašavanje i pomoć na moru ne predstavlja pomorski promet. Stoga ta djelatnost ne može biti podobna za potporu poreza po tonaži izravnom primjenom Pomorskih smjernica. Unatoč tomu, spašavanje na moru i pomoć na otvorenom moru mogli bi biti prihvatljivi za oporezivanje po tonaži primjenom čl. 107. st. 3. t. (c) UFEU-a te Pomorskih smjernica na temelju argumenta analogije (lat. *argumentum a simili*), pod uvjetom da takve djelatnosti dijele dovoljan broj obilježja usporedivih s pomorskim prometom. Komisija je zaključila

¹⁴⁸ Vidi *supra*, t. 4.2.

da se Pomorske smjernice mogu, na temelju argumenta analogije, primijeniti na plovila koja ne obavljaju pomorski promet, konkretno plovila za spašavanje na moru i pomoć na otvorenom moru, pod uvjetom da je tržište na kojem posluju otvoreno za međunarodnu konkurenciju te da postoji visok rizik od napuštanja zastava i premještanja djelatnosti u države koje tim operatorima nude povoljnije uvjete kada je riječ o oporezivanju.¹⁴⁹

4.5. Visina poreza po tonaži

Brodarima se naplaćuje paušalni iznos poreza na godišnjoj razini za svako plovilo, pri čemu se visina poreza određuje na temelju njegove neto tonaže. Prema čl. 429.e st. 1. PZ-a porez se utvrđuje i plaća u sljedećem godišnjem iznosu:

		Neto tonaža		
0-100	1001-10000	10001-25000	25001-40000	>40000
270,00 HRK (~35,44 €)	230,00 HRK (~30,19 €)	150,00 HRK (~19,69 €)	95,00 HRK (~12,47 €)	55,00 HRK (~7,22 €)
za svakih 100 jedinica neto tonaže	za svakih 100 jedinica neto tonaže	za svakih 100 jedinica neto tonaže	za svakih 100 jedinica neto tonaže	za svakih 100 jedinica neto tonaže

Tablica 1. Godišnje porezno opterećenje brodara uključenih u hrvatski sustav poreza po tonaži. Izvor: Državna potpora SA.37912 (2013/N) – Hrvatska, Uvođenje sustava poreza po tonaži broda u korist međunarodnog pomorskog prometa, t. 35.^{150 151}

¹⁴⁹ Opširnije vidi t. 2.5. Odluka Komisije od 13. travnja 2015. u predmetu SA.38085 (2013/N) o produljenju talijanskog sustava poreza po tonaži broda (uključujući njegovu primjenu na plovila za spašavanje na moru i pomoć na otvorenom moru), t. 54.

¹⁵⁰ Pri preračunavanju iznosa iz kuna u euro u odluci SA.37912 (2013/N) o uvođenju poreza po tonaži u RH i odluci SA.55577 (2019/NN) o proširenju tog sustava nije korišten tečaj konverzije u iznosu od 7,53450 HRK za 1,00 EUR koji je Vijeće EU-a utvrdilo kao fiksni tečaj po kojem se kuna zamjenjuje eurom jer je taj tečaj utvrđen nakon donošenja Odluke EK-a o uvođenju i proširenju sustava poreza po tonaži u RH. Stoga je kod preračunavanja iznosa iz PZ-a u eure potrebno koristiti tečaj konverzije kune u euro koji je Vijeće EU-a utvrdilo kao fiksni te izmijeniti čl. 429.e st. 1. i 3. PZ-a navođenjem odgovarajućih iznosa u eurima.

¹⁵¹ Iznosi navedeni u tablici 1. preuzeti su iz ciparskog zakona o porezu po tonaži. Vidi *The Merchant Shipping (Fees and Taxing Provisions) Law of 2010 (Law 44(1)/2010)*, *Gazette of the Republic of Cyprus*, No. 4241, Supplement I(I), 14. svibnja 2010.

Godišnji iznos poreza koji se plaća za svaki brod u RH ne temelji se na tzv. fiktivnoj dobiti koju primjenjuje većina država članica,¹⁵² a koja se određuje množenjem neto tonaže plovila brodarskog poduzetnika sa standardnom visinom dnevne dobiti po toni i brojem dana u kojima je zarađivao brod (tzv. fiktivna dobit), te se na tako utvrđeni iznos dobiti primjenjuje redovna stopa poreza na dobiti.

Prema hrvatskom sustavu, pri obračunu poreza po tonaži koriste se tonažni razredi s utvrđenim paušalnim iznosima poreza prema padajućoj skali, formirani s obzirom na neto tonažu brodova. Sličan sustav paušalnog oporezivanja koristi i Cipar.¹⁵³

U skladu s čl. 429.e st. 5. PZ-a, poslovođe brodova plaćaju porez po tonaži u iznosu od 25 % iznosa propisanih u st. 1. i 2. toga članka jer je njihov prihod, ako se uspoređi u odnosu na prihod ostvaren iskorištavanjem određenog broda, znatno niži od prihoda brodarka. Takva je regulacija u skladu s t. 7. Smjernica o državnim potporama poslovođama.¹⁵⁴

Prema čl. 429.e st. 3. PZ-a, porez po tonaži broda za jahte u međunarodnoj plovidbi koje se koriste u gospodarske svrhe (u nastavku: prihvatljive jahte) predstavlja paušalni iznos utvrđen na temelju duljine trupa ili kombinacije duljine trupa i neto tonaže te se plaća na godišnjoj razini u sljedećim iznosima:

a) za jahte duljine trupa do 24 m: paušalni iznos od 3.500,00 HRK (približno 470,59 EUR);

b) za jahte duljine trupa 24 m ili dulje:

(i) do 3000 neto tona: paušalni iznos od 7.500,00 HRK (približno 1.008,40 EUR);

(ii) između 3001 i 10000 neto tona: porez u iznosu od 1.500,00 HRK (približno 201,68 EUR) za svakih dodatnih 100 jedinica neto tonaže;

(iii) između 10001 i 25000 neto tona: porez u iznosu od 1.000,00 HRK (približno 134,45 EUR) za svakih dodatnih 100 jedinica neto tonaže.¹⁵⁵

¹⁵² Vidi, npr., način obračuna poreza po tonaži u Italiji. »Porezno opterećenje je godišnji iznos koji bi se platio za svaki brod koji ulazi u prijavljeni program. Obračunava se na sljedeći način: [(dnevna porezna stopa) x (tonaža broda) za svaki tonažni razred] x (365 dana) x (Stopa poreza na dobit od 24 % primjenjiva u Italiji)«, Državna potpora SA.109641 (2023/N) – Italija, Talijanski sustav poreza po tonaži (ponovno uvođenje 2024-2033), t. 111.

¹⁵³ Odluka Komisije od 24. ožujka 2010. u predmetu SA.30338 – Cipar, Uvođenje sustava poreza po tonaži broda u korist međunarodnog pomorskog prometa, SL C 144, 3. lipnja 2010.

¹⁵⁴ Vidi *supra*, t. 2.3.2.

¹⁵⁵ Državna potpora SA.55577 (2019/NN) – Hrvatska, Proširenje sustava poreza po tonaži broda, t. 25. – 27. Kao i kod iznosa iz čl. 429.e st. 1. PZ-a, pri preračunavanju iznosa iz

Jahta starosti do pet godina plaća godišnje iznose poreza po tonaži propisane čl. 429.e st. 3. PZ-a umanjene za 20 %. Tom se mjerom želi stimulirati upis novih jahti u hrvatski upisnik.

Nadležna hrvatska tijela obrazložila su primjenu diferenciranih (viših) stopa poreza po tonaži na prihvatljive jahte ukazujući na veću profitabilnost djelatnosti jahti u odnosu na profitabilnost ostalih plovila koja ispunjavaju uvjete za dodjelu potpore poreza po tonaži te na znatno nižu neto tonažu jahti u usporedbi s neto tonažom ostalih prihvatljivih plovila. Također, upozorila su kako bi primjena jednakih stopa poreza po tonaži broda na jahte, koje su odobrene za ostala plovila, rezultirala nerazmjerno niskim porezom po tonaži broda za jahte. Komisija je prihvatila taj argument i odobrila tražene iznose potpora.

5. PRIMJENA DODATNOG POREZA NA DOBIT U BRODARSTVU

Pitanje opravdanosti primjene tzv. dodatnog poreza na dobit u segmentu brodarstva u RH, koji je obuhvaćen posebnim sustavom oporezivanja porezom po tonaži, postalo je aktualno donošenjem Uredbe Vijeća (EU) 2022/1854 od 6. listopada 2022. o hitnoj intervenciji za rješavanje pitanja visokih cijena energije (u nastavku: Uredba 2022/1854).¹⁵⁶

Cilj donošenja Uredbe 2022/1854 bilo je uvođenje solidarnog poreza za kompanije koje obavljaju djelatnosti u sektorima sirove nafte, prirodnog plina, ugljena i rafinerija, a koje su tijekom energetske krize, izazvane ratom u Ukrajini, ostvarile višak dobiti ili ekstraprofite. Preporuka za dodatnim oporezivanjem prihvaćena je u državama članicama, pri čemu je većina njih ograničila primjenu novog nameta na energetske kompanije koje su ostvarile ekstraprofite na temelju špekulativnih cijena nafte, plina i električne energije. Međutim, RH primijenila je dodatni porez na dobit na čitavo gospodarstvo, uključujući brodarstvo.

Prema inicijalnom prijedlogu Zakona o dodatnom porezu na dobit,¹⁵⁷ obveznici toga poreza bili su svi poduzetnici koji su tijekom 2022. godine ostvarili

kuna u euro trebalo bi koristiti tečaj koji je utvrdilo Vijeće EU-a kao fiksni tečaj po kojem se kuna zamjenjuje eurom.

¹⁵⁶ SL L 261I, 7. listopada 2022., str. 1-21.

¹⁵⁷ *Narodne novine*, br. 151/2022, 9/2023. Osnovica za izračun dodatnog poreza bila je pozitivna razlika između oporezivog dobitka iz 2022. godine i prosječnog oporezivog dobitka u četiri prethodna porezna razdoblja uvećana za 20 %. Na tako izračunatu osnovicu naplaćivao se porez po stopi od 33 %. To znači da je tvrtka koja ispunjava uvjete za oporezivanje dodatnim porezom na dobit plaćala redovan porez na dobit za 2022. godinu po stopi od 18 %, a potom još na ostvareni ekstraprofit 33 % dodatnog poreza na dobit.

ukupni prihod veći od tristo milijuna kuna i oporezivi dobitak veći od 20 % u odnosu na prosjek oporezive dobiti u razdoblju od 2018. do 2021. godine.

Primjena Zakona o dodatnom porezu na dobit u segmentu brodarstva može se osporavati prvenstveno zbog njegove nespojivosti sa sustavom oporezivanja po tonaži primjenjivim na brodarske poduzetnike u RH, ali i zbog nesuglasnosti s pravnom stečevinom EU-a, kao i Ustavom i zakonima RH.

Kada je riječ o nesuglasnosti primjene Zakona o dodatnom porezu na dobit s Ustavom i zakonima RH, taj je zakon protivan čl. 90. st. 4. Ustava koji zabranjuje retroaktivnu primjenu propisa. Stavkom 5. tog članka propisana je ustavna osnova za povratno djelovanje pojedinih odredbi zakona, ali ne i cijelog novog zakona kojim se nameće dodatno porezno opterećenje. Zakon je, također, protivan i čl. 5. Općeg poreznog zakona¹⁵⁸ koji propisuje zabranu retroaktivnosti poreznih propisa kao opće načelo oporezivanja, što je potvrđeno i u praksi Ustavnog suda RH.¹⁵⁹

U vezi s nesuglasnostima primjene Zakona o dodatnom porezu na dobit u segmentu brodarstva s pravnom stečevinom EU-a treba ukazati na postojanje triju uvjeta koja moraju biti kumulativno ispunjena, a koja se koriste za utvrđivanje postojanja legitimnih očekivanja¹⁶⁰ zainteresiranih osoba, u skladu sa sudskom

¹⁵⁸ Opći porezni zakon, *Narodne novine*, br. 115/2016, 106/2018, 121/2019, 32/2020, 42/2020, 114/2022, 152/2024.

¹⁵⁹ »Ustavni sud u tom smislu naglašava da je pravo svakog pravnog subjekta da u trenutku donošenja poslovnih odluka zna kojim će se poreznim zahvatima javna vlast umiješati u njegov ostvareni dohodak, odnosno koja je i kakva mu je zakonom utvrđena porezna obveza.« Vidi Odluku i Rješenje Ustavnog suda Republike Hrvatske broj: U-I-4763/2012 i U-I-1342/2013 od 18. rujna 2013., *Narodne novine*, br. 120/2013, 27. rujna 2013.

¹⁶⁰ »Načelo zaštite legitimnih očekivanja do izražaja dolazi u slučajevima izmjene pravnoga režima, kada novo pravno uređenje dolazi u sukob s potencijalnim ostvarivanjem prava onih osoba kojima takva promjena pravnoga režima ide na štetu. Ono se ogleda u dva različita smjera: u legitimnom očekivanju daljnega korištenja prava koja je pojedinac stekao pravomoćnom upravnom odlukom te u legitimnom očekivanju kako će uprava pri donošenju odluke postupiti na način koji utvrđuje pravo u trenutku formalnog zahtijevanja toga prava. Stoga, bez obzira mijenja li se pravni režim zakonskim putem, podzakonskim općim aktima ili jednostavno promijenjenom upravnom praksom, postavlja se pitanje trebaju li pojedincima kojima je ranije, u skladu s prijašnjim pravnim režimom priznato kakvo pravo ili su skladno prijašnjem režimu osnovano očekivali ostvarivanje nekoga prava te se nalazili u specifičnom pravnom položaju, omogućiti ostvarivanje toga prava, premda ono nije usklađeno s novim pravnim režimom... Sud EU-a, također odlučujući o ukidanju ovlašćujuće upravne odluke u svojim se presudama na ovo načelo počeo pozivati na izmaku 50-ih godina 20. stoljeća, a krajem 70-ih utvrdio ga je jednim od temeljnih načela prava Unije i neizostavnim elementom pravne sigurnosti pojedinaca.« Vidi Đerđa, D., *Zaštita legitimnih očekivanja u upravnom pravu*, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, god. 34 (2013.), br. 1, str. 85-86.

praksom Suda EU-a. Prvo, institucije EU-a moraju zainteresiranoj osobi pružiti konkretna i bezuvjetna jamstva koja dolaze od ovlaštenih i pouzdanih izvora. Kao drugo, ta jamstva trebaju biti takve naravi da proizvode legitimna očekivanja kod onih kojima su upućena. Kao treće, jamstva moraju biti u skladu s pravom EU-a.¹⁶¹ Naime, kao što je već navedeno (v. *supra*, t. 4.), sustav oporezivanja brodarskih poduzetnika po tonaži broda u RH uveden je Izmjenama i dopunama Pomorskog zakonika iz 2011. godine sa stupanjem na snagu 1. siječnja 2013. godine. Člankom 429. PZ-a propisano je kako se porez po tonaži utvrđuje i plaća umjesto poreza na dobit, u skladu sa zakonom kojim se uređuje porez na dobit, neovisno o stvarnoj dobiti ili gubitku ostvarenom u poreznom razdoblju. Osim toga, Komisija je 1. travnja 2015. godine odobrila uvođenje potpore poreza po tonaži za brodarska trgovačka društva u RH na razdoblje od deset godina koje je još uvijek bilo na snazi u vrijeme donošenja Zakona o dodatnom porezu na dobit. U tom su smislu, u vrijeme donošenja Zakona o dodatnom porezu na dobit bila ispunjena sva tri uvjeta predviđena sudskom praksom Suda EU-a. Slijedom toga, može se smatrati da su bila legitimna očekivanja brodarara da će se sustav poreza po tonaži koji je omogućavao poreznu sigurnost brodarima, a uveden je zbog izrazito cikličke i volatilne prirode njihove djelatnosti, primjenjivati bez zapreka.

Kao što je uvodno objašnjeno, svrha uvođenja sustava poreza po tonaži jest omogućavanje porezne stabilnosti brodarima koji zbog izrazite cikličnosti i volatilnosti te djelatnosti u godinama s povoljnim uvjetima ostvaruju visoke dobitke, dok u godinama s nepovoljnim uvjetima trpe znatne gubitke. Ako se promatra dugoročno vremensko razdoblje, godine s »izvanrednim dobitcima« (engl. *windfall*) nisu iznimka nego pravilo, što je slučaj i s drugim brodarskim društvima unutar EU-a. Izvanredni gubici, također, dolaze u sličnim vremenskim intervalima i nisu iznimka nego pravilo. Empirijski je dokazano da je brodarstvo u prosjeku nisko profitabilna industrija, ali istodobno izrazito ciklična i volatilna, ovisna o makroekonomskim i geopolitičkim kretanjima koja utječu na visinu vozarina.

¹⁶¹ Vidi presudu od 11. ožujka 1987., *Van den Bergh en Jurgens BV and Van Dijk Food Products (Lopik) BV v Commission of the European Communities*, 265/85, EU:C:1987:121, t. 44.; presudu od 30. lipnja 2005., *Eugénio Branco Ld^a v Commission of the European Communities*, T347/03, EU:T:2005:265, t. 102. i u njoj navedenu sudsku praksu; presudu od 23. veljače 2006., *Cementbouw Handel & Industrie BV v Commission of the European Communities*, T282/02, EU:T:2006:64, t. 77.; presudu od 30. lipnja 2009., *Centre de promotion de l'emploi par la micro-entreprise (CPEM) v Commission of the European Communities*, T444/07, EU:T:2009:227, t. 126.; presudu od 1. ožujka 2017., *Société nationale maritime Corse Méditerranée (SNCM) v European Commission*, T-454/13, EU:T:2017:134, t. 282.

Naposljetku, treba napomenuti kako u RH posluju svega nekoliko brodara koji sudjeluju u međunarodnoj plovidbi te se konkurencija s kojom se natječu nalazi u drugim državama članicama EU-a, osobito u Grčkoj, Malti, Cipru, Njemačkoj, Italiji i Španjolskoj. Nijedna od navedenih država nije brodarima nametnula dodatan porez nespojiv sa sustavom poreza po tonaži, čime se hrvatski brodari stavljaju u nepovoljniji položaj u odnosu na druge brodare EU-a i krši načelo jednakosti zajamčeno Ustavom RH¹⁶² i pravnom stečevinom EU-a.

Nesigurnost u uređenju poreznog sustava, također, diskvalificira hrvatsku zastavu kao pogodnu za upis brodova.

Nadležna hrvatska tijela, u konačnici, uzela su u obzir specifičnu prirodu broderske djelatnosti te je usvojen Zakon o dodatnom porezu na dobit, a odredbom čl. 14. definiran je poseban način obračuna dodatnog poreza za obveznike poreza po tonaži.

Nakon isteka roka primjene Uredbe 2022/1854 (potkraj 2023. godine) na razini EU-a nije iskazana potreba za produljenjem obveze plaćanja dodatnog poreza na dobit jer se, srećom, nisu ostvarile prognoze za energetska krizu zbog rata u Ukrajini. Iskustvo s primjenom Uredbe 2022/1854 potvrdilo je kako pri donošenju *ad hoc* poreznih mjera primjenjivih u brodarstvu treba postupati s posebnim oprezom zbog specifične prirode sektora koji s razlogom ima poseban porezni tretman u većini pomorskih država na svijetu.

6. ZAKLJUČAK

U radu se analiziraju izvori prava EU-a o porezu po tonaži koji uključuju Pomorske smjernice te odluke EK-a u individualnim predmetima odobravanja i kontrole provođenja ove vrste potpora u kojima je Komisija zauzela stajališta o prihvatljivosti pojedinih mjera potpora koje su države članice predložile s obzirom na prihvatljive korisnike potpore, plovila koja ispunjavaju uvjete za opozivanje po tonaži, djelatnosti (glavne i pomoćne) koje su uključene u sustav poreza po tonaži, visinu poreza po tonaži te dodatne uvjete koji se brodarima postavljaju za sudjelovanje u sustavu poreza po tonaži. Glavni kriterij koji je Komisija primjenjivala pri odobravanju i kontroli ove vrste potpora bio je doprinos predloženih mjera ostvarenju ciljeva utvrđenih Pomorskim smjernicama.

¹⁶² Ustav Republike Hrvatske, *Narodne novine*, br. 56/1990, 135/1997, 113/2000, 28/2001, 76/2010, 5/2014.

Pozivajući se na stajališta zauzeta u svojim prethodnim odlukama, Komisija nastoji uskladiti sustave poreza po tonaži u državama članicama. Cilj takve Komisijine politike jest usklađivanje poreznog opterećenja koje države članice nameću brodarskim poduzetnicima te izbjegavanje njihova utrkivanja u dodjeljivanju potpora ili poreznog nadmetanja koji je ostvaren u velikoj mjeri. Treba istaknuti kako EK u svojoj praksi odlučivanja u postupcima odobravanja pojedinačnih programa državnih potpora u obliku poreza po tonaži konstantno proširuje primjenu Pomorskih smjernica iz 2004. godine na dodatne vrste plovila i pomoćne djelatnosti, pod uvjetom da iskorištavanje tih plovila i obavljanje pomoćnih djelatnosti doprinosi postizanju ciljeva Pomorskih smjernica i da su izloženi međunarodnom tržišnom natjecanju.

Hrvatski sustav poreza po tonaži usklađen je s Pomorskim smjernicama i praksom EK-a. Manje korekcije potrebne su u odnosu na davanje brodova u zakup i njihovo uzimanje u brodarski ugovor te utvrđivanje uvjeta za poslovođe brodova (v. *supra*, t. 4.1.). RH kao zemlja okrenuta turizmu u kojoj je, također, razvijen nautički turizam proširila je sustav poreza po tonaži 2020. godine i na jahte u međunarodnoj plovidbi koje se koriste u gospodarske svrhe.

Proširenje sustava poreza po tonaži koje bi, po našem mišljenju, bilo opravdano uvesti odnosi se na brodove koji obavljaju pomorsku kabotažu, što je Komisija već odobrila Italiji, Španjolskoj i Danskoj. RH kao država s drugim po veličini arhipelagom u Sredozemlju i velikim brojem otočnih naselja imala bi osnovu tražiti proširenje sustava poreza po tonaži na djelatnosti pomorske kabotaže i u širem opsegu od onog u kojem je ono odobreno navedenim državama članicama radi ostvarenja cilja teritorijalnog kontinuiteta, odnosno cjelogodišnje povezanosti otoka s kopnom.

Dodatno proširenje hrvatskog sustava poreza po tonaži trebalo bi obuhvatiti brodove koji obavljaju operacije spašavanja, što je Komisija već odobrila drugim državama članicama.¹⁶³

Kao što je već navedeno, Europa kao tradicionalno središte pomorstva gubi na važnosti zbog pojave pomorskih centara u azijskim državama. Zbog toga Udruženje europskih brodovlasnika (engl. *European Shipowners, European Community Shipowner's Associations*, u nastavku: ECSA) i Udruženje europskih brodogradilišta i proizvođača pomorske opreme (engl. *Shipyard's and Maritime Equipment Association*, u nastavku: SEA Europe) ističu potrebu za nastavkom provedbe poticajnih fiskalnih i socijalnih mjera u brodarstvu. Dodatno, uporaba

¹⁶³ Vidi *supra*, t. 4.4.

čistih goriva i digitalne tehnologije zahtijevat će nove vještine, obrazovanje te operativnu obuku pomoraca zbog čega će biti potrebno podupirati relevantne znanstvene i stručne institucije koje će provoditi njihovo usavršavanje i prekvalifikaciju. Naposljetku, ističe se nužnost razvoja europske brodogradnje, kao i proizvodnje pomorske opreme i čistih goriva. U zajedničkoj izjavi ECSA i SEA Europe navode kako je međunarodno konkurentna europska pomorska proizvodna industrija (brodogradilišta i proizvođači pomorske opreme) neophodna za međunarodno konkurentno europsko brodarstvo i obrnuto.¹⁶⁴

Također, izazov za globalnu konkurentnost brodarstva EU-a predstavljaju i zahtjevi za provođenjem mjera zelene i digitalne tranzicije. Ostvarenje ciljeva digitalne i zelene tranzicije prouzročit će velika financijska opterećenja za brodare iz EU-a. Stoga je osim potpore u obliku poreza po tonaži na razini Unije predviđeno kako brodari mogu konkurirati za dodjelu sredstava iz niza fondova kojima se podupire ostvarenje gore navedenih ciljeva kao što su, npr., Inovacijski fond i Plan EU-a za čistu industriju (v. *supra*, t. 1.).

Tako govori i izvješće eminentnog ekonomista Maria Draghija koji smatra kako je adekvatan regulatorni i porezni okvir omogućio da broderski sektor EU-a dosad ostane globalno konkurentan. Izvješće, također, utvrđuje da je brodarstvo zajedno sa zračnim prometom jedan od sektora koji će biti najteže dekarbonizirati. Draghi procjenjuje kako će potrebe za ulaganjima u tu svrhu, samo u sektoru brodarstva, iznositi oko 40 milijardi eura godišnje u razdoblju od 2031. do 2050. godine te ističe potrebu za olakšavanjem pristupa financiranju brodarstva.¹⁶⁵

¹⁶⁴ Vidi Deloitte, *EU Shipping Competitiveness Study*, *op. cit.*, str. 1 i ECSA; SEA Europe, *Joint Statement By European Shipowners|ECSA and SEA Europe on the European Maritime Industrial Strategy and the Sustainable Transport Investment Plan*, <https://ecsa.eu/wp-content/uploads/2025/03/Joint-Statement-ECSA-Sea-Europe.pdf> (pristup 19. svibnja 2025.).

¹⁶⁵ Mario Draghi bivši je predsjednik Europske središnje banke i jedan od velikih europskih ekonomskih umova. Komisija ga je angažirala kako bi izradio izvješće o svojoj viziji budućnosti europske konkurentnosti. Povećanje proizvodnje čistih goriva i inovativnih tehnologija u Europi postavljeno je kao glavni cilj. U tom smislu, izvješće utvrđuje potrebu za odgovarajućim pristupom financiranju, uključujući posebne pozive za brodarstvo u sklopu Inovacijskog fonda ETS-a. Više o izvješću Maria Draghija vidi ECSA, *Draghi Report Recognises Global Leadership of European Shipping and the Need to Remain Internationally Competitive*, 9. rujna 2024., <https://ecsa.eu/shipping-industry-calls-for-action-following-the-attack-on-the-mv-tutor-and-cargo-ship-verbena-2-2/> (pristup 20. veljače 2025.).

BIBLIOGRAFIJA

Knjige i poglavlja u knjigama:

1. Bulum, B., *Usluge pomorskog prijevoza i lučke djelatnosti u pravu tržišnog natjecanja Europske zajednice*, Inmag, Zagreb, 2010.
2. Jürgen Werner, M., *Commentary on the Community Guidelines on State Aid to Maritime Transport and Regulation 3094/95 on Aid to Shipbuilding*, Jessen, H.; Jürgen Werner, M. (ur.), *EU Transportation Law, Volume 1, Brussels Commentary on EU Maritime Transport Law*, Claeys & Casteels Law Publishers, Deventer/Leuven, 2016., str. 342-370.
3. Selkou, E.; Roe, M., *Globalisation, Policy and Shipping Fordism, Post-Fordism and the European Union Maritime Sector*, Transport Economics, Management and Policy Series, Edward Elgar Publishing Limited, Cheltenham, UK/ Northampton, USA, 2022.
4. Yin, Y., *The United Kingdom Tonnage Tax Regime: Compatibility with Relevant European Union Tax Law and Policy*, Mukherjee, P. K.; Mejia Jr., M. Q.; Xu, J. (ur.), *Maritime Law in Motion*, Springer, Cham, 2020., str. 713-740.
5. Whish, R.; Bailey, D., *Competition Law*, 11. izdanje, Oxford University Press, Oxford, 2024.

Članci i doktorske disertacije:

1. Bilbao-Ubillos, J.; Fernández-Sainz, A.; Payán-Azkue, R., *State Aid, EU Maritime Transport Policies and Competitiveness of EU Country Fleets*, *European Transport Research Review*, god. 13 (2021.), br. 1, str. 1-15.
2. Bulum, B., *Klauzule u ugovorima o time charteru*, *Poredbeno pomorsko pravo = Comparative Maritime Law*, god. 45 (2006.), br. 160, str. 65-96.
3. Bulum, B.; Pijaca, M., *Utjecaj prakse Institucija Europske Unije na regulaciju dodjele prava pružanja usluga pomorske kabotaže u Republici Hrvatskoj*, *Godišnjak Akademije pravnih znanosti Hrvatske*, god. XV (2024.), br. 1, str. 1-25.
4. Čorić, D., *Uvođenje poreza po tonaži broda u pomorsko zakonodavstvo Republike Hrvatske*, *Poredbeno pomorsko pravo = Comparative Maritime Law*, god. 50 (2011.), br. 165, str. 75-89.
5. Đerđa, D., *Zaštita legitimnih očekivanja u upravnom pravu*, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, god. 34 (2013.), br. 1, str. 83-111.

6. Kragić, P.; Jerolimov, D., Problem primjene poreza po tonaži kod brodarskih ugovora na putovanje, *Hrvatsko društvo za pomorsko pravo*, str. 1-7, https://hdpp.hr/wp-content/uploads/2024/04/Kragic_Jerolimov_Porez-po-tonazi.pdf (pristup 21. veljače 2025.).
7. Marin, J., Proboj pravne osobnosti u pomorskom pravu, *Poredbeno pomorsko pravo = Comparative Maritime Law*, god. 40 (2001.), br. 155, str. 83-115.
8. Pahlsson, R., Taxation of Maritime Transport – A Swedish Perspective, *Inter-tax*, god. 31 (2003.), br. 12, str. 546-557.
9. Pijaca, M., Rights, Obligations and Responsibilities of Bareboat Charter Parties, Vidan, P. et al. (ur.), *Zbornik radova 5. Međunarodne konferencije o pomorskoj znanosti (Book of Proceedings 5th International Maritime Science Conference – IMSC 2013)*, Pomorski fakultet Sveučilišta u Splitu, Solin, 2013., str. 166-173.
10. Pijaca, M., *Ugovor o zakupu broda*, doktorska disertacija, Sveučilište u Rijeci, Pravni fakultet, 2016.
11. Rogić Lugarić, T., More, brodovi i – porezi, *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu*, god. 72 (2022.), br. 1-2, str. 591-617.
12. Skorupan Wolff, V., Pravno uređenje ugovora o zakupu u hrvatskom pravu, *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu*, god. 58 (2008.), br. 1-2, str. 537-581.
13. Zhykharieva, V.; Shyriaieva, L.; Vlasenko, O., Current Trends of Protectionism in Shipping Industry, *Transport Problems*, god. 14 (2019.), br. 2, str. 89-100.

Pravni akti:

1. Direktiva (EU) 2023/959 Europskog parlamenta i Vijeća od 10. svibnja 2023. o izmjeni Direktive 2003/87/EZ o uspostavi sustava trgovanja emisijskim jedinicama stakleničkih plinova unutar Unije i Odluke (EU) 2015/1814 o uspostavi i funkcioniranju rezerve za stabilnost tržišta za sustav trgovanja emisijama stakleničkih plinova Unije, SL L 130, 16. svibnja 2023.
2. Direktiva Vijeća (EU) 2022/2523 od 14. prosinca 2022. o osiguravanju globalne minimalne razine oporezivanja za skupine multinacionalnih poduzeća i velike domaće skupine u Uniji, SL L 328, 22. prosinca 2022.
3. Državna potpora C 20/03 (bivši N 433/02) – Belgija, Fiskalne mjere za pomorski promet, Poziv za dostavu komentara sukladno članku 88. stavku 2. Ugovora o EZ-u, SL C 145, 21. lipnja 2003.
4. Državna potpora SA. 51809 (2019/N) – Cipar, Produljenje ciparskog poreza na tonažu i sheme za pomorce, C(2019) 8916 final, Bruxelles, 16. prosinca 2019.

5. Državna potpora N 37/2010 – Cipar, Uvođenje poreza po tonaži u korist međunarodnog pomorskog prometa, C (2010) 1727 final, Bruxelles, 24. ožujka 2010.
6. Državna potpora SA.45300 (2016/N) – Danska, Izmjena danskog sustava poreza po tonaži, C(2018) 6795 final, Bruxelles, 11. listopada 2018.
7. Državna potpora SA.33828 (2012/E, 2011/CP) – Grčka, Sustav poreza po tonaži i druge porezne olakšice predviđene Zakonom br. 27 od 19. travnja 1975., s izmjenama i dopunama, C(2015) 9019 final, Bruxelles, 18. prosinca 2015.
8. Državna potpora SA.55577 (2019/NN) – Hrvatska, Proširenje sustava poreza po tonaži broda, C(2020) 1958 final, Bruxelles, 3. travnja 2020.
9. Državna potpora SA.37912 (2013/N) – Hrvatska, Uvođenje sustava poreza po tonaži broda u korist međunarodnog pomorskog prometa, C(2015) 2153 final, Bruxelles, 1. travnja 2015.
10. Državna potpora N 350/1997 – Italija, SG(98)D73776 od 13. svibnja 1998.
11. Državna potpora SA.48260 (2017/NN) – Italija, Produljenje talijanskog međunarodnog registra, C(2020) 3667 final, Bruxelles, 11. lipnja 2020.
12. Državna potpora N 45/2004 – Italija, Proširenje režima potpore za međunarodni pomorski registar brodova, C(2004) 2683 final, SL C 125, 24. svibnja 2005.
13. Državna potpora SA.109641 (2023/N) – Italija, Talijanski sustav poreza po tonaži (ponovno uvođenje 2024-2033), C (2024) 8730 final, Bruxelles, 13. prosinca 2024.
14. Državna potpora C 34/07 (ex N93/06) – Poljska, Uvođenje sustava poreza po tonaži broda u korist međunarodnog pomorskog prometa, SL C 300, 12. prosinca 2007.
15. Državna potpora SA.48949 (2018/N-2) – Slovenija, Produženje sustava poreza po tonaži, C(2018) 8291 final, Bruxelles, 10. prosinca 2018.
16. Komunikacija Komisije Europskom parlamentu, Vijeću, Europskom gospodarskom i socijalnom odboru i Odboru regija, »Spremni za 55 %: ostvarivanje klimatskog cilja EU-a za 2030. na putu ka klimatskoj neutralnosti«, COM/2021/550 final, Bruxelles, 14. srpnja 2021.
17. Komunikacija Komisije o ažuriranju priloga Komunikaciji Komisije C(2004) 43 – Smjernice Zajednice o državnim potporama u pomorskom prometu, SL C 120, 13. travnja 2017.
18. Komunikacija Komisije o Smjernicama o državnim potporama društvima za upravljanje brodovima, SL C 132, 11. lipnja 2009.

19. Komunikacija Komisije o tumačenju Uredbe Vijeća (EEZ) br. 3577/92 o primjeni načela slobode pružanja usluga u pomorskom prometu unutar država članica (pomorska kabotaža), COM(2014) 232 final, Bruxelles, 22. travnja 2014.
20. Komunikacija Komisije C(2004) 43 – Smjernice Zajednice o državnim potporama u pomorskom prometu, SL C 13, 17. siječnja 2004.
21. Odluka i Rješenje Ustavnog suda Republike Hrvatske broj: U-I-4763/2012 i U-I-1342/2013 od 18. rujna 2013., *Narodne novine*, br. 120/2013, 27. rujna 2013.
22. Odluka Komisije od 16. prosinca 2019. o državnoj potpori SA.53469 (2019/N) – Estonija, Državna potpora u korist pomorskog prometa, SL C/144/2020, 30. travnja 2020.
23. Odluka Komisije (EU) 2015/667 od 4. veljače 2015. o državnoj potpori SA.14551 (2013/C) koju je provela Francuska zbog izmjene uvjeta potpora koje se dodjeljuju naručiteljima u brodarskim ugovorima na vrijeme u okviru sustava poreza po tonaži broda, SL L 110, 29. travnja 2015.
24. Odluka Komisije od 17. srpnja 2013. o državnoj potpori SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06) koju provodi Španjolska – Porezne mjere koje se primjenjuju na određene ugovore o financijskom zakupu također poznate i kao španjolski sustav poreznih poticaja na zakup (eng. *Spanish Tax Lease System*), SL L 114, 16. travnja 2014.
25. Odluka Komisije od 19. prosinca 2017. o državnoj potpori SA.33829 (2012/C) – Malteški sustav poreza po tonaži broda i druge mjere države u korist brodarskih društava i njihovih dioničara, SL L 176, 1. srpnja 2019.
26. Odluka Komisije od 6. travnja 2018. o državnoj potpori SA.48929 (2018/N) – Portugal, Porez po tonaži i shema za pomorce, SL C/339/2018, 21. rujna 2018.
27. Odluka Komisije 2009/380/EEZ od 13. siječnja 2009. o državnoj potpori C 22/07 za proširenje sustava kojim se društva za pomorski promet oslobađaju plaćanja poreza na dohodak i socijalnih doprinosa pomoraca u Danskoj na djelatnosti jaružanja i polaganja kabela, SL L 119, 15. svibnja 2009.
28. Odluka Komisije od 24. ožujka 2010. u predmetu SA.30338 – Cipar, Uvođenje sustava poreza po tonaži broda u korist međunarodnog pomorskog prometa, SL C 144, 3. lipnja 2010.
29. Odluka Komisije od 24. travnja 2017. u predmetu SA.45764 koju je provela Litva, SL C 219, 7. srpnja 2017.

30. Odluka Komisije od 27. travnja 2010. u predmetu N 714/2009 – Nizozemska, Proširenje sustava poreza po tonaži broda na plovila za polaganje kabela i cjevovoda, plovila za istraživanje i plovila s dizalicama, SL C 158, 18. lipnja 2010.
31. Odluka Komisije od 30. lipnja 2004. u predmetu C20/2003 o državnoj potpori koju je provela Belgija, SL L 150, 10. lipnja 2005.
32. Odluka Komisije od 11. prosinca 2002. u predmetu N 504/02 o državnoj potpori koju je provela Irska, SL C 15, 22. siječnja 2003.
33. Odluka Komisije od 20. prosinca 2011. u predmetu N448/2010 o finskom porezu po tonaži broda, SL C 220, 25. srpnja 2012.
34. Odluka Komisije od 13. svibnja 2003. u predmetu N737/2002 o francuskom porezu po tonaži broda, SL C 38, 12. veljače 2004.
35. Odluka Komisije od 13. travnja 2015. u predmetu SA.38085 (2013/N) o produženju talijanskog sustava poreza po tonaži broda (uključujući njegovu primjenu na plovila za spašavanje na moru i pomoć na otvorenom moru), SL C 406, 4. studenoga 2016.
36. Opći porezni zakon, *Narodne novine*, br. 115/2016, 106/2018, 121/2019, 32/2020, 42/2020, 114/2022, 152/2024.
37. Pariški memorandum o suglasnosti o nadzoru države luke (Paris MoU), Pariz, 26. siječnja 1982.
38. Pomorski zakonik, *Narodne novine*, br. 181/2004, 76/2007, 146/2008, 61/2011, 56/2013, 26/2015, 17/2019.
39. Pravilnik o postupku i načinu korištenja prava na porez po tonaži broda, *Narodne novine*, br. 90/2013, 87/2015, 8/2020.
40. Smjernice o državnim potporama u pomorskom prometu, SEC(89) 921 final, 3. kolovoza 1989.; SL C 205, 5. srpnja 1997.; SL C 13, 17. siječnja 2004.
41. The Merchant Shipping (Fees and Taxing Provisions) Law of 2010 (Law 44(1)/2010), *Gazette of the Republic of Cyprus*, No. 4241, Supplement I(I), 14. svibnja 2010.
42. Ugovor o Europskoj uniji (pročišćena verzija); Ugovor o funkcioniranju Europske unije (pročišćena verzija), SL C 202, 7. lipnja 2016.
43. Uredba (EU) 2023/1805 Europskog parlamenta i Vijeća od 13. rujna 2023. o upotrebi obnovljivih i niskougličnih goriva u pomorskom prometu i izmjeni Direktive 2009/16/EZ, SL L 234, 22. rujna 2023.

44. Uredba Vijeća (EEZ) br. 4055/86 od 22. prosinca 1986. o primjeni načela slobode pružanja usluga u pomorskom prometu između država članica te između država članica i trećih zemalja, SL L 378, 31. prosinca 1986.
45. Uredba Vijeća (EEZ) br. 3577/92 od 7. prosinca 1992. o primjeni načela slobode pružanja usluga u pomorskom prometu unutar država članica (pomorska kabotaža), SL L 364, 12. prosinca 1992.
46. Uredba Vijeća (EU) 2022/1854 od 6. listopada 2022. o hitnoj intervenciji za rješavanje pitanja visokih cijena energije, SL L 261I, 7. listopada 2022.
47. Uredba Vijeća (EU) 2015/1589 od 13. srpnja 2015. o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka 108. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (kodificirani tekst), SL L 248, 24. rujna 2015.
48. Ustav Republike Hrvatske, *Narodne novine*, br. 56/1990, 135/1997, 113/2000, 28/2001, 76/2010, 5/2014.
49. Zakon o dodatnom porezu na dobit, *Narodne novine*, br. 151/2022, 9/2023.

Sudska praksa:

1. *Cementbouw Handel & Industrie BV v Commission of the European Communities*, T 282/02, EU:T:2006:64, 23. veljače 2006.
2. *Centre de promotion de l'emploi par la micro-entreprise (CPEM) v Commission of the European Communities*, T 444/07, EU:T:2009:227, 30. lipnja 2009.
3. *Eugénio Branco Ld^a v Commission of the European Communities*, T 347/03, EU:T:2005:265, 30. lipnja 2005.
4. *Holland Malt BV v European Commission*, C-464/09 P, ECLI:EU:C:2010:733, 2. prosinca 2010.
5. *Société nationale maritime Corse Méditerranée (SNCM) v European Commission*, T-454/13, EU:T:2017:134, 1. ožujka 2017.
6. *Van den Bergh en Jurgens BV and Van Dijk Food Products (Lopik) BV v Commission of the European Communities*, 265/85, EU:C:1987:121, 11. ožujka 1987.

Ostalo:

1. Deloitte, EU Shipping Competitiveness Study, International Benchmark Analysis Study Commissioned By the European Community Shipowners' Association, Executive Summary, ožujak 2025., <https://ecsa.eu/wp-content/uploads/2025/03/Executive-Summary-EU-Shipping-Competitiveness-Study-2025.pdf> (pristup 18. ožujka 2025.).

2. Deloitte, *Shipping Tax Guide*, 2015., https://www.deloitte.com/content/dam/assets-zone2/gr/en/docs/about/2024/gr_shipping_tax_guide_2015_noexp.pdf (pristup 10. veljače 2025.).
3. ECSA, *Draghi Report Recognises Global Leadership of European Shipping and the Need to Remain Internationally Competitive*, 9. rujna 2024., <https://ecsa.eu/shipping-industry-calls-for-action-following-the-attack-on-the-mv-tutor-and-cargo-ship-verbena-2-2/> (pristup 20. veljače 2025.).
4. ECSA, *Ensuring Europe's Security: A Strong Maritime Industrial Cluster for the Green and Digital Transition*, Bruxelles, rujan 2024., https://www.naucher.com/wp-content/uploads/2024/09/FINAL_ECSA-Position-Paper-on-an-EU-Maritime-Industrial-Strategy-2024_0.pdf (pristup 18. ožujka 2025.).
5. ECSA; SEA Europe, *Joint Statement By European Shipowners|ECSA and SEA Europe on the European Maritime Industrial Strategy and the Sustainable Transport Investment Plan*, <https://ecsa.eu/wp-content/uploads/2025/03/Joint-Statement-ECSA-Sea-Europe.pdf> (pristup 19. svibnja 2025.).
6. EXPERTsuisse, *Tonnage Tax Regimes – Comparative Tables*, https://www.expertsuisse.ch/dynasite.cfm?cmd=cdocs_docs_docs_download&id=1517&sprache=en&skipfurl=1 (pristup 10. veljače 2025.).
7. European Commission, *Clean Industrial Deal*, https://commission.europa.eu/topics/eu-competitiveness/clean-industrial-deal_en (pristup 30. siječnja 2025.).
8. European Commission, *What is the Innovation Fund?*, https://climate.ec.europa.eu/eu-action/eu-funding-climate-action/innovation-fund/what-innovation-fund_en#how-is-the-innovation-fund-financed (pristup 30. siječnja 2025.).
9. ITF, *Maritime Subsidies: Do They Provide Value for Money?*, *International Transport Forum Policy Papers*, No. 70, OECD Publishing, Pariz, 2019., <https://www.itf-oecd.org/sites/default/files/docs/maritime-subsidies-value-for-money.pdf> (pristup 30. siječnja 2025.).
10. Ministarstvo regionalnog razvoja i fondova Europske unije, *Otoci*, <https://razvoj.gov.hr/o-ministarstvu/djelokrug-1939/otoci-i-priobalje/3834> (pristup 4. ožujka 2025.).
11. OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Pariz, 21. studenoga 2017., https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en.html (pristup 21. veljače 2025.).
12. Paris MoU, <https://parismou.org/> (pristup 10. veljače 2025.).

13. PwC, *Choosing Your Course – Corporate Taxation of the Shipping Industry around the Globe 2022*, Transportation & Logistics International Tax, <https://www.pwc.nl/nl/marktsectoren/transport-en-logistiek/pdf/2022-choosing-your-course.pdf> (pristup 31. siječnja 2025.).

Summary:

TONNAGE TAX: RELEVANT CROATIAN LEGISLATION AND THE EUROPEAN UNION LEGAL FRAMEWORK

Shipping is a global economic activity, which means that shipowners engaged in international maritime transport can, at relatively low cost, relocate their place of management to other countries in order to achieve more favourable tax treatment. Europe, as a traditional maritime centre, has been continuously losing importance due to the development of new maritime centres such as Hong Kong and Singapore. Recently, Dubai in the United Arab Emirates has also been developing rapidly as a new centre, further reducing the importance of traditional shipping centres. These trends are the result of global economic developments, significant investments in shipping by countries such as China, and the changing global political situation. As shipping is one of the most sensitive industries, strongly dependent on political and macroeconomic influences, in addition to competition from new maritime centres, which are a relatively new phenomenon, the European Union (Union, EU) has for decades been facing the challenge of “flags of convenience”. In order to protect shipping, which is of key economic and strategic importance for the EU, a tonnage tax was introduced at the EU level as a measure to preserve European shipping and the registers of the Member States. The characteristic of the tonnage tax is that it does not depend on income and expenses or on increases or decreases in profits generated by shipping activities but is determined as a flat rate in relation to the ship’s tonnage. Since the application of this taxation method results in a lower overall tax burden, the tonnage tax is considered as a loss of State budget revenue, or as a form of indirect State aid. Consequently, it is subject to the European Union rules on State aids. The main source of European Union law regulating the tonnage tax is the European Union (formerly the Community) Guidelines on State Aid to Maritime Transport from 2004. An important legal source is also the decisions of the European Commission, by which it approved new aid programmes and expanded and exercised control over existing State aid programmes, in the form of a tonnage tax in individual Member States. Domestic legal sources regulating the tonnage tax are the provisions of the Maritime Code on the business terms for shipowners in international navigation and the Ordinance on the procedure and manner of exercising the right to tonnage tax. The paper analyses the legal sources of European Union law and the law of the Republic of Croatia on tonnage tax, makes proposals for their improvement, and evaluates the functioning of the tonnage tax system in the recent business environment in the shipping sector.

Keywords: *tonnage tax; European Union (formerly the Community) Guidelines on State Aid to Maritime Transport; European Commission decision-making practice; Croatian tonnage tax system.*