

MORE, BRODOVI I – POREZI

Izv. prof. dr. sc. Tereza Rogić Lugarić*

UDK: 347.795:336.226.4

336.226.4:349.6

336.226.4:504.06

DOI: 10.3935/zpfz.72.12.17

Izvorni znanstveni rad

Primljeno: prosinac 2021.

Pomorski je sektor iz porezne perspektive višestruko zanimljiv – u njemu se susrećemo s najstarijim oblicima oporezivanja i gotovo sa svim vrstama poreza i javnih davanja. Osim toga, pojedini od nejneobičnijih oblika oporezivanja vezani su upravo uz pomorski svijet. U tom se kontekstu u radu analiziraju lučki porezi, porez na sol, pojedini specifični primjeri oporezivanja brodova te porez na ugljik u kontekstu dekarbonizacije brodarstva. Unatoč često isticanoj tezi kako je pomorski sektor tradicionalno sektor s posebnim (povoljnim) poreznim položajem, porezi su nerijetko imali presudan utjecaj na njegov razvitak i djelovanje.

Ključne riječi: javna davanja, brod, tonažni porez, oporezivanje soli, dekarbonizacija

* Dr. sc. Tereza Rogić Lugarić, izvanredna profesorica Pravnog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu, Trg Republike Hrvatske 3, 10000 Zagreb; tlugaric@pravo.hr; ORCID ID: orcid.org/0000-0003-0732-6591

I. UVOD

Na upit o prvoj asocijaciji na more i brodove sigurno bismo dobili različite odgovore – od ljeta pa do brodoloma – no rijetko kome prvo bi na pamet pali porezi. Pa ipak, kao što će i pokazati sljedeći odlomci, te teme i nisu tako nespojive kao što se čini na prvu. Nespojivosti dijelom pridonosi percepcija da brodovi zapravo prilično vješto „plove između poreza“. Glavni je cilj ovog rada stoga bio identificirati i prikazati poreze i druga javna davanja¹ koja su obilježila ili su specifična za pomorski svijet. A konačni je rezultat pomalo kaleidoskopski – porezi dotiču pomorski svijet na različite načine i u različitim aspektima.² No, to i nije tako neobično – more je oduvijek najpristupačniji i jedan od najvažnijih prometnih putova i područje posebne dinamike: interakcije i povezivanja ljudi; trgovine; uvoza; izvoza; razvitka niza gospodarskih djelatnosti; prožimanja svjetova, kultura i utjecaja. Nerijetko je more bilo presudno za gospodarski uspon i moć pojedinih civilizacija, carstava i gradova.³

Rad je podijeljen tematski, u šest cjelina. Tamo gdje je bilo moguće, vodilo se računa o kronološkom redosljedju. Nakon uvodnog dijela, prva je tema posvećena lučkim porezima. Drugo se poglavlje bavi oporezivanjem soli, porezom koji je u povijesti oporezivanja poznat po burnim reakcijama poreznih obveznika. Sljedeće tri teme obrađuju specifične primjere „brodskih poreza“. Posljednji dio rada bavi se aktualnom dekarbonizacijom brodarstva i porezom na ugljik.

II. O LUČKIM POREZIMA

Lučki su porezi jedni od najstarijih oblika oporezivanja. U antičkoj je Grčkoj pravično oporezivanje bilo neizravno oporezivanje⁴ – ponajprije usmjereno na obavljanje neke djelatnosti – i destinirano – porezima se financiralo održavanje javnih dobara (morski put, luka, most...). Poznat je bio lučki porez koji se plaćao u iznosu od 2% vrijednosti robe, prihodi kojeg su se koristili (i) za financiranje vojne brodske patrolne koja je štitila trgovce od gusara. Na onim putovima na kojima je bio velik broj gusara pa se patroliralo u otežanim uvjetima, porez je iznosio 10%. Lučki su porez ubirali skupljači poreza.

¹ Generički termin koji se koristi za prihode koji se prikupljaju nekim javnim instrumentom – proračunom, fondom i sl.

² Pri tome jedan broj tema zbog ograničenog opsega članka nije mogao biti obrađen.

³ U toj su skupini i hrvatski gradovi, naročito Dubrovnik u kojem je pomorstvo bilo temelj egzistencije i napretka, v. Lučić, J., *Dubrovačke teme*, Nakladni zavod Matice hrvatske, Zagreb, 1991., str. 154.

⁴ Tadašnje razumijevanje i definicije posrednog i neposrednog oporezivanja drukčije su od suvremenih.

Slično se davanje ubiralo i u Rimskoj Republici poznato pod nazivom *portoria*. Portorije su bile carinske naknade na uvoz i izvoz, inače najstariji poznati rimski porez. Budući da su luke bile glavna trgovačka središta, ona je primarno bila lučki porez. No, poslije se taj naziv koristi i za porez koji se plaća na provoz robe kroz zemlju i preko mostova. *Portoria* se ubirala i u osvojenim područjima; naročito se navode Sicilija i Azija kao područja u kojima su prihodi od portorije bili iznimno izdašni.⁵ O samom se porezu malo toga zna sa sigurnošću. Poznato je da je postupak ubiranja bio jednostavan i dobro organiziran – carinsko je dobro trebalo biti prijavljeno carinskoj stanici, skupljači poreza⁶ odredili bi iznos carine koja se plaćala odjednom, u gotovini. Osnovna je carinska tarifa bila sastavni dio zakona (*lex portoria*) i javno objavljena, a, po pravilu, morala je biti objavljena i u svakoj carinskoj stanici (Neronova porezna reforma).⁷ Visina stope ovisila je o carinskom okrugu i vrsti robe; za većinu robe primjenjivala se metoda *ad valorem*.⁸ Stopa za robove bila je utvrđena u apsolutnom iznosu kako bi se ubrzao postupak ubiranja, a osnovne su namirnice (kao i neke kategorije stanovništva) bile izuzete od oporezivanja. O plaćenju je carini izdana potvrda koja je sprječavala dvostruko oporezivanje,⁹ olakšavala nadzor i služila kao pravni temelj u, razmjerno čestim, žalbenim postupcima.¹⁰ Duncan Jones

⁵ Cobb, M. A., *The Indian Ocean Trade in Antiquity*, Routledge, Oxon, New York, 2019., str. 30 – 33. Jedan od mogućih razloga izdašnosti portorije u osvojenim područjima, naročito u Aziji, jest što se tamo zadržao sustav prikupljanja poreza putem publikana (v. bilj. 3), prema de Ligt, L., *Tax Transfers in Roman Empire*, u: de Blois, L.; Rich, J. (ur.), *The Transformation of Economic Life under the Roman Empire*, Gieben, Amsterdam, 2001., str. 54 – 57.

⁶ Prikupljanje poreza u Rimu se davalo u najam. Za ubiranje portorije bili su nadležni publikani, koji, čini se, nestaju zajedno s Republikom. Njih, kao dio Augustove porezne reforme, zamjenjuju gradovi s kojima se sklapaju ugovori o prikupljanju poreza. Međutim, taj sustav nije do kraja zaživio (Duncan Jones, R., *Structure and Scale in the Roman Economy*, Cambridge University Press, Cambridge, 1990., str. 194 – 195).

⁷ Neron je uveo niz poboljšanja u „javnim financijama“; za vrijeme njegove vladavine naloženo je javno objavljivanje carinske tarife u svim carinskim stanicama (v. Adams, C. W., *Za dobro i zlo – Utjecaj poreza na kretanje civilizacije*, Institut za javne financije, Zagreb, 2006., str. 98; Gunther, S., *The Politics of Taxation in the Roman Empire*, dostupno na <https://www.austaxpolicy.com/politics-taxation-roman-empire/>).

⁸ Proporcionalna stopa, osnovica je vrijednost robe.

⁹ No, izgleda samo u slučajevima neprodane robe, premda ima i drukčijih mišljenja. Duncan Jones, međutim, smatra da se vjerojatno čak i tada *portoria* plaćala više puta kao i u nizu drugih slučajeva (npr. dobro na provozu kroz Carstvo bilo je oporezovano više puta; dobro koje je putovalo s istoka na zapad u Egiptu se oporezivalo dva puta itd.) (Duncan Jones, *op. cit.* u bilj. 6, str. 194 – 195).

¹⁰ Gunther, S., *Taxation in the Greco – Roman World: The Roman Principate*, Oxford Han-

navodi da se *portoria* nerado plaćala i zbog toga je čak u jednom trenutku bila i ukinuta te ponovo uvedena za vrijeme Cezarove vladavine.

Bizantski *kommerkion*, uveden u 8. stoljeću, carina je koja se ubirala na svu trgovinu – „morem i kopnom“ – i dugo je slovila kao jedan od najvažnijih državnih prihoda. Stopa je iznosila 10% vrijednosti robe, a prikupljali su je *kommerkiaroi*. Ubirala se i na sajmovima i čini se da je postupno prerasla u oblik poreza na samostalnu djelatnost na koji se osobito žalila Venecija jer se plaćanje davanja izgleda zahtijevalo čak i od grčkih mornara koji su radili na venecijanskim brodovima. U 11. je stoljeću Venecija oslobođena plaćanja poreza u zamjenu za vojnu pomoć Bizantu. Carigrad je imao status posebne trgovinske zone, no na oba se ulaza¹¹ plaćala carina. U razdoblju 11. – 13. st. primjetan je pad prihoda, između ostalog zato što je većina carigradskih prihoda završavala u riznici Đenovežana iz Galate¹² koji su istodobno bili oslobođeni plaćanja *kommerkiona*. Osim toga, mnogobrojni trgovci iz zapadne Europe¹³ plaćali su *kommerkion* po sniženim stopama (1 – 4%). (Zanimljivo da se među trgovcima spominju i Dubrovčani koji će nekoliko stoljeća poslije u Carigradu tražiti utočište od austrijske vlasti.) Kako bi se povećali državni prihodi i smirilo rastuće nezadovoljstvo u vezi s *kommerkionom*, u 14. je stoljeću smanjena stopa na svega 2%. Međutim, ni taj potez nije spriječio (trgovinski) rat s Đenovežanima¹⁴ koji je prerastao u oružani sukob i završio porazom bizantske flote.¹⁵ Naredno je razdoblje, sve do kraja Carstva, obilježeno dominacijom talijanskih gradova u bizantskoj trgovini i sve oskudnijim državnim приходima.

Manje je poznato da je dio Velike povelje,¹⁶ jednog od ključnih dokumenata

dbooks online, dostupno na: <https://www.oxfordhandbooks.com/view/10.1093/oxfordhb/9780199935390.001.0001/oxfordhb/9780199935390-e-38#oxfordhb-9780199935390-e-38-bibItem-41>.

¹¹ Abydos u Dardanelima i Hieron na Bosporu.

¹² Sredinom 14. stoljeća đenoveška je carina prikupila 200.000 zlatnika, a carigradska jedva 30.000, v. Oikonomides, N., *The Role of the Byzantine State in the Economy*, u: Laiou, E. A. et al. (ur.), *The Economic History of Byzantium – From the Seventh through the Fifteenth Century*, *Dumbarton Oak Studies*, Washington D.C., 2002., str. 1055. Venecija i Genova tada su bile pomorske velesile.

¹³ Spominju se trgovci iz Firence, Barcelone, Provanse, Katalonije, Sicilije itd. (v. Kontogiannopoulou, A., *La fiscalité à Byzance sous les Paléologues (13e-15e siècles)*. *Les impôts directs et indirectes*. *Revue des études byzantines*, vol. 67, 2009., str. 35, i Oikonomides, *op. cit.* u bilj. 12, str. 1055).

¹⁴ Naime, bizantski car Ivan VI. Kantakuzen, osim smanjenja stope carine, uveo je novi porez na žito i vino kako bi zaštitio domaće poduzetnike, jer su uvoz i trgovinu tih dobara nadzirali Đenovežani, v. Oikonomides, *op. cit.* u bilj. 12, str. 1057.

¹⁵ Kontogiannopoulou, *op. cit.* u bilj. 13, str. 36.

¹⁶ Taj je dokument ograničio vladarevu samovolju u ubiranju (izravnih) poreza i zbog

ta u povijesti oporezivanja, bio upravo posvećen „slobodnoj“ trgovini. Naime, trgovcima je tada bilo otežano slobodno kretanje kao i ulazak u Englesku i izlazak iz nje jer su često bili izloženi iznenadnim i prekomjernim nametima lokalnih velikaša i kraljevih službenika. Stoga je Povelja posebno proklamirala zaštitu trgovine i zabranjivala uvođenje prekomjernih naknada u morskim lukama.¹⁷

Lučki su porezi često poticali inovativne načine izbjegavanja porezne obveze. Španjolci su „trgovanje preko Atlantika pretvorili u golemu operaciju krijumčarenja“¹⁸ kako bi izbjegli carinska davanja na srebrne poluge. Carine na srebro izbjegavale su se tako da je srebro iz Perua bilo poslano nepostojećoj osobi u Panami, kriomice provoženo preko panamske prevlake i ukrcavano na brodove za Španjolsku. No, kako je kao krajnje odredište srebra bila navedena Panama, nije bilo evidentirano na popisu brodskog tereta. Drugi je način bilo ukrcavanje srebra u zadnji čas, netom prije isplovljavanja, kad je sva evidencija bila zaključena. Po dolasku u Španjolsku, iskrcaj se obavljao u malim, ribarskim selima, daleko od glavnih luka.

Srodan sustav izbjegavanja carina bio je uspostavljen i u Irskoj u 18. stoljeću – zaleđa glavnih irskih luka, posebno Dublina, bila su uporišta masovnog otpora sustavu ubiranja državnih prihoda.¹⁹

Ipak, posebno je zanimljiv slučaj britanskih brodova kao kolateralne žrtve izbjegavanja porezne obveze. Naime, britanski su trgovački brodovi, unatoč uvriježenoj percepciji novovjekovne Engleske kao pomorske velesile, često plovili na rubu potonuća i stekli titulu „najružnijih i najneupravljivijih brodova u Europi“. Za to su bili zaslužni upravo porezi. Naime, u razdoblju od 1773. do otprilike 1860. za svaki su se brod naplaćivale lučke i svjetioničke naknade visina kojih je ovisila o duljini i širini broda, ali ne i dubini. Čini se da je lučkim tijelima bilo teško izračunati dubinu broda pa su pretpostavili da je dubina broda polovina njegove dužine. Recept za maksimiziranje dobiti je bila gradnja tankih i kratkih brodova, ali s dubokim spremnicima za prijevoz tereta, što je utjecalo na njihova plovidbena obilježja, naročito stabilnost. Drukčije rečeno „više je pažnje posvećeno tome kako izbjeći porez nego kako ploviti sigurno i uz vjetar koji puše u različitim smjerovima“.²⁰ Istodobno, vlasnici brodova uskoro

toga se smatra temeljem nastanka proračunskog prava.

¹⁷ Adams, *op. cit.* u bilj. 7, str. 165.

¹⁸ *Ibid.*, str. 99.

¹⁹ Walsh, P., *Patterns of Taxation in Eighteenth – Century Ireland*, u: Kanter, D.; Walsh, P. (ur.), *Taxation, Politics and Protest in Ireland, 1662-2016.*, Palgrave Macmillan, Cham, 2017., str. 112.

²⁰ Kenn, M.; Slemrod, J., *Rebellion, Rascals and Revenue – Tax Follies and Wisdoms Through*

su se morali suočiti s drugim vrstama troškova – gradnja takvih brodova bila je sve skuplja, a nove su troškove uzrokovala česta prevrtanja brodova i gubitak tereta kao i povećane premije osiguranja.

U kontekstu bijega od lučkih poreza vrlo je vjerojatno nastao predložak „slobodne luke“ (*porto franco*).^{21,22} O samom nastanku i razvitku instituta zna se vrlo malo, no dostupni izvori pokazuju da je poznat još od davnih vremena. Koncept slobodne luke poznavali su i stari Grci i Rimljani. U grčkoj luci Pirej prostor slobodne luke je, osim „upravno“, bio i fizički ograđen od ostatka posebnim zidom. Rimljani su slobodnu luku osnovali na otoku Delu, izvorno za lakšu opskrbu svojih vojnih snaga. No, ubrzo je ona postala konkurentska luka grčkom otoku Rhodosu, središtu tadašnje trgovine, i uobičajeno se naziva prvom slobodnom lukom.²³ Rimljani su na Delu izgradili potpunu lučku infrastrukturu, ponudili usluge istovjetne onima na Rodosu i uveli oslobođenje od obveze plaćanja lučkog poreza (v. *supra*). U vrlo je kratkom vremenu Del preuzeo trgovinski primat, ali je rimska politika polučila i neželjene posljedice. Naime, kako bi se zaštitila trgovina, prihodi od lučkih carina na Rodosu koristili su se za financiranje obrane od gusara. Nakon „propasti“ Rodosa, gusari su se osilili i gotovo zavladaali trgovinom na istoku.²⁴ U srednjem pak vijeku dominira koncept slobodnog grada.²⁵ Slobodne luke, u današnjem značenju tog pojma, ubrzano se razvijaju od 16. stoljeća s talijanskim obalnim gradovima kao predvodnicima.²⁶

Dubrovnik je u tri navrata tražio dobivanje statusa *porto franco*. U 19. stoljeće Dubrovnik ulazi kao pomorska i trgovačka sila. Trgovačku je flotu činilo više od 400 brodova. Glavnina se trgovine odvija putem luke, ali Dubrovnik je imao i značajnu „posredničku“ ulogu.²⁷ Splet zbivanja od početka 19. stoljeća, međutim, prouzročio je gubitak samostalnosti, gospodarsko slabljenje i opću stagnaciju grada, a osobito su bile pogođene glavne gospodarske grane – trgovina i brodarstvo. Na trgovinu su nepovoljno djelovale visoke carine koje je uvela

the Ages, Princeton University Press, Princeton i Oxford., 2021., str. 199.

²¹ Prema današnja definicija slobodne luke nije istovjetna ideji slobodne luke u tadašnjim vremenima.

²² Prema dostupnim podacima, koncept su imali i stari Kinezi i Feničani; v. Trampus, F., *Free Ports of the World*, Edizioni Università di Trieste, Trieste, 1999., str. 41.

²³ Lavissier, A., *Les Ports francs en Méditerranée et l'exception marseillaise*, 2014., str. 67, dostupno na: https://www.researchgate.net/publication/307209615_Les_Ports_francs_en_Mediterranee_et_l'exception_marseillaise.

²⁴ Adams, *op. cit.* u bilj. 7, str. 83.

²⁵ Na tom se popisu spominje i Zadar. Trampus, *op. cit.* u bilj. 22, str. 42.

²⁶ Lavissier, *op. cit.* u bilj. 23, str. 68.

²⁷ Lučić, *op. cit.* u bilj. 3, str. 58.

tadašnja (austrijska) vlast, čemu treba pridodati sve rjeđi pomorski promet, gusarenje i česte havarije brodova. Radi oživljavanja trgovine gradske su vlasti tražile dodjeljivanje statusa slobodne luke 1819., 1835. i 1848. Sva tri zahtjeva austrijske su vlasti odbile.²⁸

III. OPOREZIVANJE SOLI

Adam Smith nazvao je oporezivanje soli vrlo starim i univerzalnim predmetom oporezivanja, oporezivanim u gotovo svakom dijelu Europe.²⁹ Prvi poznati porez na sol je porez koji se ubirao u Kini, a poslužio je kao izvor financiranja Kineskog zida. Mnoge su zemlje slijedile kineski primjer, a svoju „popularnost“ porez duguje izdašnosti³⁰ odnosno važnosti i nužnosti soli za svakodnevnu prehranu i egzistenciju ljudi i svih živih bića. No, upravo je model oporezivanja zasnovan na „oporezivanju životnih nužnosti“³¹ jedna od glavnih zamjerki tom porezu i rijetko je neki predmet oporezivanja izazvao takve pobune kao što je to sol. Pobunama unatoč, vladari ga se nisu htjeli olako odreći jer su njegovi prihodi često financirali vojne pohode, naročito u srednjem vijeku koji je obilježen trošarinama kao dominantnim poreznim oblikom. Generalno, oporezivanje soli podupire dvije uvriježene teze u poreznoj teoriji. Prva, da jednom uvedeni (izvanredni) porez po pravilu ostaje u sustavu i pretvara se u redoviti porez. Drugo, da je prekomjerno oporezivanje (trošarinama) jedan od razloga propadanja tadašnjih (novovjekovnih) velesila. Jednostavno, „sustavi prihoda postaju nedostatnima za održavanje izgrađenog carstva“.³²

(Dodatno) oporezivanje soli ponovo je u žarištu javnosti. Zanimljivo, argumenti protiv novog nameta isti su kao i prije nekoliko stotina godina. Naime, u lipnju 2021. godine u Ujedinjenom je Kraljevstvu predloženo dodatno oporezivanje soli (i šećera). Temelj prijedloga je Nacionalna prehrambena strategija³³

²⁸ Kobašić, A., *Ekonomске prilike u Dubrovniku i dubrovačkom kraju od ulaska Francuza do kraja 19. stoljeća*, Anali Zavoda za povijesne znanosti Hrvatske akademije znanosti i umjetnosti u Dubrovniku, vol. 35, 1997., str. 75.

²⁹ Horwell, S. W., *Taxation in British political and economic thought 1733-1816.*, 2018., str. 233, dostupno na: <https://discovery.ucl.ac.uk/id/eprint/10067177/>.

³⁰ Jedan od razloga njegove izdašnosti je priroda tog poreza; naime, veći se dio vremena taj porez ubirao kao trošarina – konačni je porez sadržan u cijeni soli i prevaljen na krajnjeg potrošača.

³¹ Za vrijeme „starog poretka“ sol je služila kao sredstvo plaćanja; dugo je vremena služila kao jedino sredstvo konzerviranja hrane; u konačnici nezamjenjiva je u prehrani.

³² Adams, *op. cit.* u bilj. 7, str. 11.

³³ National Food Strategy, Independent Review, The Plan, 2021, dostupno na: <https://>

u kojoj se zaključuje da loša prehrana britanskog stanovništva – temeljena na procesuiranoj hrani³⁴ – počinje previše opterećivati nacionalni zdravstveni sustav. Jedna od predloženih mjera jest dodatno oporezivanje soli³⁵ (6 funti po kilogramu, osnovica je veleprodajna cijena soli, namijenjena proizvodnji procesuirane hrane i uporabi u restoranima). Protivnici novog poreza ističu (a i autori strategije priznaju) njegovo regresivno djelovanje i činjenicu da će u konačnici glavninu poreznog tereta snositi najsiromašniji slojevi stanovništva.³⁶ Britanski premijer Boris Johnson izjavio je da će pažljivo razmotriti prijedlog, no navodno nije pozdravio uvođenje novog tereta za „ljude koji žive od svog rada“.³⁷

3.1. *Gabelle* i Francuska revolucija

Porez na sol – *gabelle* – u francuskoj je povijesti označen jednim od najnepravednijih instituta „starog poretka“³⁸ i jednim od glavnih uzroka Francuske revolucije 1789. godine. Smatra se da je uvođenje tog poreza prouzročilo nezakonitu proizvodnju i krijumčarenje soli do te mjere da se tadašnje okolnosti u Francuskoj uspoređuju s razdobljem prohibicije u Sjedinjenim Američkim Državama.³⁹ Premda ne postoji suglasje oko toga koji je vladar prvi uveo taj namet, velik broj povjesničara smatra da je za to zaslužan Philip IV. Sve do Charlesa V. *gabelle* je imao karakter izvanrednog poreza prihodi kojeg su se koristili za financiranje nekih izvanrednih rashoda (npr. rashoda rata s Engleskom u 14. stoljeću). Unatoč njegovu karakteru izvanrednog poreza, sredinom 14. stoljeća uspostavljen je razmjerno moderan sustav njegova ubiranja. Naime, sustav se zasnivao na mreži poreznih skladišta⁴⁰ (*greniers*), strateški raspoređenih po cijelom kraljevstvu. Njihova je glavna zadaća bila nadzirati i osigurati prolazak soli – na putu od obalnih slanih močvara do potrošača – kroz porezna skladišta kako bi se ubrao porez.⁴¹ Cijelim je sustavom upravljala neovisna organizacija

www.nationalfoodstrategy.org/.

³⁴ Ona je vrlo često i najjeftinija.

³⁵ NFS, *op. cit.* u bilj. 33, str. 193.

³⁶ <https://www.theguardian.com/politics/2021/jul/15/food-strategy-calls-for-3bn-sugar-and-salt-tax-to-improve-uks-diet>.

³⁷ <https://www.bbc.com/news/uk-57852513>.

³⁸ *Ancien régime* – naziv za poredak prije Francuske revolucije 1789. godine.

³⁹ Sands, T.; Higby Penn, C., *France and Salt Tax*, *The Historian*, vol. 11, br. 2, 1949., str. 145.

⁴⁰ Na sustavu poreznih skladišta i danas se zasniva ubiranje npr. trošarina u Europskoj uniji.

⁴¹ Kralj nije imao monopol na proizvodnju i trgovinu i teorijski je svatko mogao sudjelovati u trgovini soli. Kralj je utvrdio maksimalnu veleprodajnu cijenu soli; trgovci bi sol pohranili u porezno skladište i platili porez. Visina poreza ovisila je o tome u

na čijem je čelu bio povjerenik izravno odgovoran samo kralju. Budući da su zaposlenici poreznih skladišta imali razmjerno široke ovlasti u ubiranju poreza, smatra se da njihova uloga nije bila samo „tehnička“ nego im se pridaje i značaj sudskih i upravnih jedinica.⁴²

Naredno su razdoblje obilježile dvije promjene u vezi s porezom na sol – *gabelle* postaje redoviti porez (za vrijeme Charlesa V.) i prodaja soli postaje državni monopol.⁴³ Obje promjene, a napose ova druga, dovele su do nastanka pokreta poznatog pod nazivom *jacquerie*, usmjerenog protiv poreza na sol.⁴⁴ Pokret je u konačnici ipak rezultirao smanjivanjem poreznog tereta. Ukinut je sustav poreznih skladišta i omogućeno je plaćanje poreza u paušalnom iznosu. No, provincije predvodnice pokreta⁴⁵ i dalje su bile nezadovoljne porezom. Sredinom 16. st. „otkupile“ su svoj udjel u plaćanju poreza i do 1789. godine nisu ga više plaćale. U ostatku kraljevstva porez se i dalje ubirao, sve do Francuske revolucije, no to je razdoblje bilo obilježeno stalnim rastom poreza, sve nepravednijim poreznim opterećenjem i prisilnijim ubiranjem, gomilanjem administracije i sve restriktivnijim pravilima u vezi s uporabom soli. Takve su okolnosti pogodovale spomenutoj nezakonitoj proizvodnji i krijumčarenju unatoč iznimno oštrim kaznama. Vladari su postupno uviđali probleme poreza na sol, no nisu ga se htjeli odreći jer je bio jedan od najizdašnijih tadašnjih poreza. Također, ni jedna od ideja za poboljšanje sustava tog poreza nije zaživjela. Uoči Francuske revolucije ponovo počinju protesti protiv poreza i zahtijeva se njegovo ukidanje. Godine 1790. porez je ukinut⁴⁶ i nije se ubirao sve do Napoleonove vladavine. Napoleon ponovo uvodi porez na sol, pri čemu je nastojao izbjeći negativna obilježja *gabellae*. Premda je taj novi porez bio percipiran pravednijim i zakonitijim, porez na sol i dalje je ostao omražen namet.

kojem se dijelu Francuske nalazi porezno skladište; za potrebe oporezivanja zemlja je bila podijeljena u tri dijela.

⁴² Sands, Higby Penn, *op. cit.* u bilj. 39, str. 147.

⁴³ Država nije provodila oporezivanje, ona je samo proizvodila sol, a osmišljeni su posebni, odvojeni sustavi zakupa opskrbe poreznih skladišta i ubiranja poreza.

⁴⁴ Seljaci, svećenstvo i, ponegdje, plemstvo okupljalo se u bande i palilo porezna skladišta i domove prikupljača poreza. Prema nekim podacima, procjenjuje se da je pobunjenika bilo 18 000.

⁴⁵ Njih 10.

⁴⁶ Zamijenjen je posebnim nametom u visini od dvije trećine iznosa ubranog porezom na sol pri čemu su obveznici novog nameta ostali isti.

3.2. *Salt tax* i indijski marš

Oporezivanje soli i u britanskoj je povijesti izazivalo niz prijevora. Sam je porez bio uveden 1644. godine, kao „ratni“ porez,⁴⁷ i to prvo na uvezenu sol, a poslije⁴⁸ i na proizvedenu. Potonji je porez bio uveden zajedno s porezom na meso, što je uzrokovalo tzv. „pobunu Smithfield“ (1647.) i dovelo do ukidanja obaju poreza. Godine 1649. ponovo je uveden porez na sol kao privremeni porez potreban radi financiranja troškova rata s Francuskom, a 1702. godine postaje stalni porez. No, prijedlozi za njegovo ukidanje stalno su bili na „dnevnom redu“. Kao osobito negativno obilježje isticala se regresivnost tog poreza, odnosno činjenica da je porezni teret više pogađao najsiromašnije slojeve stanovništva.⁴⁹ Ipak, najviše je odjeka imao događaj poznat pod nazivom „Indijski marš“ (pod vodstvom Mahatme Gandhija) kojega je primarni cilj bio skrenuti pažnju na prekomjerno oporezivanje soli. Moxham tvrdi da je taj marš bio kulminacija događaja i da je porez na sol bio čak i viši u ranijim razdobljima britanske vladavine u Indiji, osobito u Bengalskom predsjedništvu (1765. – 1878.).⁵⁰ „Skokovito“ oporezivanje soli započinje osnivanjem „Ekskluzivne kompanije“ 1765. godine, odnosno borbom za monopol na proizvodnju soli.⁵¹ Jedan od prijelomnih trenutaka je donošenje Zakona o soli (1882.) kojim se zabranjuje Indijcima proizvodnja i prodaja soli – sol se mogla proizvoditi samo u službenim vladinim skladištima. Mahatma Gandhi u tom je događaju vidio mogućnost za masovni, nenasilni prosvjed protiv britanske vlasti i njezinih zakona. Godine 1930., 12. ožujka, Gandhi je, zajedno s pristašama, krenuo na pješačku rutu dugu 240 kilometara do obalnog grada Dandi, krajnjeg odredišta. Cilj je bio „proizvoditi“ sol iz mora i na taj način prekršiti zakon. Policija je spriječila Gandhija u naumu, no on je uspio pokupiti grumen soli s tla i „prekršiti“ zakon. Građanski se prosvjed proširio na cijelu Indiju uspijevajući okupiti milijune Indijaca. Sam je Gandhi bio uhićen i u zatvoru je proveo devet mjeseci, a prosvjed se nastavio bez njega. Nakon puštanja na slobodu, Gandhi je pristao opozvati prosvjed u zamjenu za položaj ravnopravnog sugovornika u budućim pregovorima o indijskoj budućnosti.

⁴⁷ Za vrijeme vladavine Williama III., Horwell, *op. cit.* u bilj. 29, str. 234 – 235.

⁴⁸ U prvoj godini vladavine kraljice Anne donesen je Zakon o soli koji je regulirao osnovni okvir oporezivanja soli, *ibidem*.

⁴⁹ Moxham, R., *Salt Starvation in British India. Consequences of High Salt Taxation in Bengal Presidency*, *Economic and Political Weekly*, vol. 36, br. 25, 2001., str. 2270 – 2274.

⁵⁰ Prije britanske vladavine sol je bila umjereno oporezivana, *ibid.*

⁵¹ Kompaniju je osnovao Robert Clive, utemeljitelj Britanskog Carstva u Indiji, označen kao jedan od najkorumpiranijih javnih službenika u britanskoj povijesti. Vlasnici kompanije bili su viši službenici Istočnoindijske kompanije.

3.3. Ostali primjeri nezadovoljstva porezom na sol: pobuna *Vizcaya*

Vizcaya je naziv za španjolski protest protiv poreza na sol. Ime je dobio po gradu Vizcaya (Biskajski zaljev), trajao je tri godine (1631. – 1634.) i premda je počeo kao pobuna protiv poreza na sol, ubrzo je prerastao u masovni pokret za zaštitu lokalne autonomije i protiv kastiljanske vladavine, a potom i protiv ekonomskih nejednakosti. Protestu je pogodovalo nekoliko okolnosti. Prvo, španjolsko je područje dugo bilo najoporezovaniji carski posjed (više od dvije trećine prihoda dolazilo je iz Kastilje),⁵² čemu treba pridodati i kugu te glad koja je vladala diljem španjolskog dijela Carstva. Neposredni povod je bio potez Gaspara de Guzmána (grofa od Olivaresa),⁵³ koji je želio proširiti oporezivanje soli i na kastiljansko područje. Protest je ugušen 1634. godine uhićenjem šestorice vođa, a porez na sol je ukinut.⁵⁴

3.4. Oporezivanje soli i knezovi Zrinski i Frankopani

Oporezivanje soli u tadašnjoj je Hrvatskoj⁵⁵ bila vrsta neizravnog oporezivanja i ulazilo je u skupinu regala ili kraljevština.⁵⁶ Solni regal jedna je od najstarijih i najunosnijih kraljevština, a uključuje pravo proizvodnje, uvoza i prodaje soli te se u 17. i 18. stoljeću pretvara u monopol. Sol se uobičajeno oporezuje trošarinom, sadržanom u cijeni soli.

Kad je posrijedi solni regal, Hrvatska nije bila u potpunosti uključena u mađarski sustav solnog regala. Autonomniji položaj posljedica je toga što se stanovništvo na njezinu području od davnine koristilo morskom solju kao sredstvom zamjene za žito iz sjevernih krajeva. Pravo na slobodan uvoz soli, bez plaćanja „daća“, i mogućnost njezine zamjene za žito potvrđuje se u nekoliko navrata: na slavonskom saboru 1492. godine,⁵⁷ 1548., 1635., 1714. godine. U takvim su okolnostima knezovi Zrinski i Frankopani „prisvojili“ pravo solnog regala, odnosno: pravo trgovine solju, pravo nametanja daća, pravo određivanja prodajne cijene soli. Sol se i dalje mijenjala za žito sa sjevera. Potez knezova izazvao je niz sporova, između ostalog i s austrijskim vlastima. Početkom 17.

⁵² Jago, C., *Habsburg Absolutism and the Cortes of Castille*. The American Historical Review, vol. 86, br. 2, 1981., str. 308.

⁵³ Inače glavnog savjetnika tadašnjeg španjolskog kralja Filipa IV.

⁵⁴ Kamen, H., *Spain, 1469.-1714. A Society of Conflict*, Routledge, London i New York, 2014., str. 226.

⁵⁵ Razdoblje od 16. do polovice 19. stoljeća.

⁵⁶ Kraljevsko pravo; dijeli se na velike i manje kraljevštine.

⁵⁷ Zaključci tog sabora ulaze u *Corpus iuris* čime postaju izjednačeni s ugarskim zakonima.

stoljeća nadvojvoda Ferdinand nastoji oduzeti knezovima grad Bakar (glavno skladište) i ostala solna skladišta. Tada započinje i postupna uspostava austrijskog monopola soli. Hrvatsko pravo slobodnog uvoza i zamjene soli i dalje je priznato, sve do 1853. godine konačnom uspostavom državnog monopola.⁵⁸

IV. IZGRADNJA BRODOVA KAO POREZ U BIZANTSKOM CARSTVU

Fiskalna su davanja bila jedan od temelja bizantskog gospodarstva jer su bila glavni izvor državnih prihoda. Po uzoru na rimski model, sustav je bio dobro organiziran i podijeljen u dvije osnovne skupine – izravne poreze (one koji se tiču zemlje i zemljoradnika) i neizravne poreze (one u vezi s trgovačkim transakcijama i razmjenom robe). No bizantski je porezni sustav obilježilo tzv. dodatno oporezivanje: obveznici su bili dužni plaćati cijeli niz dodatnih naknada/poreza te pružati državi besplatne „usluge“.

U skupini izravnih poreza četiri su vrste dodatnog oporezivanja od kojih osobito treba spomenuti porez na ribarstvo i prisilan rad.⁵⁹ Porez na ribarstvo ubirao se u obalnim područjima. Porez su plaćali ribari, ovisno o vrsti aktivnosti. Tako je *haleia*, čini se, bio porez kojeg je iznos ovisio o količini ulovljene ribe (13. st.). U istom se stoljeću ubirao *bibarion*, porez na ribnjake. *Apostato* se javlja stoljeće kasnije i, čini se, znači naknadu koja se plaćala za mjesta za lovljenje ribe. *Tritomario* je porez koji se plaćao na proizvodnju ribe, a obveznici su bili uzgajivači riba.

„Prisilan rad“, kao oblik poreza, u različitim je pojavnim oblicima poznat još od samih početaka postojanja Bizantskog Carstva. U kasnijim razdobljima Carstva, to je davanje općeg karaktera i ponajprije podrazumijeva obvezu besplatnog javnog rada te se redovito spominje na popisu javnih davanja.⁶⁰ To je davanje, između ostalog, obuhvaćalo određen broj dana koje su nadničari bili dužni odraditi svojim „gospodarima“ odnosno vlasnicima zemlje. Posebno je poznato nametanje obveze rada na izgradnji brodova, za kojim je bizantska država naročito posezala u ratnim vremenima. Od te su obveze bili isključeni talijanski trgovački gradovi,⁶¹ posebno Venecija, inače iznimno aktivni u Carstvu. Iz tog se „općeg“ davanja, razvilo nekoliko podvrsta, za državu iznimno

⁵⁸ Prema Herkov, Z., *Iz povijesti javnih financija, financijskog prava i razvitka financijske znanosti Hrvatske*, RO Zrinski TIZ Čakovec, Zagreb, 1985.

⁵⁹ Porez na ribarstvo ubirao se u okviru poreza na poljoprivrednu djelatnost i srodne djelatnosti, a ostale dvije skupine su porez na kućne životinje i ostala prava fiskusa.

⁶⁰ Od te su obveze bili isključeni nositelji i uživatelji kraljevskih povlastica.

⁶¹ Kao i manastiri.

važnih, davanja (jer ih je bilo gotovo nemoguće izbjeći).⁶² Tako se rad na izgradnji brodova – dromona (od 11. stoljeća) naziva *katergoktisia* i ograničen je samo na obalna područja. Obvezu je moguće ispuniti plaćanjem u novcu, a na nju se obično nadovezivala obveza opremanja brodova i flote odnosno novačenje brodskih posada stanovništvom iz okolice zbog čega je bila osobito omražena. Manastiri su uobičajeno, kao uživatelji kraljevskih privilegija, bili oslobođeni od obveze katergoktisije.

V. BRODSKI POREZ – *SHIP MONEY*

Jedan od najpoznatijih primjera „morskih poreza“, ali i najkontroverznijih poreza uopće u engleskoj povijesti, jest tzv. „brodski porez“ (*ship money*). Porez je bio uveden u srednjem vijeku u Engleskoj,⁶³ „obveznici“ su bili stanovnici obalnih gradova i grofovija, te je, jer se ubirao samo u ratnim vremenima, imao karakter izvanrednog i namjenskog poreza (financiranje ratne flote). Izvorno je njegova obveza bila izražena u naturi – gradovi i grofovije bili su dužni opremiti i osigurati određen broj ratnih brodova. S vremenom je, međutim, prirodna obveza mogla biti ispunjena i u novcu (vrijednost brodova). Jedan od razloga opstanka tog poreza bio je u tome što za njegovo uvođenje nije bila potrebna suglasnost predstavničkog tijela kao za ostale (izravne) poreze.⁶⁴

Brodski je porez naročito obilježio vladavinu engleskog kralja Charlesa I – opisivanu sintagmama „stuartski apsolutizam“ i „11 godina tiranije“.⁶⁵ Naime, 1628. godine kralj Charles I. uveo je obvezu plaćanja navedenog poreza svim grofovijama u Engleskoj, što je izazvalo niz protesta u grofovijama u unutrašnjosti, posebno u kontekstu donesene Peticije o pravu.⁶⁶ Nekoliko je grofovija, pozivajući se na prevelik porezni teret stanovnika, odbilo prikupiti porez i kralj je bio prisiljen opozvati odluku o njegovu uvođenju. Nekoliko godina poslije, kralj Charles I. ponovo donosi odluku o uvođenju poreza, ali ovaj put u mirno-

⁶² Npr. *kastroktisia* – obveza rada izgradnji i održavanju utvrda.

⁶³ Uvela ga je kraljica Elizabeta I. da bi financirala troškove izgradnje i opremanja mornarice za borbu protiv španjolske armade, v. Langeluddecke, H., *The Collection of Ship money, 1635 – 1640*, Journal of British Studies, vol. 46, br. 3, 2007., str. 509.

⁶⁴ Naime, od donošenja Velike povelje, za uvođenje (izravnih) poreza bila je potrebna privola staleške skupštine.

⁶⁵ Langeluddecke, *op. cit.* u bilj. 63, str. 510.

⁶⁶ Peticija o pravu, skupa s Velikom poveljom i Zakonom o pravima, ključni je ustavni akt Ujedinjenog Kraljevstva. Sačinio ju je Parlament da bi osnažio vrijednosti sadržane u Velikoj povelji i primorao kralja na poštovanje načela zakonitosti. Jedno od pravila koje zagovara Peticija o pravu je pravilo prema kojem porez nije mogao biti uveden bez suglasnosti predstavničkog tijela.

dopsko vrijeme. Tako je 1634. godine kralj Charles izdao tzv. „drugi nalog“ gradu Londonu i ostalim obalnim gradovima da osiguraju određeni broj brodova unaprijed utvrđene tonaže i opremljenosti (ili njihovu novčanu vrijednost) te ih ovlastio da uberu porez od svojih stanovnika.⁶⁷ Uvođenje poreza kralj je „službeno“ obrazložio nemirnom situacijom u cijeloj Europi i potrebom poboljšanja sustava zaštite od gusarskih napada.⁶⁸ Već 1635. godine kralj Charles ponovo izdaje nalog o prikupljanju brodskog poreza, no ovaj ga put upućuje svim gradovima i grofovijama. Nalog je naišao ne samo na velik otpor stanovništva nego su se kraljevi potezi počeli smatrati kao namjera trajnog ukidanja parlamenta. Stoga je kralj pribavio pravno mišljenje desetorice sudaca u skladu s kojim brodski porez u razdoblju nacionalne opasnosti (pri čemu kralj procjenjuje to stanje) može biti nametnut gradovima i grofovijama u cijeloj zemlji.

Godine 1636. kralj ponovo nalaže uvođenje brodskog poreza, i to u cijeloj zemlji i bez pozivanja na stanje nacionalne opasnosti. Kako bi podupro pretvaranje brodskog poreza u redoviti i opći porez, zaobilazeći pritom postupak i potrebu suglasnosti predstavničkog tijela, kralj je ponovo pribavio mišljenje sudaca. No, protesti protiv tog poreza⁶⁹ ne jenjavaju, pri čemu je najpoznatiji bio slučaj Hampden. Uopće, nezadovoljstvo tim porezom, kao i vladavinom Charlesa I, smatraju se jednim od uzroka engleskih građanskih ratova.⁷⁰ Do 1639. godine bilo je prikupljeno manje od 20% traženog iznosa da bi 1641. godine bio ukinut Zakonom o brodskom porezu. No i dan-danas o brodskom se porezu, naročito njegovom fiskalnom značaju, iznose oprečna mišljenja.⁷¹ U moderno je doba *ship money*, premda neslužbeno, korišten 1940. godine kad je mala flota privatnih brodova poslana spasiti britanske trupe opkoljene u Dunkerqueu.

⁶⁷ O iznosima v. Gordon, M. D., *The Collection of Ship-Money in the reign of Charles I.*, 1910., Transactions of the Royal Historical Society, vol. 4, 1910., str. 143.

⁶⁸ Pravi razlog bio je tajni savez sklopljen sa španjolskim kraljem Philipom IV. kojim se engleski kralj obvezao pomoći mu u njegovu sporu s Nizozemskom.

⁶⁹ Braddick npr. ističe da je brodski porez bio neuobičajeno nepopularan porez. Zabilježeni su mnogi primjeri nasilnog ponašanja prema ubiračima tog poreza (v. Langeluddecke, *op. cit.* u bilj. 63, str. 518).

⁷⁰ Langeluddecke navodi da je raskidanje veze između „suda i zemlje“ bio jedan od glavnih uzroka građanskog rata, a brodski je porez uvelike pridonio raskidu te veze, *op. cit.*, str. 510.

⁷¹ *Ibid.*

VI. POREZ PREMA TONAŽI BRODA - *TONNAGE TAX*

Porez prema tonaži broda model je oporezivanja koji se – kao alternativa porezu na dobit⁷² – primjenjuje samo u brodarstvu. Porezna osnovica je tonaža broda (otuda i naziv poreza). Inače je brodarstvo, često nazivano i nevidljiva ili zaboravljena industrija (unatoč doprinosu svjetskoj trgovini, vidi u idućem poglavlju), jedno od najmanje oporezivih industrija.⁷³ Razlog tome je (i) sektorska „pokretljivost“ – u vrlo je kratkom vremenu (24 h) moguće brod registrirati u nekoj drugoj zemlji. Upravo je tonažni porez nastao kao odgovor na „bijeg zastava“ – raširenu praksu 60-ih godina prošlog stoljeća registracije brodova u tzv. otvorenim registrima odnosno plovljenja pod zastavama pogodnosti (*flag of convenience*) umjesto pod „nacionalnim“ zastavama (*flag state*).⁷⁴ Glavni razlog izbora „zastave pogodnosti“ bilo je nezadovoljstvo normativnim okvirom, poreznim opterećenjem i investicijskim olakšicama u matičnoj (pomorskoj) zemlji. Zastave pogodnosti⁷⁵ tako najčešće nude blaže standarde i prilagodljiviji normativni okvir, niže ili nikakve poreze, mogućnost zapošljavanja jeftinije radne snage. Falcao, međutim, upozorava da je tonažni porez, paradoksalno, uveden s ciljem jačanja konkurentnosti poreznih sustava i sprječavanja bijega zastava, zapravo rezultirao podoporezivanjem inače vrlo koncentriranih i profitabilnih društava.

Radi boljeg razumijevanja poreznog konteksta, ukratko će se izložiti neka osnovna obilježja oporezivanja brodarstva. Pripadnost broda, u skladu s Konvencijom Ujedinjenih naroda o pravu mora,⁷⁶ utvrđuje se prema državi čiju je zastavu ovlašten vijoriti (*flag state*). Svaka država određuje uvjete pod kojima dodjeljuje brodovima svoju pripadnost, kao i uvjete upisa u upisnik na svom području te pravo na vijorenje zastave. Međutim, Konvencijom je navedena

⁷² U zemljama koje primjenjuju nizozemski model postoje oba sustava, pri čemu trgovačka društva mogu birati model oporezivanja. Uobičajeno je rješenje da društva koja izaberu model tonažnog poreza moraju ostati u njemu stanoviti broj godina (10, po pravilu). Cilj je spriječiti izbjegavanje porezne obveze odnosno situaciju u kojoj bi društvo izabralo „povoljan“ trenutak za napuštanje tonažnog poreza (npr. kad posluje s gubitkom) i na taj način izbjeglo plaćanje poreza. U grčkom modelu ne postoji mogućnost izbora.

⁷³ Poseban porezni položaj brodova nije nepoznanica. Tako su još za vrijeme cara Nerona trgovački brodovi bili izuzeti pri utvrđivanju poreza na imovinu.

⁷⁴ Panagiotou, S.; Thanoupolou, H., *Tonnage Tax Revisited: The case of Greece during a shipping crisis and an economic crisis period*, 2019., Working paper, Bank of Greece, Athens, str. 5.

⁷⁵ Posrijedi su zemlje koje nisu „tradicionalno“ pomorske zemlje; među prvim takvim zemljama su Panama, Honduras, Liberija.

⁷⁶ Čl. 91., Narodne novine, br. 9/00.

sloboda svake države ograničena zahtjevom u skladu s kojim mora postojati stvarna veza između države i broda. No, kao što je i prethodno izloženo, brodovi mogu ploviti i pod zastavama pogodnosti u kojem slučaju ne postoji „stvarna veza“ između broda i države ili države i vlasnika.

Za utvrđivanje i raspodjelu prava oporezivanja mjerodavni su međunarodni ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Kao primjer „općih rješenja“ treba spomenuti OECD-ov model o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.⁷⁷ Pomorski je prijevoz reguliran člankom 8. Modela ugovora prema kojem se dobit društva države ugovornice u korištenju brodova i zrakoplova u međunarodnom prometu oporezuje samo u toj državi (*tzv. načelo svjetskog dohotka*).⁷⁸ Za potrebe oporezivanja, dakle, irelevantno je koju zastavu brod vijori (osim ako država ne traži postojanje stvarne veze). Do 2017. godine u prethodnoj je odredbi bila ključna sintagma „oporezuje se samo u državi u kojoj je sjedište stvarne uprave društva“ (drukčije rečeno, kriterij stvarne veze).⁷⁹

Unatoč spomenutoj promjeni članka 8., neke su se države i dalje odlučile koristiti kriterijem „sjedišta stvarne uprave društva“ kao alternativnom formulacijom. U tom slučaju one primjenjuju i sljedeću odredbu: „Ako je sjedište stvarne uprave društva koje se bavi međunarodnim prometom na brodu, smatra se da se nalazi u državi u kojoj je matična luka (pomorskog) broda ili, ako nema matične luke, u državi ugovornici čiji je rezident korisnik (pomorskog) broda“ (*tzv. načelo izvora*). OECD-ov model, međutim, samo navodi (moguće) kriterije za utvrđivanje statusa rezidentnosti; za pobližu definiciju sadržaja pojma upućuje se na nacionalno pravo država ugovornica. Sjedište stvarne uprave društva dopunski je i često korišten kriterij za utvrđivanje rezidentnosti,⁸⁰ premda se njegov sadržaj razlikuje od zemlje do zemlje. Načelno se sjedište stvarne uprave smatra mjestom donošenja ključnih odluka, mjestom u kojem odlučuje uprava

⁷⁷ OECD-ov model javno je dostupan 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. Države, po pravilu, polaze od OECD-ova modela, a stupanj pridržavanja ovisit će o (specifičnim) interesima država ugovornica, vidjeti u: Arbutina, H., *Pojmovnik*, Hrvatska i komparativna javna uprava, vol. 10, br. 2, 2010., str. 615 – 624.

⁷⁸ Za puni tekst Modela vidjeti: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-full-version_9a5b369e-en.

⁷⁹ Kriterij stvarne veze inkorporirala je Hrvatska u svoje zakonodavstvo o tonažnom porezu, v. čl. 429. Pomorskog zakonika.

⁸⁰ Prema hrvatskom Zakonu o porezu na dobit (Narodne novine, br. 177/04-138/20), rezidenti su pravne i fizičke osobe čije je sjedište upisano u sudski ili drugi registar ili upisnik u Republici Hrvatskoj ili kojima se mjesto stvarne uprave i nadzor poslovanja nalazi u RH (čl. 3.). *A contrario*, nerezident je osoba kojoj nije utvrđena rezidentnost prema navedenim kriterijima.

društva ili poduzima aktivnosti ključne za društvo u cjelini. Dakle, prijašnje (odnosno danas alternativno) rješenje zasnivalo se na konceptu „stvarne veze“ i načelu izvora kao dopunskom načelu oporezivanja. U takvom se okviru otvarala veća mogućnost podudaranja rezidentnosti društva i države pripadnosti broda.

U skladu sa sadašnjim rješenjem OECD-ova modela, dobit društva oporezuje se samo u državi ugovornici – državi upisa u sudski ili drugi registar (primarni kriteriju rezidentnosti). Naznačeno rješenje, uvedeno radi pojednostavljenja postupka oporezivanja i izbjegavanja zamršenih situacija, daleko manje pogoduje podudaranju dviju jurisdikcija, što bi ubuduće i u područjima u kojima su porezi (i) instrument regulacije moglo biti znatno veći problem.⁸¹ Osim toga, aktualno se rješenje zasniva samo na oporezivanju prema načelu rezidentnosti, ukidajući oporezivanje prema dopunskom načelu (izvora), što može rezultirati potencijalnim gubitkom poreznih prihoda. Ne čudi stoga što se oporezivanje brodarstva sve više ilustrira sintagmom „utrka do dna“ (*race to the bottom*) zahvaljujući ponajprije tonažnom porezu kao posebnom modelu oporezivanja, izloženim međunarodnim pravilima, ali i drugim proračunskim instrumentima (subvencijama/poreznim izdacima) namijenjenim brodarskom sektoru.⁸²

Porez na tonažu broda prvi put je uveden u Grčkoj, 1970. godine, i jedan od dvaju postojećih modela tog poreza i danas se naziva grčkim modelom.⁸³ Drugi model je nizozemski model. U grčkom se modelu porez plaća prema jedinici tonaže broda i godišnji iznos poreza utvrđuje se množenjem jediničnog iznosa poreza i ukupne tonaže broda. Starost brodova i još neki čimbenici mogu biti uzeti u obzir prilikom umanjenja porezne obveze. Taj se model primjenjuje na Malti, Cipru, u Hrvatskoj, Norveškoj kao i u zemljama s „otvorenim“ registri-ma. Tonažni porez u Grčkoj poznat je i po tzv. dobrovoljnom doprinosu. Prvi je oblik tog doprinosa bio uveden u razdoblju 2013. – 2018.,⁸⁴ izračunavao se na isti način kao i tonažni porez i zapravo su brodarske kompanije plaćale tonažni porez dva puta. Drugi je oblik uveden 2019. godine i posrijedi je stalni⁸⁵

⁸¹ Primjerice u području zaštite okoliša i zelenih poreza.

⁸² Npr. poseban status brodarstvo ima u sustavu poreza na dodanu vrijednost (pri čemu su prijevozne usluge izjednačene s izvozom, što znači da se na njih primjenjuje nulta stopa s pravom odbitka pretporeza), a pomorci u sustavu poreza na dohodak.

⁸³ Panagiotou, Thanoupoluou, *op. cit.* u bilj. 74, str. 3.

⁸⁴ Plaćanje se zasnivalo na Memorandumu razumijevanja između grčke vlade i „brodarske“ zajednice.

⁸⁵ Plaćanje tog doprinosa također se temelji na Memorandumu između grčke vlade i „brodarske“ zajednice i, jer je Memorandum sklopljen na neodređeno vrijeme, doprinos ima karakter stalnog davanja.

dobrovoljni „doprinos“⁸⁶ Pomorske zajednice Helenskoj Republici u iznosu od 10% primitaka od dividendi dioničara brodarskih kompanija.

Nizozemski model polazi od pretpostavljenog iznosa dobiti po danu i po kapacitetu broda (utvrđenog na osnovi netotonaže broda). Idući je korak izračun godišnje (pretpostavljene) dobiti kao umnoška spomenute dobiti po danu, broja radnih dana broda i njegove tonaže. Godišnja dobit ujedno je i porezna osnovica na koju se primjenjuje stopa poreza na dobit. Taj se model primjenjuje u Njemačkoj, Ujedinjenom Kraljevstvu, Irskoj.

Budući da je uvođenje poreza prema tonaži broda imalo cilj spriječiti ili svesti na najmanju moguću mjeru bijeg zastava, barem u onom dijelu u kojem je on motiviran fiskalnim razlozima, njegove su osnovne prednosti: jednostavnost, određenost i predvidivost porezne obveze, transparentnost i neutralnost. Porez na tonažu broda ne ovisi o prihodima i rashodima, uvećanjima ili umanjnjima dobiti u vezi s brodarskom djelatnošću, i u tom je smislu njegov teret jednostavnije izračunati i predvidjeti, a često će u konačnici biti znatno manji u usporedbi s porezom na dobit (tzv. „nulto“ oporezivanje brodske djelatnosti). Upravo zbog potonje činjenice taj se porez uobičajeno klasificira i kao porezni izdatak (*tax expenditures*),⁸⁷ odnosno vrstom pomorske subvencije i podliježe europskim pravilima o državnim potporama.⁸⁸ Ima li se na umu da je tonažni porez izvorno nastao kao „odgovor“ na bijeg zastava, većina zemalja primjenu tog poreza uvjetuje obvezom plovljenja pod nacionalnom zastavom, a pojedine zemlje i još nekim drugim kriterijima.⁸⁹

Republika Hrvatska uvela je porez prema tonaži 2011. godine.⁹⁰ Premda je kao uzor poslužio grčki model, ocjenjuje se da je hrvatski sustav tog poreza (skupa s poljskim i malteškim) – posebno kad su posrijedi porezne stope i

⁸⁶ Dobrovoljni doprinosi kao način financiranja javnih dobara nije nepoznata praksa u Grčkoj; još je u staroj Grčkoj postojala liturgija – dobrovoljan doprinos bogatijih građana za financiranje neke javne potrebe. Zahvaljujući liturgiji u obliku ratnih brodova, grčka je mornarica bila najbolja i najmoćnija mornarica (Adams, *op. cit.* u bilj. 7, str. 63).

⁸⁷ Konceptom poreznih izdataka mjeri se mogući gubitak proračunskih prihoda koji nastaje zbog oslobođenja, olakšica i drugih poreznih izuzeća. Alternativa poreznim izdancima jest sustav izravnih proračunskih subvencija. Za brodarsku se djelatnost porezni izdaci smatraju boljim rješenjem nego izravne subvencije jer izdaci, konceptijski, ne pogoduju društvima koje posluju s gubitkom.

⁸⁸ Radi toga uvođenje tonažnog poreza u zemljama Europske unije mora odobriti Europska komisija.

⁸⁹ Npr. Ujedinjeno Kraljevstvo obvezom edukacije, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/tonnage-tax-manual/ttm04001>.

⁹⁰ Pomorski zakonik, čl. 429 – 429.i, Narodne novine, br. 181/04-17/19.

ukupan porezni teret – među najpovoljnijima u Europi.⁹¹ Zaključuje se da su ta tri novija modela tonažnog poreza znatno pridonijela porastu razlika u „europskom“ sustavu tonažnog poreza, gotovo suprotno inicijalnom cilju njegova uvođenja.⁹²

Sljedeća zemlja koja je najavila uvođenje tonažnog poreza jest Švicarska, što na prvu izaziva čuđenje ima li se u vidu njezin zemljopisni položaj. No, švicarska je flota peta u Europi odnosno 11. u svijetu po brutotonaži i najveća trgovačka flota na svijetu od zemalja koje nemaju izlaz na more. Flotu je osnovala švicarska vlada nakon II. svjetskog rata kako bi poboljšala sustav opskrbe, posebno u slučaju nepogoda, ratova i izvanrednih situacija. Švicarski je „pomorski“ sektor godinama u krizi između ostalog i zbog nekonkurentnosti prouzročene zastarjelim normativnim i poreznim okvirom. Stoga se uvođenje tonažnog poreza vidi mjerom koja bi pomogla prevladati dugogodišnju krizu i pozitivno utjecati na konkurentnost švicarske flote.

VIII. DEKARBONIZACIJA BRODARSTVA I POREZ NA UGLJIK

„Dekarbonizacija“ brodarstva posljednjih je godina iznimno aktualna tema. U skladu s podacima Međunarodne pomorske organizacije,⁹³ brodovi koji prometuju morem ispuštaju godišnje oko milijardu tona ugljikova dioksida. Predviđa se da bi do 2050. godine ispuštanje stakleničkih plinova u tom sektoru moglo narasti i do dva i pol puta, ovisno o gospodarskom i energetsom razvoju. Brojkama unatoč, brodski je prijevoz i dalje jedna od „zelenijih“ vrsta prijevoza, ali problem je, u smislu ekoloških ciljeva, *učestalost aktivnosti – za 90% svjetske trgovine* zaslužan je upravo pomorski prijevoz.⁹⁴ No u međunarodnom pomorskom prijevozu ne primjenjuje se niti jedna vrsta ekološkog poreza ili naknade. Odsutnošću ekoloških naknada podupire se teza da brodarstvo „ne snosi stvarne troškove međunarodne trgovine“.⁹⁵

⁹¹ International Transport Forum, *Maritime Subsidies: Do They Provide Value for Money?*, International Transport Forum Policy Papers, No. 70., OECD Publishing Papers, Paris, 2019.

⁹² Očekivalo se da će tonažni porez, s obzirom na njegov način oporezivanja, pridonijeti usklađivanju poreznog opterećenja brodarskih društava u europskim zemljama.

⁹³ Međunarodna pomorska organizacija, osnovana 1948. godine, specijalizirana je agencija Ujedinjenih naroda koje je glavni cilj poboljšati sigurnost i sigurnosne standarde međunarodnog pomorskog prijevoza te spriječiti onečišćenje prouzročeno pomorskim prijevozom, v. <https://www.imo.org/en>.

⁹⁴ Falcao, T., *Taxing Carbon Emissions from International Shipping*, Intertax, Kluwer Law International, BV, The Netherlands, vol. 47, br. 10, 2019., str. 832 – 851.

⁹⁵ United Nations, *Handbook on Carbon Taxation for developping countries*, 2021., <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.finan->

7.1. Globalni porez na ugljik

Prve je aktivnosti u smjeru dekarbonizacije u pomorskom sektoru poduzela Međunarodna pomorska organizacija⁹⁶ donošenjem rezolucije o politikama i praksama kojih je cilj smanjenje stakleničkih plinova koje ispuštaju brodovi (2003. godine). Navedene je politike moguće podijeliti u dvije skupine. U prvoj su skupini tzv. tržišno usmjerene mjere u okviru kojih se predlaže uvođenje „naknada na ugljik“. U drugoj su skupini tehničke i operativne mjere okupljene pod nazivom Indeks o energetske učinkovitom oblikovanju.⁹⁷

U proteklom je razdoblju veći naglasak bio na drugoj skupini mjera. Prijedlog o uvođenju ugljikovih naknada je odbačen 2013. godine, no ponovo postaje aktualan 2018. godine kada Međunarodna pomorska organizacija usvaja Polaznu strategiju o smanjenju stakleničkih plinova koje ispuštaju brodovi.⁹⁸ Glavni je cilj Strategije smanjenje ispuštanja plinova za 50% do 2050. godine (u odnosu na 2008.) odnosno u konačnici svođenje na nulu. Ambicioznost ciljeva i potreba usklađivanja s Pariškim sporazumom iziskuju spektar mjera, pa tako i fiskalne, i zemlje članice pozvane su na podnošenje prijedloga mjera. U ožujku 2021.⁹⁹ predložen je model opće naknade na sva ispuštanja stakleničkih plinova u međunarodnom pomorskom prijevozu. Naknada bi se ubirala u apsolutnom iznosu – 100\$ po toni CO₂ – s obvezom revidiranja svakih pet godina.¹⁰⁰ Prihodi bi bili destinirani – dijelili bi se između dvaju fondova: fonda za

cing/files/2021-10/Carbon%20Taxation.pdf.str. 104.

⁹⁶ U okviru MPO-a djeluje posebno tijelo, Odbor za zaštitu okoliša, u čijem su djelokrugu pitanja u vezi sa zaštitom okoliša.

⁹⁷ Indeksom, koji se primjenjuje samo na nove brodove, ustanovljena je minimalna razina energetske učinkovitosti za brodove, ovisno o vrsti i veličini. S vremenom je bilo predviđeno pooštavanje standarda pa bi u trećoj fazi (2025. godine odnosno 2022. za neke vrste brodova) novi brodovi trebali biti 30% energetske učinkovitiji. No, ta je mjera, posebno njezina učinkovitost, kritizirana. Naime, budući da se Indeks odnosi na nove brodove, čiji je životni vijek između 20 i 25 godina, teško da će se time uspjeti postići željeni ekološki ciljevi.

⁹⁸ Donošenje Strategije potaknuto je usvajanjem Pariškog sporazuma. Sporazum je nastao 2015. godine, a njome je skrenuta pažnja na potrebu korištenja dijapazona mjera – naročito fiskalnih – kako bi se postigli željeni ciljevi. Za Strategiju v. <https://www.imo.org/en/MediaCentre/HotTopics/Pages/Reducing-greenhouse-gas-emissions-from-ships.aspx>

⁹⁹ Prijedlog su inicirali Maršalovo Otočje i Solomonsko Otočje, inače utjecajne članice MPO-a.

¹⁰⁰ Naime, u obrazloženju prijedloga stajalo je da prava razlikovna cijena između *business-as-usual* modela (tj. energetske klasičnog) i alternative “bez ugljika” nije poznata, no istraživanja upućuju na to da bi se cijena (izračunata kao ekvivalent „ekološkoj“ cijeni teških fosilnih goriva) na sva ispuštanja kretala u rasponu od 250-300\$

potrebe ublažavanja i prilagodbe klimatskim promjenama u osobito pogođenim zemljama¹⁰¹ i fonda za subvencioniranje istraživanja i razvoja novih tehnologija i goriva kojim bi upravljala Međunarodna pomorska organizacija. Prijedlog globalne naknade poduprla je i Međunarodna komora pomorskog prijevoza u rujnu 2021. godine¹⁰² apelirajući na Međunarodnu pomorsku organizaciju da što je prije moguće usvoji prijedlog.

Dekarbonizaciji brodarstva svojim se aktivnostima pridružuje i Europska unija. U lipnju 2021. godine Europska je komisija izložila paket mjera kojih je cilj smanjiti ispuštanje stakleničkih plinova za barem 50%, i to do 2030. godine. U tom su paketu i mjere koje se izravno tiču broderske industrije, a naročito Pomorska inicijativa za gorivo i Direktiva o oporezivanju energije. Tim je potezom Komisija uključila i brodarstvo u Trgovinski sustav ispuštanja plinova Europske unije. Europske inicijative nisu baš dočekane s oduševljenjem i ocjenjuje se da bi mogle ubrzati rasprave o prijedlogu o globalnom porezu na ugljik, ponajviše radi izbjegavanja gomilanja partikularnih mjera.

Imaju li se u vidu aktualne prilike, čini se da su fiskalne mjere dekarbonizacije brodarstva neizbježne, no puno je još nepoznanica u vezi s novom naknadom. U kojem će se trenutku uvesti i u kojem obliku – „globalnog“ ili nacionalnog poreza – ostaje vidjeti. Zbog prirode brodarstva i pomorskog sektora u cjelini, veća je vjerojatnost međunarodne inicijative. Čak i prijedlozi „nacionalnog“ poreza na ugljik, posebno kvalitetnija rješenja, iziskuju stanovite međunarodne konsenzuse.¹⁰³ Posebno je pitanje sustav administriranja i ubiranja, oblikovanje kojeg će uvelike ovisiti o konačnom obliku poreza¹⁰⁴ kao i učinci novog nameta. Prema dostupnim podacima, većina brodova koristi se teškim loživim uljima i novo bi davanje ili povećalo troškove korištenja loživim uljem ili zahtijevalo prijelaz na ekološki prihvatljivija, ali skuplja goriva. U svjetlu pandemije i aktualnih gospodarskih prilika, ali i oporavljanja od krize 2009. godine,¹⁰⁵ novi troškovi

po toni ugljičnog dioksida. Naknada bi se počela primjenjivati 2025. godine.

¹⁰¹ Fondom bi upravljao Klimatski fond Ujedinjenih naroda. Pod osobito pogođenim zemljama misli se na zemlje u razvoju. Ideja da bi razvijene zemlje prihodima od ekoloških naknada – naročito naknadama na ugljik – financirale klimatske prilagodbe u zemljama u razvoju datira još iz 2011. godine i spominje se u različitim dokumentima međunarodnih organizacija Međunarodnog monetarnog fonda, Svjetske banke, Ujedinjenih naroda (v. npr. United nations, *op. cit.* u bilj. 95).

¹⁰² V. <https://www.ics-shipping.org/press-release/international-chamber-of-shipping-sets-out-plans-for-global-carbon-levy/>.

¹⁰³ Falcao, *op. cit.* u bilj. 94, ^{str} 832 – 851.

¹⁰⁴ Administriranje poreza olakšava trend digitalizacije usluga poreznih tijela, ali i stupanj digitalizacije pomorskog sektora, v. npr. EfficienSea2 – Getting Connected.

¹⁰⁵ Nakon krize 2009. godine primjetan je pad prijevoznike aktivnosti i mnoga su

nisu zanemariva stavka. Budući da je novo davanje prevaljivo, njegovo bi uvođenje sigurno prouzročilo poskupljenje cijena usluga, a ono bi moglo utjecati na daljnja poskupljenja u lancu. Istodobno, veća broderska društva u komparativnoj su prednosti jer su u prilici bolje „amortizirati“ učinke novog davanja – uznapredovala su u istraživanjima o mogućnostima prilagodbe svojih brodova novim ekološkim standardima i postigla su značajne rezultate. Zbog toga su vjerojatno i pojedina od njih pozdravila uvođenje novog poreza.¹⁰⁶

7.2. Portugalski porez na ugljik na pomorski prijevoz putnika

Okvir za uvođenje portugalskog poreza na ugljik srodan je onome u prethodnim odlomcima. Ishodište je vladin dokument nazvan „Plan za neutraliziranje ugljika do 2050. godine“ kojim je predviđeno smanjenje ispuštanja plinova između 85% i 90% do 2050. godine. Kako bi se postigli ti ciljevi, između ostalog, uveden je sustav naknada na prijevoz putnika u zračnom i pomorskom prometu.¹⁰⁷ Kad je posrijedi pomorski promet, porezni je obveznik vlasnik putničkih brodova (odnosno njegov zastupnik), a porezni destinatar je putnik. Predmet oporezivanja su putnički brodovi koji se koriste fosilnim gorivima, i to dok su na „suhom doku“ na terminalima u kontinentalnom dijelu Portugala, a radi tranzita, popravaka, natakanja goriva, ukrcavanja ili iskrcavanja putnika. Stopa poreza iznosi 2 eura po putniku, a od poreza su izuzeta npr. djeca mlađa od dvije godine; članovi posade putničkih brodova, putnički brodovi koji u luku ulaze isključivo radi zamjene posade odnosno kako bi iskrcali bolesnike itd. (čl. 5. Zakona). Obveznik plaća porez, sadržan u cijeni, po korištenju lučke usluge.¹⁰⁸ Porez je namjenskog karaktera – njegovi će se prihodi koristiti za financiranje poboljšanja sigurnosti i uvjeta plovidbe, redovito mjerenje kvalitete zraka te nadoknađivanje troškova čišćenja i održavanja onim lokalnim jedinicama u

društva zapala u probleme jer su u prethodnom razdoblju povećavala svoje flote predviđajući istu ili povećanu razinu gospodarske aktivnosti (Deloitte, *EU Shipping Competitiveness Study – International Benchmark Analysis*, Study commissioned by the European Community Shipowners' Association, 2017., str. 4).

¹⁰⁶ V. <https://www.spglobal.com/platts/en/market-insights/latest-news/shipping/060821-shipping-carbon-tax-proposals-ahead-of-imo-meeting-make-owners-jittery>.

¹⁰⁷ Porezi se razlikuju po svojim osnovnim obilježjima; u zračnom je prometu taj porez nazvan porez na kartu (*ticket tax*). Sadržan je u cijeni avionske karte za letove kojima je polazište aerodrom ili zračna luka na portugalskom teritoriju.

¹⁰⁸ Postupak oporezivanja je jednostavan – za korištenje lučkim uslugama, obveznik je dužan ispuniti elektronički obrazac (*Port Unique Invoice*). Prijevoz putnika mora biti prijavljen lučkim tijelima u roku od tri dana od dana pristajanja. Lučke vlasti potom izdaju račun o iznosu poreza.

kojima su smješteni terminali za putničke brodove.¹⁰⁹ U skladu s tim, 50% prihoda ide Fondu za zaštitu okoliša, 25% lučkim vlastima ovlaštenim za ubiranje poreza i 25% lokalnoj jedinici u kojoj je smješten terminal (čl. 8. Zakona).

VIII. ZAKLJUČNA RAZMATRANJA

Rijetko je koji sektor ispresijecan različitim vrstama poreza kao pomorski – gotovo da nema vrste javnog davanja koje se ne ubire u nekom obliku. I premda smo se u pojedinim dijelovima rada vratili gotovo tri tisuće godine unatrag, iznenađuje aktualnost mnogih spomenutih tema (zanemarimo li nakratko kontekstualne razlike) – porezno oslobođenje na Delu prouzročilo je jednako neočekivane posljedice kao i svjetioničke naknade u Britaniji ili tonažni porez danas; porez na sol ponovo služi za financiranje „kriznih“ rashoda; vladari nerado smanjuju rashodnu stranu proračuna kao i današnje države; neplaćanje poreza kao „poruka vlastodršcima“ višestoljetna je praksa jednako popularna i danas, a inovativni načini izbjegavanja porezne obveze uvijek zlata vrijede (ili barem srebra).

Analize u radu podupiru i pojedine uvriježene teze u poreznoj teoriji. Jedna od njih je da se jednom uvedeni / izvanredni porez teško ukida, po pravilu ostaje u sustavu i (p)ostaje redoviti porez. Uostalom to je, sažeto, cijela povijest oporezivanja – porezi su od sporadičnog, namjenskog i izvanrednog prihoda, koji se ubirao od ograničenog broja osoba, evoluirali u stalan, opći i redoviti, najvažniji državni prihod kojim se podmiruju javni rashodi. Drugo je važnost načela pravičnosti u oporezivanju – posebno iz perspektive poreznih obveznika.

Unatoč percepciji da je porezno more za brodove mirno i s povoljnim vjetrovom, djelovanje poreznih (i javnofinancijskih) instrumenata na pomorski sektor daleko je od neutralnog, a u pojedinim aspektima poprima i regulacijska obilježja – prisjetimo se samo utjecaja na tehnička obilježja britanskih brodova ili željenog utjecaja tonažnog poreza. To bi se naročito zorno vidjelo i u analizi proračunskih subvencija pomorstvu, tema koja nažalost nije mogla biti obrađena zbog ograničenosti rada. Osobito bi pitanje regulacijskog djelovanja poreza moglo biti aktualno u bliskoj budućnosti u kontekstu dekarbonizacije brodarstva – taj bi proces kao rijetko koji događaj u novijoj povijesti mogao utjecati (i utječe) na dizajn i karakteristike suvremenih brodova, lučku infrastrukturu, a time i na sektor u cjelini.

Stoga, ako ste i vi među onima kojima porezi nisu bili jedna od prvih asocijacija na more i brodove, nadamo se da ste nakon ovog članka barem dijelom promijenili mišljenje.

¹⁰⁹ Preambula Zakona br. 38/2021 (<https://www.anac.pt> > Tx Carbono > Portaria_38_...).

LITERATURA

Pravna književnost

- Adams, C. W., *Za dobro i zlo – Utjecaj poreza na kretanje civilizacije*, Institut za javne financije, Zagreb, 2006.
- Arbutina, H., *Pojmovnik*, Hrvatska i komparativna javna uprava, vol. 10, br. 2, 2010., str. 615 – 624.
- Cobb, M. A., *The Indian Ocean Trade in Antiquity*, Routledge, Oxon, New York, 2019.
- de Ligt, L., *Tax Transfers in Roman Empire*, u: de Blois, L.; Rich, J. (ur.), *The Transformation of Economic Life under the Roman Empire*, Gieben, Amsterdam, 2001., str. 48 – 66.
- Deloitte, *EU Shipping Competitiveness Study – International Benchmark Analysis*, Study commissioned by the European Community Shipowners' Association, 2017., dostupno na <https://www.ecsa.eu/sites/default/files/publications/2017-02-23-Deloitte-Benchmark-Study-FULL---FINAL.pdf>
- Duncan Jones, R., *Structure and Scale in the Roman Economy*, Cambridge University Press, Cambridge, 1990.
- Falcao, T., *Taxing Carbon Emissions from International Shipping*, Intertax, Kluwer Law International, BV, The Netherlands, vol. 47, br. 10, 2019., str. 832 – 851.
- Gordon, M. D., *The Collection of Ship-Money in the reign of Charles I.*, Transactions of the Royal Historical Society, vol. 4, 1910., str. 141 – 162.
- Gunther, S., *The Politics of Taxation in the Roman Empire*. dostupno na <https://www.austaxpolicy.com/politics-taxation-roman-empire/>
- Gunther, S., *Taxation in the Greco – Roman World: The Roman Principate*, Oxford Handbooks online, dostupno na <https://www.oxfordhandbooks.com/view/10.1093/oxfordhb/9780199935390.001.0001/oxfordhb-9780199935390-e-38#oxfordhb-9780199935390-e-38-bibItem-41>
- Herkov, Z., *Iz povijesti javnih financija, financijskog prava i razvitka financijske znanosti Hrvatske*, RO Zrinski, TIZ Čakovec, Zagreb, 1985.
- Horwell, S. W., *Taxation in British political and economic thought 1733 - 1816.*, 2018., dostupno na <https://discovery.ucl.ac.uk/id/eprint/10067177/>
- International Transport Forum, *Maritime Subsidies: Do They Provide Value for Money?* International Transport Forum Policy Papers, No. 70, OECD Publishing Papers, Paris, 2019.

- Jago, C., *Habsburg Absolutism and the Cortes of Castille*. The American Historical Review, vol. 86, br. 2, 1981., str. 307 – 326.
- Kamen, H., *Spain, 1469.- 1714. A Society of Conflict*, Routledge, London and New York, 2014.
- Kenn, M.; Slemrod, J. *Rebellion, Rascals and Revenue - Tax Follies and Wisdoms Through the Ages*, Princeton University Press, Princeton and Oxford, 2021.
- Kobašić, A., *Ekonomske prilike u Dubrovniku i dubrovačkom kraju od ulaska Francuza do kraja 19. stoljeća*, Anali Zavoda za povijesne znanosti Hrvatske akademije znanosti i umjetnosti u Dubrovniku, vol. 35, 1997., str. 67 – 101.
- Kontogiannopoulou, A., *La fiscalité à Byzance sous les Paléologues (13e-15e siècles). Les impôts directes et indirectes*. Revue des études byzantines, vol. 67, 2009., str. 5 – 57.
- Langeluddecke, H., *The Collection of Ship money, 1635 – 1640*, Journal of British Studies, vol. 46, br. 3, 2007., str. 509 – 542.
- Lavissier, A., *Les Ports francs en Méditerranée et l'exception marseillaise*, 2014., dostupno na https://www.researchgate.net/publication/307209615_Les_Ports_francs_en_Mediterranee_et_l'exception_marseillaise
- Lučić, J., *Dubrovačke teme*, Nakladni zavod Matice hrvatske, Zagreb, 1991.
- National Food Strategy. Independent Review. The Plan*, 2021., dostupno na <https://www.nationalfoodstrategy.org/>
- Oikonomides, N., *The Role of the Byzantine State in the Economy*, u: Laiou, E. A. et al. (ur.), *The Economic History of Byzantium – From the Seventh through the Fifteenth Century*, Dumbarton Oak Studies, Washington D.C., 2002., str. 973 – 1058.
- Panagiotou, S.; Thanoupolou, H., *Tonnage Tax Revisited: The case of Greece during a shipping crisis and an economic crisis period*, Working paper, Bank of Greece, Athens, 2019.
- Sands, T.; Higby Penn, C., *France and Salt Tax*, The Historian, vol. 11, br. 2, 1949., str. 145 – 165.
- Trampus, F., *Free Ports of the World*, Monografie di Diritto della Navigazione, Edizioni Università di Trieste, Trieste, 1999.
- United Nations, *Handbook on Carbon Taxation for developing countries*, 2021., dostupno na <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-10/Carbon%20Taxation.pdf>
- Walsh, P., *Patterns of Taxation in Eighteenth – Century Ireland*, u Kanter, D.; Walsh, P. (ur.), *Taxation, Politics and Protest in Ireland, 1662 - 2016*, Palgrave Macmillan, Cham, Switzerland, 2017.

Konvencije, zakoni i drugi pravni izvori

Konvencija Ujedinjenih naroda o pravu mora, NN 9/00

OECD-ov Model o izbjegavanju međunarodnog dvostrukog oporezivanja,
https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-full-version_9a5b369e-en

Pomorski zakonik, NN, 181/04-17/19

Zakon o porezu na dobit, NN 177/04-138/20

Zakon br. 38/2021, <https://www.anac.pt> › Tx Carbono › Portaria_38_...

Summary

Tereza Rogić Lugarić*

SEA, SHIPS – AND TAXES

From the taxation point of view, the maritime sector could almost be described as *quirky* – there are examples of the earliest forms of taxes and other public contributions as well as almost all types of taxation, unlike in any other sector. Moreover, some of the most unusual and controversial taxes throughout history were levied in and related to the maritime world. In that context, port taxes, salt taxes, specific ship taxes and carbon taxes in the framework of decarbonization are analyzed. Despite the common perception of the maritime sector as a sector enjoying favorable tax treatment, taxes and other budgetary instruments had an extremely important influence on its development and functioning.

Keywords: taxes, shipping, salt tax, tonnage tax, decarbonisation

* Tereza Rogić Lugarić, Ph. D., Associate professor, Faculty of Law, University of Zagreb, Trg Republike Hrvatske 3, Zagreb; tlugaric@pravo.hr;
ORCID ID: orcid.org/0000-0003-0732-6591