Trošarine kao jedan od stupova poreznog sustava Republike Hrvatske

Pejić, Lovro

Master's thesis / Specijalistički diplomski stručni

2020

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **The University of Applied Sciences Baltazar Zaprešić / Veleučilište s pravom javnosti Baltazar Zaprešić**

Permanent link / Trajna poveznica: https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:129:842122

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

Download date / Datum preuzimanja: **2024-03-29**

Repository / Repozitorij:

Digital Repository of the University of Applied Sciences Baltazar Zaprešić - The aim of Digital Repository is to collect and publish diploma works, dissertations, scientific and professional publications





VELEUČILIŠTE

s pravom javnosti

BALTAZAR ZAPREŠIĆ

Zaprešić

Specijalistički diplomski stručni studij

Financijski menadžment

LOVRO PEJIĆ

TROŠARINE KAO JEDAN OD STUPOVA POREZNOG SUSTAVA RH

SPECIJALISTIČKI ZAVRŠNI RAD

Zaprešić, 2020. godine

VELEUČILIŠTE

s pravom javnosti

BALTAZAR ZAPREŠIĆ

Specijalistički diplomski stručni studij

Financijski menadžment

STRUČNI ZAVRŠNI RAD

TROŠARINE KAO JEDAN OD STUPOVA POREZNOG SUSTAVA RH

Mentor:

Dario Lešić, univ.spec.oec.

Naziv kolegija:

Upravljanje porezima

Student:

Lovro Pejić

JMBAG studenta:

0234050299

SADRŽAJ

1. UVOD ... 1
1.1. Cilj i predmet rada ... 1
1.2. Struktura rada ... 1
1.3. Metoda istraživanja ... 1
2. TROŠARINE ... 2
2.1. Povijest trošarina ... 2
2.2. Trošarine u suvremenim poreznim sustavima ... 3
2.2.1. Fiskalna funkcija ... 3
2.2.2. Socijalna funkcija ... 4
2.2.3. Politička i ekonomska funckija ... 5
2.2.4. Ekološka funkcija ... 6
2.3. Karakteristike trošarina u poreznom obliku ... 7
2.3.1. Specifičan iznos trošarine ili *ad valorem* ... 7
2.3.2. Utjecaj na cijene proizvoda ... 8
2.3.3. Redistribucija ... 8
2.3.4. Izdašnost ... 9
2.3.5. Jednostavnost i stabilnost ... 9
3. TROŠARINSKI SUSTAV UNUTAR EUROPSKE UNIJE I REPUBLIKE HRVATSKE ... 11
3.1. Harmonizirani sustav trošarina ... 11
3.2. Neharmonizirani sustav trošarina u Republici Hrvatskoj ... 13
3.2.1. Poseban porez na kavu i bezalkoholna pića ... 14
3.2.2. Poseban porez na motorna vozila ... 15
4.TROŠARINSKO POSLOVANJE ... 17
4.1. Europski trošarinski propisi ... 17
4.2. Polaganje instrumenata osiguranja za plaćanje trošarine ... 18
4.2.1. Iznimke od polaganja instrumenta osiguranja plaćanja trošarine ... 19
4.2.2. Trošarinski statusi ... 19
5. OPOREZIVANJE TROŠARINSKIH PROIZVODA ... 22
5.1. Oporezivanje alkohola i alkoholnih pića ... 22
5.1.1. Preduvjeti trošarinskog poslovanja ... 23
5.1.2. Obračunavanje i plaćanje trošarine ... 26
5.1.3. Primjeri izračuna trošarine na alkohol i alkoholna ... 27
5.2. Oporezivanje duhana i duhanskih proizvoda ... 27
5.2.1. Preduvjeti trošarinskog poslovanja ... 27

5.2.2. Obračunavanje i plaćanje trošarine 29
5.2.3. Primjeri obračuna trošarina na duhan i duhanske proizvode 30
6. TROŠARINE KAO JEDAN OD STUPOVA POREZNOG SUSTAVA RH 31
6.1. Zakon o trošarinama 31
6.2. Prihodi od trošarina u Republici Hrvatskoj 32
6.2.1. Struktura prihoda od trošarina u RH 33
6.2.2. Udio prihoda of trošarina u BDP-u u RH 33
6.2.3. Udio prihoda od trošarina u BDP-u u državama članicama EU 35
7. ZAKLJUČAK 38
8. IZJAVA 39
9. POPIS LITERATURE 40
10. POPIS TABLICA I GRAFIKONA 41

1. UVOD

1.1. Cilj i predmet rada

U ovom završnom radu za specijalistički diplomski stručni studij će biti obrazloženi različiti elementi trošarina: općeniti opis trošarina, njihova svojstva, značaj i funkcije, razlozi uvođenja trošarina, kratka povijest trošarina i koji se proizvodi oporezuju, tko su porezni obveznici i kako se oporezuju (postupak i primjer). Za kraj rada ćemo Općenito objašnjenje Poreznog sustava Republike Hrvatske i kako se trošarine uklapaju kao jedan od stupova Poreznog sustava RH (prihodi od trošarina, udio i struktura). Primjeri trošarina unazad 5 godina i danas u Republici Hrvatskoj.

1.2. Struktura rada

Rad o Trošarinama kao jedan od stupova poreznog sustava Republike Hrvatske će sadržavati slijedeće dijelove:

1) Općeniti opis trošarina (kratka povijest i funckije);
2) Trošarinski sustav u Europskoj Uniji i Republici Hrvatskoj (harmonizirani i neharmonizirani sustav);
3) Poslovanje s trošarinama (propisi i instrument osiguranja);
4) Proizvodi koji se oporezuju (alkohol i duhan za primjer i primjeri izračuna);
5) Trošarine u poreznom sustavu RH (udio i struktura prihoda od trošarina u Republici Hrvatskoj i primjer u Europskoj uniji); te
6) Zaključak (uloga i značaj).

1.3. Metoda istraživanja

Završni rad na temu Trošarine kao jedan od stupova poreznog sustava Republike Hrvatske je napravljen pomoću istraživanja stručne literature.

2. TROŠARINE

Trošarine, još znane kao i akcize, su neizravni porezi koji se primjenjuje pri oporezivanju prometa, odnosno kod potrošnje pojedinačnih proizvoda, i jedne su od najstarijih poreznih oblika i jedan od značajnijih fiskalnih prihoda (prihodi koji se koriste za prikupljanje novaca u državnu blagajnu). U hrvatskom poreznopravnom sustavu pojam „trošarine“ koriste se za sustav trošarinskog oporezivanja u državama članica Europske Unije (EU) dok od proizvoda izvan tog sustava takvom obliku oporezivanja podliježu kava, bezalkoholna pića i motorna vozila.

Najčešći proizvodi koji trošarine oporezuju su energenti, alkohol i alkoholna pića te duhanske prerađevine, što je sve regulirano zakonodavstvom EU-a te gotovo u svim suvremenim razvijenim državama, ali u poreznim sustavima različitih država uvedene su trošarine i za niz drugih proizvoda. Međutim, broj i vrste proizvoda koji se oporezuju trošarinama razlikuje se među državama. Naprimjer neke države oporezuju samo tri prethodno navedene kategorije proizvoda, dok se u drugim državama oporezuje više od deset kategorija poput šećer, sladoled, televizori, šibice, kava, čaj, kakao, čokolada, insekticidi, herbicidi i slično.

U vezi oporezivanja trošarina razlog nije samo pitanje fiskalne politike, već postoje i drugi razlozi poput socijalnih, ekomonskih, zdravstvenih te ekoloških. U ekonomskoj teoriji, glavni razlog uvođenja takvog poreznog oblika na proizvode poput duhanskih proizvoda i alkoholnih pića su negativne eksternalije njihove potrošnje, odnosno situacije u kojima aktivnosti koje obavlja jedna ekonomska jedinica negativno utječe na drugu ili više drugih ekonomskih jedinica.

Najvažnija karakteristika trošarina jest njihova fiskalna izdašnost. Trošarinama se uglavnom oporezuje proizvodi koje upotrebljava veliki broj potrošača i koji se služe za postizanje određene kvalitete života i to su proizvodi čija je potražnja relativno cjenovno neelastična, tako da uvođenje trošarina i rast njihovih maloprodajnih cijena ne utječe bitno na smanjenje količine potrošnje.

2.1. Povijest trošarina

Podrijetlo trošarina možemo pronaći u jednom od njegovih naziva *akciza* (engl. *Excise tax*). Riječ *akciza* potječe iz 16. stoljeća kada su u Nizozemskoj tim poreznim oblikom, koji se nazivao *excijsen*, oporezivalo pivo, sol i alkoholna pića, a pretpostavlja se da riječ potječe od

starofrancuske riječi *assise*, koja se može prevesti kao odluka, ugovor ili oporezivanje. Engleska i Njemačka, nakon Nizozemske, su uvele takav porezni oblik (uključujući i njihove kolonije) te ostale europske zemlje.

U 19. stoljeću trošarine su bile dio sustava za opći porez na dobra i usluge koji je od početka 20. stoljeća transformiran u opći porez na potrošnju, odnosno od 1960-ih nadalje u porez na dodanu vrijednost (PDV). Danas u gotovo svim suvremenim poreznim sustavima postoje trošarine.

U Hrvatskoj je 1993. godine pokrenuta porezna reforma donošenjem Zakona o porezu na dohodak i Zakona o porezu na dobit, a u toj reformi uključene su trošarine kao poseban oblik poreza na promet. U Republici Hrvatskoj je uvedeno 9 trošarina od 1994. godine na kavu, naftne derivate, alkohol i alkoholna pića, duhanske proizvode, pivo, bezalkoholna pića, osobne automobile, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove, luksuzne proizvode, premije osiguranja od automobilske odgovornosti.

Takav broj trošarina je manji nego u većini država članica Europske Unije.

Nakon poreza na dodanu vrijednost u Hrvatskoj trošarine čine najveći prihod državnog proračuna te ih plaćaju proizvođači i uvoznici i oni koji nabavljaju ili primaju te proizvode iz inozemstva, osim onih koji su prema carinskim propisima oslobođeni takvog plaćanja.

.

2.2. Trošarine u suvremenim poreznim sustavima

Već smo naveli da oporezivanje trošarinama nije pitanje samo fiskalne politike, već postoje i brojni drugi razlozi njihovog uvođenja i reguliranja poput ekonomskih, socijalnih, zdravstvenih i ekoloških koji podupiru povećanje trošarina.

Isto tako, poljoprivredna i prometna politika su pod utjecajem trošarina, ali u tom dijelu prevladava sklonost fleksibilnijem sustavu, pri čemu bi visina trošarine mogla negativno utjecati na konkurentnost i promet oporezivih proizvoda na tržištu.

2.2.1. Fiskalna funkcija

Jedan od najvažnijih dijelova ekonomske politike jest fiskalna politika koja se odnosi na oporezivanje i javnu potrošnju. Ona se bavi načinima prikupljanja novaca za državni proračun i njegovo trošenje, a za ostvarivanje ciljeva, kao instrumente, upotrebljava različite oblike javnih prihoda i rashoda.

Postoje tri velike skupine ciljeva: alokacijske, distribucijske i stabilizacijske. Zato i postoji alokacijska, distribucijska i stabilizacijska fiskalna politika.

Alokacijskom fiskalnom politikom se utječe na ulaganje i upotrebu gospodarskih resursa da bi se ostvarili rezultati različiti od onih do kojih bi dovele privatne aktivnosti u procesu tržišnog odlučivanja.

Distribucijska fiskalna politika nastoji korigirati prepostavke za ostvarivanje rezultata i same rezultate koji proizlaze iz tržišne razdiobe, da bi oni postali socijalno pravedniji, odnosno da se ona bavi razdiobom dohodaka i imovine.

Stabilizacijska fiskalna politika se bavi primjenom prava na prikupljanje poreza i izvršavanje rashoda te ublažava oscilacije gospodarskih aktivnosti uzrokovane djelovanjem tržišta, pa se njome vodi briga za normalno iskorištavanje proizvodnog potencijala i stabilnosti cijena.

Uglavnom, pored financiranja javnih usluga poput sigurnosti, obrazovanja, pravde i zdravstva, proračun je u funkciji ekonomskog, socijalnog i tehnološkog razvoja. Zbog toga su porezi kao jedan od izvora financiranja državama izuzetno važni. Pritom na trošarinske robe otpada mali udio u ukupnoj ponudi robe, relativno malo administrativnih poslova nadležnih tijela koje se odnose na oporezivanje trošarinama, što olakšava njihovo ubiranje, a osiguravaju visoki iznos proračunskih prihoda.

2.2.2. Socijalna funkcija

Porezi se koriste ne samo za prikupljanje prihoda, nego i za potporu raznih politika, primjerice politike ekonomskog razvoja, javnog zdravlja i socijalne pravednosti. Trošarine na proizvode su povezane uz javno zdravlje, poput alkohola i cigareta, i mogu služiti kao dobar primjer uloge poreza izvan uloge prikupljanja prihoda. Iako se takvi oblici poreza već duže vrijeme primjenjuju u većini zemalja te postoje razne rasprave o učinkovitom dizajnu i uspješnoj implementaciji poreznih sustava.

Za bolje objašnjenje njihove efikasnosti i jednakosti potrebno je zajedničko vrednovanje upravljačkih sposobnosti, ekonomskih uvjeta i političko okruženje zemalja.

U smislu javnozdravstvene politike, trošarinama se uglavnom nastoji smanjiti štetni učinci i umanjiti loše posljedice potrošnje na pojedinca i društvo. Ideja je ograničiti štetu nastalu konzumacijom štetnih proizvoda, smanjujući ili barem zaustavljajući rast ukupne prosječne potrošnje po osobi.

Visoki i utvrđeni društveni troškovi vezani uz konzumaciju alkohola i duhana revidirani su više puta da bi se oslabili zdravstveni argumenti za uvođenje trošarina na te proizvode. Loše posljedice pušenja i prekomjerne konzumacije alkohola istraživane su unutar više područja, odnosno disciplina. U razvijenim zemljama i zemljama u razvoju istraženi su ekonomski, medicinski i psihosocijalni aspekti ovih šteta i procijenjeni su utjecaji u prometnim nesrećama, gubicima u području rada i obiteljskim problemima.

Takva rasprava, o tome jesu li konzumacija alkohola i pušenje društveno štetni, često uključuje i raspravu o posljedicama po zdravlje pojedinog potrošača, izglede za zapošljavanje, rizike od nesreća i slično. Međutim, takvi troškovi za pojedinog potrošača takvih proizvoda ne predstavlja eksternalije.

Vanjski troškovi konzumiranja duhana i alkohola uključuje izravne eksternalije s kojima se suočavaju drugi pojedinci, poput štete koji vozači pod utjecajem alkohola nanose drugima i zajednički troškovi resursa, troškova medicinskog liječenja javnim sredstvima zbog posljedica duhana i alkohola. U oba slučaja pojedinačne odluke o potrošnji neće odražavati pune društvene troškove potrošnje, jer pojedinačni potrošač ne snosi granične troškove liječenja ili izravne eksternalije koje su rezultat njihovih odluka o pušenju ili konzumiranju alkohola. Trošarine su jedan od načina da se konzumenti uključe u financiranje tih troškova.

2.2.3. Politička i ekonomska funckija

Kao jedan od alata državne intervencije u gospodarstvu i zbog svoje aktivne uloge u postizanju ekonomskih ciljeva, porezi imaju značajan utjecaj na ekonomski rast u svim suvremenim gospodarstvima.

Fiskalna politika može utjecati na proizvodnju i rast, kao i tijekom poslovnog ciklusa. Ona je, ustvari, kratkoročni mehanizam i u raspravi o ekonomskoj politici, uglavnom se promatra kao instrument ublažavanja kratkoročnih fluktuacija u proizvodnji i zapošljavanju. Zbog različitih promjena u državnoj potrošnji ili oporezivanju, fiskalna politika ima za cilj utjecati na agregatnu potražnju kako bi gospodarstvo ostvarilo svoju potencijalnu ravnotežnu proizvodnju, ali ne može zanemariti niti dugoročne implikacije takvih kratkoročnih instrumenata fiskalne politike u području državne potrošnje i oporezivanja.

Trošarine su dio takve skupine poreza na potrošnju. Na temelju učinkovitosti, zagovornici modela izravnog oporezivanja zastupaju tezu da porez na potrošnju eliminira utjecaj poreza na dohodak na odluke o štednji i potrošnji. Rezultat širenja porezne osnovice i snižavanje stope

poreza na potrošnju jest veliko povećanje štednje i investicija, ponude rada, *outputa* i ekonomskog blagostanja.

Dakle, za poreze na potrošnju često se smatra da manje negativno utječu na odluke poduzeća i kućanstava, a time i na BDP po glavi stanovnika, od poreza na dohodak i dobit. Još jedan negativan argument za poreze na potrošnju se često navodi, a to je nedostatak progresivnosti.

Trošarine se mogu koristiti da bi neizravni porezi doveli do progresivnog oporezivanja i tako smanjili nejednakosti u raspodjeli poreza. U slučajevima kada je progresivni porez na dohodak teško implementirati, trošarine na luksuzne proizvode mogu se primjenjivati kao sredstvo za reguliranje raspodjele dohotka, posebice u nerazvijenim državama.

Osim toga, trošarine se mogu uvesti onda kada se nastoji smanjiti ekonomska snaga određenih kategorija potrošača, a samim time i potrošnju dobara na koje se plaćaju trošarine. Ponekad se uvođenjem trošarine utječe na smanjenje potrošnje određene vrste ili kategorije proizvoda, što može poticajno djelovati na izvoz takvih proizvoda, a to također može biti jedan od ciljeva ekonomske politike.

2.2.4. Ekološka funkcija

Jedan od funkcija trošarina jest smanjiti potrošnju roba koje štete zdravlju ljudi i okolišu. Iako se obično podrazumijeva da je glavni cilj općih poreza na potrošnju prikupljanje javnih davanja, poznato je da posebni porezi na potrošnju imaju ciljeve poput ograničavanja potrošnje dobara za koje se smatra da su štetni za društvo u smislu utjecaja na zdravlje ljudi ili negativnog utjecaja na okoliš i društveno okruženje.

Primjena poreza, naknada i sustava trgovanja emisijama (a ne regulacijama) stakleničkih plinova za postizanje zaštite okoliša prvenstveno je pitanje ekonomičnosti jer ekonomski instrumenti mogu pridonijeti zaštiti okoliša ukoliko nižim troškovima potaknu zagađivače da odaberu mehanizme smanjenja zagađenja.

Ekonomski instrumenti također pružaju stalne poticaje za inovacije u kontroli zagađenja i ne moraju kao regulacija pregovarati s pojedinačnim gospodarskim subjektima posebno za svaki slučaj. Ali, ti instrumenti imaju i neka ograničenja: mogu potaknuti različite aktivnosti izbjegavanja plaćanja i značajno utjecati na distribuciju, stavljajući velike terete na siromašne.

Mnoge su države u praksi uvele različite trošarine radi jačanja zaštite okoliša. Postoje trošarine na energente (ugljen, motorna goriva...), trošarine na avionske karte, na energiju i na motorna vozila, koje se mogu različito obračunavati. Naprimjer, u Velikoj Britaniji postoji godišnja

trošarina na vozilo, koja se obračunava i plaća ovisno o vrsti vozila, starosti, veličini motora i emisiji ugljičnih dioksida.
U mnogim suvremenim državama se za ispunjavanje ekološke funkcije uvodi trošarina na proizvodnju i/ili potrošnju proizvoda koji djeluju štetno za okoliš, zajedno s uvođenjem mjera koje potiču korištenje „čistih" tehnologija.

2.3. Karakteristike trošarina u poreznom obliku

Za oblikovanje dobrog poreznog sustava važna je primjena poreznih načela. U ekonomskoj literaturi možemo naći različite sistematizacije poreznih načela poput:

1) *Efikasnost:* podrazumijeva da porezi moraju što manje utjecati na odnose cijena da bi se efikasno upotrijebili rijetki gospodarski resursi;
2) *Pravednost:* porezi trebaju biti pravedno raspoređeni između članova neke zajednice;
3) *Izdašnost:* porezi moraju osigurati dovoljan iznos javnih prihoda za pokrivanje razumne visine javnih rashoda;
4) *Jednostavnost:* porezi moraju biti jednostavniji, jasniji i razumljiviji da bi troškovi ubiranja poreza za poreznu administraciju i porezne obveznike bili što niži;
5) *Stabilnost:* porezni sustavi se ne smiju često mijenjati jer je gospodarskim subjektima i kućanstvima potrebna stabilnost za donošenje ispravnih ekonomskih odluka.

Zbog prethodno navedenih načela, koja su međusobno suprostavljena, često je teško oblikovati dobar porezni sustav koji će u jednakoj mjeri poštivati svako načelo.

2.3.1. Specifičan iznos trošarine ili *ad valorem*

Kada određujemo trošarine na određene proizvode moramo odrediti kako će ona biti obračunata. Za to postoji izbor specifičnog iznosa trošarina i *ad valorem*. *Ad valorem* trošarine sadržavaju karakterističan „multiplikatorski učinak", u smislu da će akcije koje mijenjaju proizvođačku cijenu do određenog iznosa imati veći učinak na cijenu koja se naplaćuje potrošaču. Zbog toga *ad valorem* trošarine mogu obeshrabiti skupa poboljšanja kvalitete proizvoda i promicati jaču cjenovnu konkurenciju proizvođača.
Ipak, s druge strane, specifične trošarine ima tendenciju nadogradnje na kvalitetu proizvoda. Takve implikacije na dobrobit potrošača i porezni prihod izbora između specifičnog i *ad valorem* oporezivanja se variraju, ovisno o preferencijama i tržišnoj strukturi. *Ad valorem*

oporezivanje dobara privlačnije je i tamo gdje proizvođači imaju stupanj monopolske moći i kada u proizvodima postoji mala razlika.
Specifičan iznos trošarina ima prednost tamo gdje postoje razlozi za zadržavanje kvalitete proizvoda ili ako je oporezivanje djelomično namijenjeno utjecaju na eksternaliju koja je u velikoj mjeri povezana s količinom proizvodnje, a ne s njegovom vrijednošću. Druge potencijalne vrijednosti uključuju distributivnu prednost oporezivanja *ad valorem* trošarinom u zadržavanju relativno niskih cjenovnih razlika, moguću veću jednostavnost administriranja kod primjene specifične trošarine i različite reakcije prihoda na razlike u osnovnoj proizvođačkoj funkciji.

2.3.2. Utjecaj na cijene proizvoda

U kratkom roku trošarina povećava cijenu proizvoda, obično za manje od punog iznosa trošarine, jer proizvođači i potrošači dijele opterećenje povećanja cijena. Konačni učinci ovise o ponudi proizvoda i elastičnosti potražnje.
Rast cijene koja prizlazi iz trošarina bit će veća s povećanjem elastičnosti ponude i smanjenjem elastičnosti potražnje. Što su veće elastičnost potražnje i elastičnost ponude utjecaj na količinu bit će veći. Pritom, što je potražnja manje elastična, to veći udio trošarine koje snose potrošači. S druge strane, što je ponuda manje elastična, to veći udio trošarine snosi proizvođač.
Samo u onim graničnim slučajevima, puni teret cijene snosit će potrošači ako je potražnja potpuno neelastična, dok će puni cjenovni teret pasti na proizvođače ako je ponuda u potpunosti neelastična.
Dugoročno bi se cijena proizvoda pod utjecajem trošarine mogla povećati više nego kratkročno zbog mogućeg napuštanja industrije uzrokovana gubitcima uzrokovanim uvođenjem dodatnog opterećenja. Kod industrije *konstatnih troškova* cijena će se povećati za puni iznos trošarine, dok će kod industrije *rastućih troškova* konačna cijena proizvoda rasti za manje od iznosa trošarine i na kraju u industriji *padajućih troškova* cijena će rasti za više od iznosa trošarine.

2.3.3. Redistribucija

U redistribucijskom aspektu, podrazumijeva se progresivnost ili regresivnost poreza. Preraspodjela prema onima s najnižim primanjima u velikoj mjeri ovisi o sustavu socijalnih naknada i poreznom sustavu. Izravni osobni porezi obično imaju veći distribucijski efekt poput

poreza na dohodak i davanja za mirovinsko osiguranje, putem kojih se sredstva usmjeravaju od onih s višim primanjima prema onima s nižim.

S druge strane, neizravni porezi, PDV i trošarine, često djeluju regresivno jer se njima uzima veći udio raspoloživog dohotka od siromašnijih nego od bogatijih. To se događa uglavnom zbog toga što kućanstva s niskim prihodima obično troše cjelokupni ili velik udio svojih prihoda, tako da u cijeni nabavljenih proizvoda u značajnom dijelu plaćaju i pripadajuće poreze. U tom smislu, trošarine na duhan i alkohol su veoma regresivne. Uz to dobrim dijelom na energente.

Kada se govori o redistribucijskom aspektu trošarina, bitno je spomenuti i da su trošarine raspodijeljene neravnomjerno u kućanstvima sa sličnim razinama dohodaka i više ovise o navikama potrošača trošarinskih proizvoda. Međutim, pored regresivnog oporezivanja, kod trošarina postoji i progresivnost, ovisno o tome na koje se proizvode plaća, odnosno o dohodovnom razredu svakog proizvoda koji se oporezuje.

Naime, ako se oporezuje proizvodi koji se smatraju luksuznima i koje pojedinci troše s nerazmjerno višim dohotkom, trošarine mogu postići element progresivnosti. Međutim, tu se postavlja pitanje potrošnje pojedinaca s visokim dohotkom, jer nemaju svi pojedinci isti ukus niti potrošačke obrasce ponašanja vezano uz luksuzne proizvode.

Uz sve to navedeno, trošarine sadržavaju elemente progresivnosti i regresivnosti, što ovisi o vrsti i karateristikama proizvoda na koji se naplaćuje te dohotku njegovih potrošača.

2.3.4. Izdašnost

Porezi moraju osigurati dovoljan iznos javnih prihoda za pokrivanje razumne visine javnih rashoda, a upravo je izdašnost jedna od prednosti trošarina. Trošarine omogućavaju oporezivanje različitih komponenti potrošnje po različitim iznosima. Budući da su obveze plaćanja trošarina najčešće podložni proizvodi koje upotrebljava veliki broj potrošača i čija je potražnja relativno neelastična, uvođenje trošarina i posljedični rast cijena takvih proizvoda neće značajno utjecati na smanjenje njihove potrošnje. Zbog toga su trošarine predstavljane kao jedan od izdašnijih javnih prihoda.

2.3.5. Jednostavnost i stabilnost

Jedna od velikih prednosti koje trošarine imaju u odnosu na druge porezne oblike su jednostavnost ubiranja, mali broj poreznih obveznika i izdašnost. Naime, karakteristike

trošarina su niski troškovi ubiranja, ugodnost plaćanja i jednostavnost poreznog nadzora. Bez obzira na to što se trošarine razrezuju na predmete široke potrošnje, a plaćanje se prevaljuje na veliki broj potrošača, broj trošarinskih obveznika je u pravilu relativno vrlo malen, što pojednostavnjuje njegovo utvrđivanje (zbog toga je i udio administrativnih troškova u naplaćenim trošarinama relativno malen).

Trošarinama se često oporezuju proizvodi s neelastičnom potražnjom, pa to povećava stabilnost njihovih prihoda, pod pretpostavkom da se stope i obuhvat ne mijenjaju. Postoji relativno stabilna potražnja za proizvode koji se oporezuju trošarinama, te dosta ograničena supstitucijska elastičnost. Osim toga, trošarine se obično primjenjuju sa PDV-om – iznos trošarine ulazi u poreznu osnovicu PDV-a – čime utječe i na povećanje iznosa PDV-a.

3. TROŠARINSKI SUSTAV UNUTAR EUROPSKE UNIJE I REPUBLIKE HRVATSKE

Oporezivanje trošarinama u državama članica EU-e harmonizirano je u području trošarina na alkohol i alkoholna pića, duhan i duhanske proizvode, energente i električnu energiju, ali države članice mogu uvoditi trošarine i na druge proizvode. One imaju takvu mogućnost zbog toga što ubiranje poreza na proizvode koji nisu trošarinska roba i na pružanje usluga, uključujući i one koje se odnose na trošarinsku robu, a ne može ih se označiti kao porez na promet, pod uvjetom da ubiranje tih poreza pri trgovanju između članica ne uzrokuje formalnosti povezane s prijelazom granice.
U hrvatskom zakonskom sustavu termin trošarine koriste se kod oporezivanja proizvoda unutar harmoniziranog sustava, dok se za ostale trošarine koje nisu predmet harmonizacije s EU-om primjenjuju termin posebni porezi, u koje spada kava, bezalkoholna pića i motorna vozila. Ovakve poreze može samostalno urediti svaka država članica EU uz ograničenje temeljnih načela Ugovora o funkcioniranju EU-a.

3.1. Harmonizirani sustav trošarina

Područje oporezivanja trošarinama harmonizirano je na razini EU-a, u dijelu koji se odnosi na sljedeće elemente:

1. Opći poreznopravni okvir, kao što su utvrđivanje porezne osnovice, obračun trošarine, naplativost trošarinske obveze, nadzor i drugi poreznopravni odnosi;
2. Sustav kretanja trošarinskih proizvoda na jedinstvenom europskom tržištu
3. Minimalne visine trošarina uz uređenje okvira za primjenu obveznih i neobveznih oslobođenja od plaćanja trošarine te sniženih ili diferenrianih stopa oporezivanja na pojedine trošarinske proizvode, unatoč općenito propisanim obveznim minimalnim visinama trošarine.

Opći okvir oporezivanja trošarinama u EU-u definiran u Direktivi Vijeća 2008/118/EU, koja predstavlja pravnu osnovu harmonizacije kao temeljni europski propis kojim je regulirano trošarinsko oporezivanje. Tom Direktivom su regulirani opći uvjeti oporezivanja proizvoda koji podliježu trošarinama. Njihova proizvodnja, skladištenje, kretanje i nadzor predstavljaju pravni okvir koji osigurava pretpostavke za stvaranje i funkcioniranje unutarnjeg europskog tržišta za slobodno kretanje trošarinskih proizvoda.

Trošarinski proizvodi unutar harmoniziranog sustava su:

1. Alkohol i alkoholna pića: pivo, vino, ostala pića dobivena vrenjem osim piva i vina, etilni alkohol i međuproizvodi;
2. Duhanski proizvodi: cigarete, cigare, cigarilosi, sitno rezani duhan i ostali duhani za pušenje;
3. Energenti: motorni benzini, plinsko ulje, kerozin, ukapljeni naftni plin, teško loživo ulje, prirodni plin, kruta goriva (ugljen, lignit i koks), biogoriva;
4. Električna energija.

Osim navedene Direktive, za svaku grupu trošarinskih proizvoda postoje posebne direktive koje definiraju predmete oporezivanja, oslobođenja, trošarinske osnovice i druge posebne pojedinosti:

- Direktiva Vijeća 92/83/EEZ o usklađivanju strukture trošarina na alkohol i alkoholna pića;
- Direktiva Vijeća 92/84/EEZ o usklađivanju stopa trošarina na alkohol i alkoholna pića;
- Direktiva Vijeća 95/60/EZ o fiskalnom označavanju plinskog ulja i kerozina;
- Direktiva Vijeća 2003/96/EZ o restrukturiranju okvira Zajednice za oporezivanje energenata i električne energije, izmijenjena i dopunjena Direktivom Vijeća 2004/74/EZ kojom se mijenja i dopunjuje Direktiva 2003/96/EZ s obzirom na mogućnost neke države članice EU-a primijene privremena izuzeća ili snižene razine oporezivanja za energentske proizvode i električnu energiju;
- Direktiva Vijeća 2011/64/EU o strukturi i stopama trošarine za prerađeni duhan.

Prema međunarodnoj normi, koja se primjenjuje i u harmoniziranom trošarinskom sustavu EU-a, roba se oporezuje trošarinama u državi potrošnje, odnosno se primjenjuje odredišno načelo, po stopama propisanim u toj državi. To znači da kupci nemaju poreznih razloga preferirati domaće proizvode nad uvoznim ili obrnuto, neovisno o tome jesu su li krajnji potrošači ili registrirani gospodarski subjekti.

Promet trošarinskih proizvoda u EU-u je „uvjetno slobodan“. Naime, sloboda kretanja robe je jedna od četiri temeljne slobode na jedinstvenom tržištu EU-a (ostale tri slobode su: sloboda kretanja, sloboda pružanja usluga i sloboda kretanja kapitala). Međutim, radi jedinstvene primjene europskih trošarinskih propisa, promet trošarinskih proizvoda podliježe određenim pravilima.

Zbog toga gospodarski subjekti koji posluju s trošarinskim proizvodima moraju statusno odrediti u smislu trošarinskih propisa kako bi s navedenim proizvodima poslovali na jedinstvenom i nacionalnom tržištu EU-a, pod čime se podrazumijeva upis gospodarskih subjekta u propisani registar trošarinskih obveznika te ishođenje trošarinskog odobrenja radi dobivanja odgovarajućeg statusa, kao što je status ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta, registriranog primatelja, registriranog pošaljitelja, oslobođenog korisnika trošarinskih proizvoda ili primatelja trošarinskih proizvoda već puštenih u potrošnju u drugoj državi članici EU-a.

U skladu s općim pravilima nadzora kretanja, trošarinski proizvodi se unutar EU-a, koji se kreću između gospodarstvenika, u komercijalne svrhe, mogu se kretati u sustavu odgode plaćanja trošarina te izvan tog sustava. Takvo se kretanje odvija uz korištenje Sustava kontrole kretanja trošarinskih proizvoda (EMCS sustav), pri čemu je temeljni dokument koji prati robu eTD (elektronički trošarinski dokument).

Kod kretanja trošarinskih proizvoda izvan sustava odgode plaćanja trošarina, to jest s plaćenom trošarinom, trošarinski proizvodi koji su pušteni u potrošnju u jednoj državi članici EU-e otpremaju se u komercijalne svrhe u drugu državu članicu, pri čemu je temeljni dokument PPTD (papirnati prateći trošarinski dokument).

Opća pravila nadzora kretanja trošarinskih proizvoda u sustavu odgode plaćanja trošarine između država članica EU primjenjuje se i na teritoriju Republike Hrvatske, uključujući i otpremu u izvoz u sustav odgode plaćanja trošarine u RH, osim kada nacionalno trošarinsko zakonodavstvo drugačije propisuje.

Trošarinski proizvodi koji su pušteni u potrošnju na području RH ne podliježu posebnim mjerama nadzora kretanja prilikom kretanja unutar RH, već se otprema takve robe odvija uz uobičajene komercijalne isprave, odnosno u slučaju izvoza uz uobičajene komercijalne isprave i dokumentaciju propisanu carinskim propisima.

3.2. Neharmonizirani sustav trošarina u Republici Hrvatskoj

Pored proizvoda koji podliježu harmoniziranom sustavu trošarinskog oporezivanja, u trošarinskom oporezivanju RH, odnosno posebnim porezima, podliježu određene kategorije poput motornih vozila, kava i bezalkoholna pića.

Kako takav sustav trošarinskog oporezivanja nije harmoniziran na razini EU-a, države članice mogu samostalno urediti nacionalno zakonodavstvo u tom području, uz poštivanje ograničenja

uvedenih temeljnim načelima Ugovora o funkcioniranju Europske unije te Direktivom Vijeća 2008/118/EU.

Za uređivanje nacionalnog zakonodavstva u području neharmoniziranog sustava trošarinskog oporezivanja potrebno je nekoliko uvjeta. Ti uvjeti su:

- Ubiranje takvih poreza pri trgovanju između država članica ne smije uzrokovati formalnosti povezane s prijelazom granice;
- Uvedeni porezi moraju biti sukladni sa poreznim pravilima Zajednice koji se primjenjuju na trošarine ili PDV, vezano uz utvrđivanje porezne osnovice, izračunavanje poreza, nastanak obveze obračuna i nadzor poreza koji su u pitanju, ali ne uključuju odredbe o oslobođenjima;
- Neharmonizirani trošarinski propisi moraju osiguravati poštivanje načela zabrane povrede funkcioniranja unutarnjeg tržišta i prikrivenog ograničavanja trgovine između zemalja članica EU-a i tržišnog natjecanja te u cijelosti osiguravati primjenu načela nediskriminacije i načelo jednakosti poreznog oblika u odnosu na sve porezne oblike i subjekte u EU-u.

Zbog toga su pravila koja se primjenjuju u hrvatskom neharmoniziranom sustavu trošarinskog oporezivanja slična onima u harmoniziranom trošarinskom sustavu. Međutim, unutar neharmoniziranog sustava postoje i neke razlike između trošarinskog oporezivanja kave i bezalkoholnih pića te oporezivanja motornih vozila.

3.2.1. Poseban porez na kavu i bezalkoholna pića

Gospodarski subjekti koji imaju namjeru prodavati i poslovati sa kavom i bezalkoholnim pićima u sustavu oporezivanja posebnim porezom na kavu i bezalkoholna pića moraju se upisati u registar obveznika posebnih poreza. To uključuje prijavu djelatnosti i registraciju poreznog obveznika, te ishođenje odgovarajućeg poreznopravnog statusa.

Uspostavljen je sustav odgode plaćanja posebnog poreza, sličan harmoniziranom sustavu, koji se temelji na poreznim skladištima. Pritom se gospodarski subjekti mogu podijeliti: za poslovanje u sustavu odgode plaćanja posebnog poreza, odnosno korištenje statusa ovlaštenog držatelja poreznog skladišta, ili za poslovanje izvan takvog sustava.

Dakle, sustav odgode nije obvezan, već je propisan kao mogućnost poslovanja proizvođačima i/ili trgovcima i izvan sustava odgode, a u tom slučaju nastaje porezna obveza u trenutku

proizvodnje predmeta oporezivanja ili u trenutku uvoza, unosa ili primitka predmeta oporezivanja u RH izvan sustava odgode plaćanja posebnog poreza.

Od svih poreznopravnih statusa (npr. proizvođač, trgovac...), jedino je za ovlaštenog držatelja poreznog skladišta potrebno ishoditi posebno odobrenje nadležnog carinskog ureda. Ostali poreznopravi statusi se stječu upisom u registar obveznika posebnih poreza, a ovlaštenje za rad sa kavom i/ili bezalkoholnim pićima smatra se usvajanjem prijave za upis u registar obveznika posebnih poreza. Obveza upisa u registar obveznika posebnih poreza nije propisana za trgovce koji nabavljaju kavu i bezalkoholna pića u RH od drugog proizvođača ili trgovca s plaćenim posebnim porezom.

Obveza obračunavanja i uplate posebnog poreza nastaje stavljanjem predmeta oporezivanja na tržište u RH, što uključuje:

- Otpuštanje predmeta oporezivanja iz sustava odgode;
- Proizvodnja predmeta oporezivanja izvan sustava odgode;
- Uvoz, unos ili primitak predmeta oporezivanja u RH izvan sustava odgode;
- Utvrđivanje manjka ili gubitka predmeta oporezivanja u poreznom skladištu ili za vrijeme kretanja predmeta oporezivanja u sustavu odgode;
- Prestanak važenja odobrenja koje je izdao nadležni carinski ured za poslovanje u sustave odgode;
- Nezakonito postupanje s predmetima oporezivanja.

Pritom, obveznici plaćanja posebnog poreza su ovlašteni držatelji poreznog skladišta, proizvođači i trgovci su izvan sustava odgode, a primatelji su osobe koje nezakonito postupaju s predmetima oporezivanja u RH.

3.2.2. Poseban porez na motorna vozila

Oporezivanje posebnim porezom na motorna vozila se može podijeliti na sustav oporezivanja novih i rabljenih motornih vozila, a obuhvaća dva postupka obračuna i plaćanja posebnog poreza:

a) Za motorna vozila koja proizvođač ili trgovac u RH prodaje poreznom obvezniku, odnosno fizičkoj ili pravnoj osobi koja, radi uporabe na cestama u RH, stječe motorno vozilo; te
b) Za rabljena i nova motorna vozila koja unosi ili uvozi pravna ili fizička osoba, uključujući i trgovca rabljenim motornim vozilima.

Specifičnost oporezivanja posebnim porezom na motorna vozila je u tome da subjekti u sustavu oporezivanja posebnim porezom sami po sebi nisu porezni obveznici, već su porezni obveznici fizičke ili pravne osobe koje stječu motorna vozila radi uporabe na cestama u RH, osobe koje prenamijene motorna vozila koja ne podliježu oporezivanju posebnim porezom u motorna vozila koja podliježu oporezivanju, te osobe koje su nezakonito uporabile motorno vozilo na području RH.
Gospodarski subjekti koji imaju želju da posluju u svojstvu proizvođača, trgovca i trgovca rabljenim motornim vozilima moraju biti upisani u registar proizvođača i trgovaca motornih vozila.

U odnosu na druge trošarinske propise, specifičan nastanak obveze obračunavanja i uplate posebnog poreza na motorna vozila nastaje:

- Kada proizvođač, trgovac ili registrirani trgovac rabljenih motornih vozila izda račun o prodaji motornog vozila namijenjenog za uporabu na cestama u RH ili nabavi motorno vozilo za vlastite potrebe;
- Kada fizička ili pravna osoba sa sjedištem, odnosno prebivalištem u RH te trgovac rabljenih motornih vozila unese ili uveze motorno vozilo namijenjeno za uporabu na cestama u RH;
- Prenamjenom motornih vozila koja ne podliježu oporezivanju u motorna vozila koja podliježu oporezivanju posebnim porezom na motorna vozila; te
- Nezakonitom uporabom neoporezovanih motornih vozila na području RH.

Ovakav poseban porez se utvrđuje na temelju emisije ugljičnog dioksida (CO2), prodajne cijene motornog vozila, snaga motora u kilovatima, obujma motora u kubičnim centimetrima i razine emisije ispušnih plinova.
U sustavu oporezivanja posebnim porezom na motorna vozila za proizvođače, trgovce i registrirane trgovce rabljenim motornim vozilima predviđena je obveza polaganja instrumenata osiguranja kojim se jamči uplata posebnog poreza kojeg je proizvođač ili trgovac obvezan uplatiti u ime i za račun stjecatelja motornog vozila.

4.TROŠARINSKO POSLOVANJE

Polaganje instrumenta osiguranja plaćanja trošarine, kojeg trošarinski obveznici podnose za podmirenje mogućeg duga za trošarinske proizvode, predstavlja obvezu za obveznike koja se nadovezuje na njihovo redovito trošarinsko postupanje. Prema trošarinskim propisima uvjet za redovito trošarinsko poslovanje (stjecanje odgovarajućeg trošarinskog statusa) jest polaganje instrumenta osiguranja plaćanja trošarine. Takvo poslovanje predstavlja osnovni preduvjet za ulazak u sustav trošarinskog poslovanja.

Instrument osiguranja za plaćanje trošarina podnose, po obvezi, ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta, registrirani i povremeno registrirani primatelj, registrirani pošiljatelj, uvoznik koji pušta trošarinske proizvode u slobodan promet na teritoriju RH, primatelj trošarinskih proizvoda već puštenih u potrošnju u drugoj državi članici koje drži u komercijalne svrhe na teritoriju RH radi isporuke ili potrošnje te prodavatelj iz druge države članice.

Prema tim informacijama, sustav osiguranja plaćanja trošarinskog duga je integralni dio trošarinskog sustava koji u bitnome predstavlja skup pravila koja određuju i opće uvjete trošarinskog postupanja. Osim toga, općenito se može utvrditi kako je sustav osiguranja plaćanja trošarinskog duga u načelu dio općeg kompleksa normi koje uređuju redovito trošarinskog postupanje, pri čemu je takvo uređenje izravni derivat obveza koje proizlaze iz europskih trošarinskih propisa, odnosno iz europskog harmoniziranog trošarinskog sustava.

4.1. Europski trošarinski propisi

Kao što smo već naveli, obveza polaganja instrumenata osiguranja plaćanja trošarine proizlazi iz određenja pravne stečevine EU-a (cjelokupno zakonodavstvo i praksa EU, a obuhvaća sva prava i obveze država članica i institucija EU-a).

Područje trošarinskog oporezivanja je harmonizirano na razini EU, uglavnom s direktivama koje uređuju opći porezno-pravni odnos, sustav kretanja trošarinskih proizvoda na europskom tržištu sukladno sa načelima slobode kretanja robe, usluga, ljudi i kapitala na unutarnjem tržištu te minimalne visine oporezivanja uz uređenje okvira za primjenu obveznih i optimalnih oslobođenja od plaćanja trošarine te primjene sniženih ili diferenciranih stopa oporezivanja na pojedine trošarinske proizvode bez obzira na općenite propisane minimalne visine trošarine.

Uz sustav osiguranja plaćanja trošarinskog duga, relevatna je i Direktiva Vijeća 2008/118/EU o općem sustavu trošarina koja predstavlja temeljni europski propis kojim se uređuje opći okvir harmoniziranog trošarinskog oporezivanja, uključujući i sustav kretanja trošarinskih

proizvoda. U odnosu na sustav kretanja trošarinskih proizvoda, Direktiva uređuje da nadležna tijela države članice otpreme zahtijevaju da se rizik koji proizlazi iz kretanja trošarinske robe u sustavu odgode plaćanja trošarine osigura jamstvom koje osigurava ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta u mjestu otpreme ili registrirani pošiljatelj.

Međutim, ta tijela mogu omogućiti da jamstvo osigura prijevoznik, vlasnik trošarinske robe, primatelj ili solidarno dvije ili više tih osoba i ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta, to jest registrirani pošiljatelj.

Bitno je napomenuti da je polaganje instrumenta osiguranja plaćanja trošarine obvezno za otpremanje trošarinskih proizvoda u sustavu odgode plaćanja trošarine.

Direktiva propisuje i izuzetke od ove obveze, određujući da država članica otpreme može oduzeti od obveze polaganja jamstva kretanja u sustavu odgode plaćanja trošarine koja se u cijelosti odvija na njezinom području te takva kretanja energenata unutar Europske Zajednice morem ili fiksnim cjevovodima, uz prethodni sporazum s drugim državama članicama uključenim u takvo kretanje.

Osim napomenutih odredbi, Direktiva sadržava načelne odredbe i u odnosu na pojedine trošarinske statuse. Specifičnije u odnosu na pojedine aspekte sustava kretanja trošarinskih proizvoda, Direktiva sadržava i posebne odredbe prema kojima registrirani primatelj mora prije otpreme trošarinskih proizvoda jamčiti plaćanje trošarine pod uvjetima koje utvrđuju nadležna tijela države članice odredišta.

4.2. Polaganje instrumenata osiguranja za plaćanje trošarine

Redovito poslovanje oporezivanja trošarinama podrazumijeva obvezu polaganja instrumenta osiguranja plaćanja trošarine za otpremanje trošarinskih proizvoda u sustavu odgode plaćanja trošarine, a za proizvodnju trošarinskih proizvoda te njihovo skladištenje polaganja instrumenta osiguranja je u sferi procjene potrebe osiguranja rizika te se zahtijeva u skladu s odlukom carinske službe.

Također, polaganje instrumenta osiguranja plaćanja trošarine obvezno je i za osiguranje rizika namirenja trošarinskog duga za trošarinske proizvode koji se kreću izvan sustava odgode plaćanja trošarine, to jest u sustavu kretanja trošarinskih proizvoda puštenih u potrošnju. To podrazumijeva polaganje instrumenata osiguranja plaćanja trošarine za osiguranje rizika namirenja trošarinskog duga za trošarinske proizvode koji su pušteni u potrošnju u drugoj državi članici, a primaju se radi obavljanja djelatnosti u RH, odnosno za trošarinske proizvode puštene u potrošnju u drugoj državi članici, a kod prodaje na daljinu ih prima osoba u RH.

U pogledu obuhvata osiguranja, važno je napomenuti da se instrumentom osiguranja plaćanje trošarine jamči namirenje nastalog trošarinskog duga ili trošarinskog duga koji bi mogao nastati, kao i kamate koje su nastale ili bi mogle nastati, pri čemu je u hrvatskom sustavu osiguranja plaćanja trošarinskog duga napravljena distinkcija između osiguranja trošarinskog duga za alkohol i alkoholna pića i energente s jedne strane te osiguranja trošarinskog duga za duhanske proizvode s druge strane.

4.2.1. Iznimke od polaganja instrumenta osiguranja plaćanja trošarine

Polaganje instrumenta osiguranja plaćanja trošarine je temeljni preduvjet redovitog trošarinskog poslovanja i uvjet ishođenja odgovarajućeg trošarinskog statusa, pri čemu trošarinski propisi dopuštaju i stanovite, vrlo ograničene, iznimke od tog općeg pravila.
Direktiva Vijeća 2008/118/EU određuje da država članica otpreme može izuzeti od obveze polaganja jamstva kretanja u sustavu odgode plaćanja trošarine koja se u cijelosti odvija na njezinom području, kao i kretanje energenata u sustavu odgode plaćanja trošarine unutar Zajednice morem ili fiksnim cjevovodima, uz obvezni uvjet sklapanja prethodnog sporazuma s drugim državama članicama EU uključenim u takvo kretanje.
Takva optimalna odredba smisleno je prenesena i u hrvatsko nacionalno zakonodavstvo te je uređeno da se instrument osiguranja plaćanja trošarine neće zahtijevati od tijela državne uprave za nacionalna kretanja (koja započinju i završavaju na teritoriju RH) te kada se energenti u sustavu odgode otpremaju morem ili fiksnim cjevovodima, uz prethodni sporazum država članica EU-a uključenih u takvo kretanje.
Uz to, dodatno je nacionalno uređenje da se polaganje instrumenta osiguranja plaćanja trošarine neće zahtijevati za trošarinske proizvode za koje visina trošarine iznosi nula kuna i koji se proizvode, skladište i kreću u sustavu odgode na teritoriju RH.

4.2.2. Trošarinski statusi

Već je navedeno da instrument osiguranja plaćanja trošarine podnose ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta, registrirani i povremeno registrirani primatelj, registrirani pošiljatelj, uvoznik koji pušta trošarinske proizvode u slobodan promet na teritoriju RH, primatelj trošarinskih proizvoda već puštenih u potrošnju u drugoj državi članici koje drži u komercijalne svrhe na teritoriju RH radi isporuke ili potrošnje te prodavatelj iz druge države članice.

Trošarinsko odobrenje za ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta i za trošarinsko skladište se izdaje samo ako podnositelj prije izdavanja odobrenja položi instrument osiguranja. S tim u vezi, zahtjev za izdavanje odobrenja obvezno se prilaže i izjava kojom podnositelj obvezuje položiti instrument osiguranja prije izdavanje odobrenja. Ovlašteni držatelj koji ima više trošarinskih skladišta može položiti jedan instrument osiguranja koji se odnosi na sva trošarinska skladišta.

U pitanju registriranog primatelja, on mora Carinskoj upravi položiti instrument osiguranja prije nego što počne primati trošarinske proizvode u sustavu odgode plaćanja trošarine te, uz zahtjev za izdavanje odobrenja, obvezno priložiti izjavu kojom se podnositelj obvezuje, kao i u slučaju sa trošarinskim skladištem, priložiti instrument osiguranja prije nego počne primati trošarinske proizvode u sustavu odgode iz drugih država članica. Osiguranje plaćanja trošarine nije potrebno ako iz drugih država članica u sutavu odgode primaju trošarinski proizvodi za koje visina trošarine iznosi nula kuna.

Takva ista pravila se mogu primjeniti i na povremenog registriranog primatelja koji je, osim toga, dužan uz svaki zahtjev za izdavanje odobrenja za povremeno registriranog primatelja priložiti instrument osiguranja plaćanja trošarine.

Isto pravilo vrijedi i za registriranog pošiljatelja koji mora prije otpreme trošarinskih proizvoda nadležnom carinskom uredu dostaviti odgovarajući instrument osiguranja u visini mogućeg trošarinskog duga za proizvode koje kao registrirani pošiljatelj otprema u sustavi odgode plaćanja trošarine i uz zahtjev za izdavanje odobrenja za registriranog pošiljatelja, obvezno prilaže i izjavu kojom se obvezuje da će prije nego počne otpremati trošarinske proizvode u sustavu odgode plaćanja priložiti instrument osiguranja plaćanja u visini mogućeg trošarinskog duga.

Primatelj koji u RH prima trošarinske proizvode puštene u potrošnju u drugoj državi članici za koje nastane obveza obračunavanja trošarine u RH, dužan je nadležnom carinkom uredu, osim obavijesti o namjeravanom primitku trošarinskih proizvoda puštenih u potrošnju u drugoj državi članici, podnijeti i instrument osiguranja plaćanja trošarine, i to prije otpreme trošarinskih proizvoda iz drugih država članica. Jednako tako, kada trošarinski proizvodi ulaze u potrošnju u drugoj državi članici u slučaju prodaje na daljinu prima osoba u RH, te nastane obveza obračunavanje trošarine u RH, a prodavatelj iz druge države dužan je obavijestiti nadležni carinski ured o namjeravanom primitku trošarinskih proizvoda puštenih u protrošnju u drugoj državi članici te obavezno i instrument osiguranja plaćanja trošarine, i to prije otpreme trošarinskih proizvoda iz druge države članice.

Ako prodavatelj iz druge države članice imenuje poreznog zastupnika u RH za prodaju na daljinu, ta osoba mora ishoditi odobrenje nadležnog carinskog ureda, te uz zahtjev za izdavanje odobrenja obavezno priložiti izjavu kojom se obvezuje da će prije primitka trošarinskih proizvoda položiti instrument osiguranja. Porezni zastupnik za prodaju na daljinu mora podnijeti nadležnom carinskom uredu obavijest o namjeravanom primitku trošarinskih proizvoda puštenih u potrošnju u drugoj državi članici, kao i instrument osiguranja, i to prije otpreme trošarinskih proizvoda iz drugih država članica.

5. OPOREZIVANJE TROŠARINSKIH PROIZVODA

Oporezivanje trošarinama u državama članica EU-e harmonizirano je u području trošarina na alkohol i alkohol, duhanske proizvode, energente i električnu energiju, ali države članice mogu uvoditi trošarine i na druge proizvode. U hrvatskom zakonskom sustavu termin trošarine koriste se kod oporezivanja proizvoda unutar harmoniziranog sustava, dok se za ostale trošarine koje nisu predmet harmonizacije s EU-om primjenjuju termin posebni porezi, u koje spada kava, bezalkoholna pića i motorna vozila. U ovom djelu rada ćemo opisati oporezivanje dva temeljna trošarinska proizvoda: alkohol i alkoholna pića i duhan i duhanske proizvode.

5.1. Oporezivanje alkohola i alkoholnih pića

Kategorije alkohola i alkoholnih pića obuhvaća sljedeće predmete oporezivanja: pivo, vino, etilni alkohol, međuproizvodi i ostala pića dobivena vrenjem osim piva i vina. Pri utvrđivanju trošarinskog statusa vrste alkohola i alkoholnih pića, bitna su tri kriterija:

1. U koju se tarifnu oznaku Kombinirane nomenklature (KN) proizvod razvrstava;
2. Koliki je volumni udio stvarnog alkohola u tim proizvodima (volumni udio stvarnog alkohola je volumni postotak alkohola mjeren pri temperaturi od 20ºC, a označava se % volumnog alkohola);
3. Način ili postupak na koji je dobiven alkohol.

Razlikuju se tri postupka, ovisno o tome je li:

- ukupna količina alkohola sadržana u gotovom proizvodu dobivena isključivo fermentacijom ili je alkohol sadržan u gotovom proizvodu nastao vrenjem;
- proizveden bez obogaćivanja ili je obogaćen, tj. dodavan je šećer i/ili drugi proizvodi nastali vrenjem grožđa;
- dodavan alkohol (čisti etilni alkohol ili neki drugi destilirani proizvod).

Postrojenja za proizvodnju i spremanje alkohola i alkoholnih pića moraju biti opremljeni sa mjernim instrumentima koje propisuje državno tijelo nadležno za mjeriteljstvo, posudama i spremnicima koji imaju valjani ovjereni žig ili valjanu ovjernicu o udovaljanju mjeriteljskim zahtjevima, koje izdaje državno tijelo nadležno za mjeriteljstvo.

Trošarinski obveznici na alkohol i alkoholna pića su: ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta, registrirani primatelj, povremeno registrirani primatelj, uvoznik iz čl. 21. st. 1. t. 2. Zakon o trošarinama – ZOT (NN 22/13., 32/13., 81/13., 100/15., 120/15. i 115/16.), primatelj koji prima trošarinske proizvode s plaćenom trošarinom, s obzirom da su već pušteni u potrošnju u drugoj

državi članici EU-a te ih drži u komercijalne svrhe na teritoriju RH radi isporuke ili potrošnje iz čl. 21. st. 1. t. 4. ZOT-a, strani prodavatelj iz druge države članice, odnosno njegov porezni zastupnik kod prodaje na daljinu iz čl. 21. st. 1. t. 5. ZOT-a.

Trošarinski obveznici su i proizvođači trošarinskih proizvoda, ali samo kod alkohola i alkoholnih pića, izvan sustava odgode plaćanja trošarine iz čl. 69. ZOT-a, mali proizvođači vina iz čl. 67. ZOT-a i mali proizvođači jakog alkoholnog pića iz čl. 68. ZOT-a. Ostali trošarinski obveznici su registrirani pošiljatelj i oslobođeni korisnik trošarinskih proizvoda.

5.1.1. Preduvjeti trošarinskog poslovanja

Kako bi gospodarski subjekti mogli poslovati s trošarinskim proizvodima oni moraju biti registrirani u registru trošarinskih obveznika te ishoditi odgovarajući trošarinski status pri čemu oni odabiru i način poslovanja s trošarinskim proizvodima.

Svaka pravna ili fizička osoba koja želi poslovati sa trošarinskim proizvodima mora nadležnom carinskom uredu podnijeti prijavu za upis u registar trošarinskih obveznika, i to mora obaviti najkasnije osam dana prije početka obavljanja registrirane djelatnosti ili drugog događaja koji označava trošarinsku radnju. Prijava u upis u registar trošarinskih obveznika se podnosi pomoću uporabe elektroničke razmjene podataka putem aplikacije e-trošarine koristeći elektronički obrazac PUR iz Priloga 22 Pravilnika o trošarinama – POT-a, te se uz prijavu prilaže:

- Izvod iz sudskog registra ili druga važeća isprava izdana prema posebnim propisima iz koje je registrirana djelatnost podnositelja zahtjeva;
- Presliku obavijesti Državnog zavoda za statistiku o razvrstavanju poslovnog subjekta prema Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti te ostale potrebne dokumentacije propisane posebnim propisima:
    1. Mali proizvođač vina iz čl. 67. ZOT-a mora dostaviti najkasnije 8 dana prije početka proizvodnje uz Obrazac PUR u pisanom obliku i gore navedene priloge i podatke o mjestu proizvodnje, očekivanoj količini vina u kalendarskoj godini, podatke o površini vinograda u hektarima i priložiti potvrdu nadležnog tijela da je upisan u odgovarajući upisnik sukladno posebnim propisima te potvrdu da zadovoljava minimalne tehničko-tehnološke uvjete za proizvodnju vina propisane posebnim propisima;

2. Mali proizvođač jakog alkoholnog pića iz čl. 68. ZOT-a koji obvezno mora, 8 dana prije početka proizvodnje, podnijeti obrazac PUR u pisanom obliku i dostaviti podatak o mjestu proizvodnje i volumenu uređaja za proizvodnju alkohola – kotla koje ima u vlasništvu i/ili u uporabi; te
3. Proizvođač iz čl. 69. ZOT-a koji mora najkasnije 8 dana prije početka proizvodnje ispuniti elektronički obrazac PUR i priložiti i gore navedene priloge i podatke o mjestu proizvodnje, očekivane količine proizvodnje trošarinskih proizvoda u kalendarskoj godini, potvrdu nadležnog tijela da on zadovoljava minimalno tehničke-tehnološke uvjete za proizvodnju alkohola i alkoholnih pića propisane posebnim propisima i ispravu nadležnog državnog tijela za mjeriteljstvo o udovoljavanju mjeriteljskim zahtjevima odnosno ispunjenju propisanih uvjeta.

Proizvođač koji namjerava proizvoditi, to jest obavljati djelatnost trgovine s alkoholom i alkoholnim pićem te pivom, mora podnijeti u registru trošarinskih obveznika na elektroničkom obrascu PUR odabirom:

1. Točke 7. kategorija trošarinskih proizvoda:
    I. Alkohol i alkoholna pića – vrsta:
        a) Alkohol i alkoholna pića (osim piva) i/ili
        b) Pivo;
2. Točke 8. neki od odgovarajućih trošarinskih statusa i to:
    I. Ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta:
        a) Proizvođač
        b) Trgovac
    II. Registrirani primatelj
    III. Povremeno registrirani primatelj
    IV. Primatelj iz čl. 21. st. 1. t. 4. ZOT-a
    V. Prodavatelj iz druge države članice/zastupnik za prodaju na daljinu iz čl. 21. st. 1. t. 5. ZOT-a
    VI. Proizvođač izvan sustava odgode iz čl. 69. ZOT-a
    VII. Uvoznik
    VIII. Oslobođeni korisnik trošarinskih proizvoda
    IX. Registrirani pošiljatelj

Osoba koja ima namjeru poslovati sa alkoholom i alkoholnim pićima u statusu malog proizvođača jakog alkoholnog pića i malog proizvođača vina mora najkasnije 8 dana prije početka proizvodnje podnijeti pisanu prijavu za upis u registar trošarinskih obveznika u 3 primjera na obrascu PUR odabirom:

1. Točke 7. kategorije trošarinskih proizvoda
    I. Alkohol i alkoholna pića
        a. Alkohol i alkoholna pića (osim pive)
2. Točke 8. odgovarajući trošarinski status
    VII. Mali proizvođač jakog alkoholnog pića
    VIII. Mali proizvođač
        a) U sustavu odgode plaćanja trošarine
        b) Izvan sustava odgode plaćanja trošarine

Mali proizvođač jakog alkoholnog pića iz čl. 68. ZOT-a uz pisanu prijavu prilaže priloge iz čl. 75. st. 3. POT-a dok mali proizvođač vina iz čl. 67. ZOT-a prilaže uz pisanu prijavu priloge iz čl. 60. st. 3. i čl. 75. st. 2. POT-a. Prijave za upis u registar trošarinskih obveznika koje je ovjerio ovlašteni službenik nadležnog carinskog ureda se smatra ovlaštenjem za rad.

Trošarinski obveznik, koji već posluje u trošarinskom statusu malog proizvođača vina, prijavljuje se pisanim putem promjenom podataka u registru trošarinskih obveznika na obrascu PUR odabirom:

1. Točke 7. kategorija trošarinskih proizvoda
    I. Alkohol i alkoholna pića vrsta:
        a. Alkohol i alkoholna pića (osim pive);
2. Točke 8. trošarinski status
    VIII. Mali proizvođač vina
        a. U sustavu odgode plaćanja trošarine
        b. Izvan sustava odgode plaćanja trošarine ili oboje

Trošarinski obveznici koji su već podnijeli prijavu za upis u registar dužni su nadležnom carinskom uredu prijaviti svaku izmjenu podataka prilikom prijave za upis u registar, kao i prestanak djelatnosti zbog koje su upisani u registar (odjava) koristeći elektronički obrazac PUR, i to u roku od 8 dana od nastanka promjene, osim malog proizvođača jakog alkoholnog pića i malog proizvođača vina koji prijavu podnose pisanim putem.

Obveza podnošenja prijave za upis u registar trošarinskih obveznika se ne odnosi na osobe koje nabavljaju trošarinske proizvode puštene u potrošnju na teritoriju RH.

5.1.2. Obračunavanje i plaćanje trošarine

Za alkohol i alkoholna pića propisana je puna nacionalna visina trošarine i snižena visina trošarine. Za sniženu visinu trošarine pri puštanju u potrošnju u RH propisuje se na etilni alkohol koji proizvode male destilerije i na pivo koje proizvode male nezavisne pivovare.

Tablica 1: Visina trošarina na alkohol i alkoholna pića

Vrsta alkohola i alkoholnih pića	**Visine trošarine prema zakonu o trošarinama (u kn)**
Mirna vina	0,00 kn/hl gotovog proizvoda
Pjenušava vina	0,00 kn/hl gotovog proizvoda
Ostala pića dobivena vrenjem osim piva i vina	0,00 kn/hl gotovog proizvoda
Međuproizvodi	800,00 kn/hl gotovog proizvoda (>15 % vol.) 500,00 kn/hl gotovog proizvoda (<15 % vol.)
Etilni alkohol	5.300,00 kn/hl čistog alkohola 2.650,00 kn/hl čistog alkohola (male destilerije
Pivo	40,00 kn za 1% vol. udjela stvarnog alkohola u hl gotovog proizvod (hl/°alc)
Male nezavisne pivovare	
Za godišnju proizvodnju u hektolitrima	Iznos trošarine
< 5000	20,00 kn
5.001 - 25.000	22,00 kn
25.001 - 75.000	24,00 kn
75.001 - 125.000	26,00 kn

Izvor:Carinska uprava; Dostupno na: https://carina.gov.hr/pristup-informacijama/propisi-i-sporazumi/trosarinsko-postupanje/visine-i-nacin-obracuna-trosarina-posebnih-poreza/alkohol-i-alkoholna-pica-3629/3629

Trošarinska osnovica:

- Na pivo je 1% volumnog udjela stvarnog alkohola sadržanog u jednom hektolitru gotovog proizvoda;
- Na vini, ostala pića dobivena vrenjem, osima pive i vina te međuproizvode je jedan hektolitar gotovog proizvoda;
- Na etilni alkohol je jedan hektolitar čistog alkohola izraženog u volumnim postocima mjerenim pri temperaturi od 20° C.

Uvodna davanja poput carine, poreza i trošarina su obračunata pri uvozu od strane nadležnog carinskog ureda kod kojeg se provodi carinski postupak puštanje robe u slobodan promet. Carinski dužnik je dužan u roku od 10 ili 30 dana, ako ima povlašteni status, obračunata uvozna davanja uplatiti na račune područnih carinskih ureda.

Trošarinski obveznik, osim uvoznika, sam obračunava trošarinu u skladu s propisanim trošarinskim osnovicama i stopama, odnosno u svotama koje su na snazi na dan nastanka obveze obračuna trošarine i plaćaju se u roku 30 dana od dan nastanka obveze obračuna trošarine u korist računa državnog proračuna.

5.1.3. Primjeri izračuna trošarine na alkohol i alkoholna

Za primjer izračuna trošarina uzet ćemo vino:
Obračun trošarine na 10 kutija koje sadržavaju 8 boca vina zapremnine 0,75 l. Trošarina se obračunava za jedan hektolitar gotovog proizvoda i iznosi 0,00 kn. Algoritam za izračun trošarine na vino je: *količina vina u hl x propisana visina trošarine:*

8 x 0,75 = 6,00 l x 10 kutija = 60,00 l/100 = 0,6 hl

0,6 hl x 0,00 kn = 0,00 kn

5.2. Oporezivanje duhana i duhanskih proizvoda

Trošarinsko zakonovodstvo Republike Hrvatske u odnosu na oporezivanje duhanskih proizvoda usklađeno je s Direktivnom Vijeća 2011/64/EU o strukturi i stopama trošarine koja se primjenjuju na prerađeni duhan, kojom su utvrđena harmonizirana pravila o strukturi i stopama na prerađeni duhan.
Ali navedeni trošarinski propis kao predmete harmoniziranog trošarinskog oporezivanja ne obuhvaća nove kategorije duhanskih proizvoda koji sve značajnije zauzimaju tržišni prostor, posebice rastuće tržište elektroničkih cigareta i spremnika za njihovo punjenje i grijanih duhanskih proizvoda.
Isto tako u tom smislu je i odredbama Direktive Vijeća 2014/40/EU o usklađivanju zakona i drugih propisa država članica o proizvodnji, predstavljanju i prodaji duhanskih i srodnih proizvoda i o stavljanju izvan snage Direktive 2001/37/EZ, uveden je cijeli niz novih kategorija duhanskih proizvoda zbog osiguranja ujednačenog ustupanja s tim proizvodima na europskom tržištu.

5.2.1. Preduvjeti trošarinskog poslovanja

Osoba koja namjerava puštati u potrošnju duhanske proizvode na teritoriju RH i obavljati djelatnost proizvodnje, odnosno djelatnost trgovine duhanskim proizvodima, dužna je prilikom

podnošenja zahtjeva za prijavu za upis u registar trošarinskih obveznika registrirati se u odgovarajući trošarinski status kao:

- **Proizvođač** – ako proizvodi ili smješta duhanske proizvode u skladištu proizvođača nakon unosa iz druge države članice EU ili uvoza iz treće države na teritorij RH;
- **Trgovac** – ako unosi duhanske proizvode iz druge države članice EU
- **Uvoznik** – ako uvozi duhanske proizvode iz treće države te mu nastaje obveza obračunavanja trošarina na duhanske proizvode u skladu s carinskim propisima

Takva prijava se podnosi uporabom sustava elektroničke razmjene podataka putem aplikacije e-Trošarine carinskom uredu nadležnom prema sjedištu, sjedištu podružnice, odnosno prebivalištu elektroničkom obrascu PUR i to najkasnije 8 dana prije prvog puštanja u potrošnju. Međutim prije početka unosa detaljnih podataka u PUR obrazac potrebno je popuniti osnovne podatke:

- Vrstu zahtjeva – označiti jednu od opcija *Registracija ili Promjena* (ako je Promjena, potrebno je ponovno popuniti sve podatke obrasca kao i kod prve registracije, a ne samo podatke koji se mijenjaju);
- Nadležni carinski ured, dok će OIB, naziv fizičke ili pravne osobe te adresu sustav automatski popuniti (potrebno je popuniti Podatke o odgovornoj osobi i kontakt podatke).

Dalje na elektroničkom obrascu obveznik bira kategoriju trošarinskih proizvoda pod točkom IV. Ti duhanskih proizvodi su:

a) e-tekućina
b) grijani duhanski proizvodi
c) novi duhanskih proizvodi

Nakon toga obveznik odabire odgovarajući trošarinski status, naprimjer ukoliko osoba obavlja djelatnost trgovine duhanskih proizvodima, odnosno unosi duhanske proizvode iz drugih država članica i uvozi duhanske proizvode iz treće države ili trećeg teritorija uz obračun trošarine, mora se registrirati u dva trošarinska statusa: trgovac i uvoznik.

Uz elektronički obrazac PUR se prilaže:

- Izvod iz sudskog registra ili neka druga važeća isprava iz koje je razvidno registrirana djelatnost podnositelja zahtjeva koja je stara najviše 6 mjeseci;

- Presliku obavijesti Državnog zavoda za statistiku o razvrstavanju poslovnog subjekta prema NKD (Nacionalnoj klasicikaciji djelatnosti), samo za pravne osobe;
- Podatke o mjestu proizvodnje i lokaciji skladišta duhanskih proizvoda; te
- Druge potrebne podatke na zahtjev nadležnog carinskog ureda.

5.2.2. Obračunavanje i plaćanje trošarine

Obveza za obračunavanjem trošarine počinje sa puštanjem duhanskih proizvoda u potrošnju na teritoriju RH:

- U trenutku isporuke iz skladišta proizvođača, što uključuje i potrošnju za vlastite potrebe unutar skladišta proizvođača, osim ako se otprema između skladišta istog proizvođača ili ako se otprema u drugu državu članicu ili u izvoz;
- U trenutku primitka iz druge države članice, osim ako se unose u skladište proizvođača ili trošarinsko skladište;
- Pri uvozu na teritorij RH, danom nastanka carinskog duga u skladu s carinskim propisima o obračunu i naplati carinskog duga, osim ako se nakon završetka carinskog postupka puštanja robe u slobodan promet unose u skladište proizvođača ili trošarinsko skladište;
- U trenutku isporuke iz trošarinskog skladišta, što podrazumijeva potrošnju za vlastite potrebe unutar trošarinskog skladišta, osim ako se otprema između trošarinskih skladišta istog ovlaštenog držatelja ili ako se otprema u drugu državu članicu ili u izvoz.

Tablica 2: Visina trošarine na duhan i duhanske proizvode

Predmet oporezivanja	Trošarinska osnovica	Visina trošarina
E-tekućina - tekućina namijenjena konzumiranju u elektroničkoj cigareti, neovisno o tome sadrži li nikotin	1 ml	Specifična trošarina **0,00 kn**
Grijani duhanski proizvod	1 kg	Prema visini trošarine propisanoj za ostali duhan za pušenje - **800,00 kn**
Novi duhanski proizvod	1 kg	Prema visini trošarine propisanoj za ostali duhan za pušenje - **800,00 kn**

Izvor:Carinska uprava; Dostupno na: https://carina.gov.hr/pristup-informacijama/propisi-i-sporazumi/trosarinsko-postupanje/visine-i-nacin-obracuna-trosarina-posebnih-poreza/duhanske-preradjevine-i-duhanski-proizvodi/3630

Trošarinska osnovica:

- na cigarete je 1000 komada i maloprodajna cijena
- na cigare i cigarilose je 1000 komada
- na sitno rezani duhan za savijanje cigareta je jedan kg
- na ostali duhan za pušenje je jedan kg
- na e-tekućine je 1 ml
- na grijani duhanski proizvod je jedan kg
- na novi duhanski proizvod je jedan kg

Oni trošarinski obveznici koji sukladno trošarinskim propisima sami obračunavaju trošarinu dužni su najkasnije do zadnjeg dana u tekućem mjesecu po isteku obračunskog razdoblja uplatiti putem naloga za plaćanje na račun Državnog proračuna, sukladno Naredbi o načinu uplaćivanja prihoda proračuna, obveznih doprinosa te prihoda za financiranje drugih javnih potreba u 2016. (NN 35/16. i 118/16.).

5.2.3. Primjeri obračuna trošarina na duhan i duhanske proizvode

Za primjer ćemo uzeti obračun trošarine na jedno pakiranje koje sadržava 40 ml e-tekućine. Takva trošarina se obračunava kao specifična trošarina propisana za 1 mililitar i iznosi 0,00 kn:

Specifična trošarina po pakiranju = specifična trošarina za 1 ml x ml u pakiranju:

Specifična trošarina po pakiranju = 0,00 kn/1ml x 30 ml = 0,00 kn

6. TROŠARINE KAO JEDAN OD STUPOVA POREZNOG SUSTAVA RH

Opći porezni zakon (OPZ) je temeljni porezni zakon u kojem su uređene sve bitne značajke poreznog-pravnog odnosa i ujedno propisuje i normativni okvir ključan za nadzor u području fiskalizacije. To uključuje i Zakon o izmjenama i dopunama OPZ (NN 196/18.) u kojem je propisano da su porezi novčana davanja i prihod su proračuna koji se koristi za podmirivanje proračunom utvrđenih javnih izdataka i da se trošarine smatraju porezima.

6.1. Zakon o trošarinama

Tijekom porezne reforme 2018. donesen je novi Zakon o trošarinama (NN 106/18.) čiji je cilj dodatno unapređenje i modernizacija trošarinskog sustava, učinkovitiji utjecaj na smanjenje porezne evazije, sprečavanje nezakonitog postupanja i sveopćeg pojednostavnjenja administrativnih obveza.

Zakon je donio nekoliko važnih izmjena, koje su ne samo uvele nove institute i pojednostavnjenja u trošarinskih sustav, nego i bolje internu vezu u strukturi i logici.

Prva važna izmjena se nalazi u čl. 1. st. 2.: *Zaštita i ostvarenje fiskalnih interesa u području trošarinskog oporezivanja od posebnog je interesa za Republiku Hrvatsku.* U svakom zakonu prvi članak ima posebno značenje, jer se njime određuje cilj i predmet uređenja zakona, koji uvijek treba imati na umu prilikom smislenog tumačenja njegovih odredbi.

Kako je trošarinsko oporezivanje harmonizirano i dio je pravne stečevine EU-a, ona je isto tako i predmet intezivnih i svakodnevnih promjena, posebice s obzirom na vrijeme u koje živimo (a posebice zbog koronavirusa), ali i zbog unutarnje dinamike često mogu ostati godinama neharmonizirane i nedovoljno percipirane. Kako su trošarinski prihodi na dan 31. 12. 2019. iznosili više od 16 milijardi kuna govori o velikoj važnosti trošarinsko oporezivanja u Republici Hrvatskoj.

Druga važna izmjena jest da je u čl. 1. trošarine su definirane kao porezi dok su u ranijem Zakonu u čl.4. bile definirane kao javna davanja. Još treba spomenuti izmjenu čl. 2. st. 2. OPZ-a (NN 106/18.), kojom je određeno da su trošarine definirane kao porezi, dok su ranije definirane drugim javnim davanjima. S time je došlo do normativnog usklađenja materijalnog i postupovnog zakona.

Najvažnija normativna rješenja u novom Zakonu o trošarinama su:

- Uvođenje instituta povrata trošarine na energente koji se koriste kao pogonsko gorivo za komercijalne prijevoze robe i putnika;
- Fleksibilizacija roka plaćanja trošarina na alkohol i alkoholna pića u svrhu povećanja opće likvidnosti u sektoru domaće prehrambene i prerađivačke industrije, odnosno u sektoru domaće proizvodnje alkohola i alkoholnih pića;
- Ukidanje obveze obračunavanja razlike trošarine na zalihe cigareta koje se nalaze u prometu u Hrvatskoj, i to u slučaju povećanja visine trošarine na cigarete i/ili povećanje maloprodajne cijene cigareta te u skladu s presudama Suda Europske Unije;
- Uvođenje e-poslovanja u kretanju trošarinskih proizvoda između ovlaštenih držatelja trošarinskog skladišta i oslobođenih korisnika;
- Uvođenje dodatnih mjera posebnog nadzora nad energentima radi učinkovitog suzbijanja i sprečavanja najtežih oblika velikih poreznih prijevara.

Novi Zakon o trošarinama predstavlja veliki korak prema našem trošarinskom uređenju i dovodi do pojednostavnjenja i rasterećenja u administrativnom postupanju poput smanjenja obveza trošarinskih obveznika prema Carinskoj upravi.

6.2. Prihodi od trošarina u Republici Hrvatskoj

Porezi su jedni od najbitnijih izvora prihoda jer se oni koriste za financiranje različitih javnih potreba te su važan izvor financiranja stabilnog razvoja određene državne, regionalne ili lokalne jedinice. Ako za financiranje javnih rashoda nisu dovoljni porezni prihodi, neizbježan je proračunski defecit, koji se isto tako može financirati s različitim poreznim oblicima i u tom kontekstu su trošarine važan dio poreznih prihoda.

Prva stvar koju moramo navesti jest važan element u usporedbi poreza u različitim državama, a to je porezna struktura. Porezna struktura predstavlja raspodjelu poreznog tereta između različitih čimbenika u gospodarstvu poput kapitala, rada i potrošnje, a ona se još može definirati kao raspodjela poreznih prihoda poput poreza na dohodak, na dobit, na potrošnju, na imovinu te ostale vrste poreza.

Takve razlike u poreznim strukturama između država postoje zbog kulturnih, gospodarskih i političkih razlika. Promjene, u bilo kojem smislu, u poreznim strukurama stavljaju se u kontekst njihovog odnosa prema cjelokupnom utjecaju na gospodarstvo u takvom smislu da nositelji porezne politike u svakoj državi donose odluke o vrstama i visini poreza koje ovise o karakteristikama porezne strukture u svakom pojedinom gospodarstvu.

Iz porezne strukture u pojedinoj državi može se dobiti svakakvi podaci npr. koji porezi dominiraju to jest gdje je najizraženije oporezivanje: u potrošnji, radu, dohotku, kapitalu i sl. Uvođenje različitih vrsta poreza te njihovo značenje u poreznim sustavima razlikuju se značajno između država.

6.2.1. Struktura prihoda od trošarina u RH

Prva analiza je vezana uz strukturu i iznose trošarina, odnosno ocjena značaja svake trošarine u ukupnim naplaćenim trošarinama u Hrvatskoj u 2019 g.

Tablica 3: Iznos i udjeli trošarina uplaćenih u 2019.godini

Vrsta trošarine	**Iznos (u kn)**	**Udio (u %**
Trošarina na alkohol i alkoholna pića	293.979.247	1,81
Trošarine na pivo	627.039.527	3,86
Trošarine na duhan i duhanske proizvode	5.114.727.373	31,45
Trošarina na energente i električnu energiju	8.765.978.629	53,90
Ukupne trošarine	**14.801.724.776**	**91.01**
Poseban porez na bezalkoholna pića	142.068.223	0,87
Poseban porez na kavu	125.918.759	0,77
Poseban porez na motorna vozila	1.194.381.551	7,34
Poseban porez na luksuzne proizvode	4.213	0,00
Ukupni posebni porezi	**1.462.372.747**	**8,99**
Sveukupno trošarine	**16.264.097.523**	**100,00**

Izvor: Ministarstvo financija, 2020. Državni proračun 2019.

Ukupni prihodi trošarina u Hrvatskoj iznose preko 16,2 mlrd. kn. Iz navedene tablice proizlazi da je udio harmoniziranih trošarina 91%, dok je udio neharmoniziranih posebih poreza 9%. Prema ovim podacima u RH postoji velika razlika između prihoda Državnog proračuna po osnovi harmoniziranih i neharmoniziranih trošarina. Uz to, velike su razlike u udjelima unutar oblika tih poreza. Naime, manje od 85% prihoda po osnovi od trošarina odnosi se na trošarine na energente i duhanske proizvode te značajan udio u ukupnim posebnim porezima ima porez na motorna vozila iznad 7%.

6.2.2. Udio prihoda of trošarina u BDP-u u RH

Javni prihodi, zajedno s državnom potrošnjom, čine glavni dio fiskalne politike i posjeduju velik utjecaj na ekonomski rast. Važnost sektora opće države se mjeri pomoću vrijednosti ukupnih prihoda i rashoda opće države iskazanim u obliku postotka BDP-a. Stoga, važnost poreznih prihod u gospodarskom sustavu može se mjeriti njihovim udjelom u BDP-u.

Trošarine, koje oporezuju aktivnosti i proizvodnju koje su štetan utjecaj na zdravlje potrošača ili okolisš, su po mogućnosti važne za očuvanje okoliša i prirodnih resursa i mogu utjecati na potencijalne eksternalije vezane uz zdravlje potrošača. Na taj način trošarine generirati javne prihode koji se koriste kako bi se nadoknadili drugi porezi poput poreza na rad. S druge strane, porezi na potrošnju, dio kojih su i trošarine, smanjuju kupovnu moć te na taj način smanjuju ponudu rada, kao i potražnju za radnom snagu u kratkom roku ukoliko se dodaju troškovi rada i plaća.

U razdoblju od 2008. do 2019. provedena je analiza udjela trošarina u BDP-u s ciljem da se utvrdi trendovi kretanja tog udjela u *dužem razdoblju*, koji je obilježen s dva značajna događaja koja utječu na gospodarski sustav. Prvi događaj je svjetska gospodarska kriza, koja je počela utjecati na RH krajem 2008. i u 2009. Drugi događaj je pristupanje RH EU-u 1. srpnja 2013. Pomoću tih događaja možemo ocijeniti značaj i vrste javnih davanja u gospodarskom sustavu RH, kao i utjecaj tih događaja na njihov udio u BDP-u.

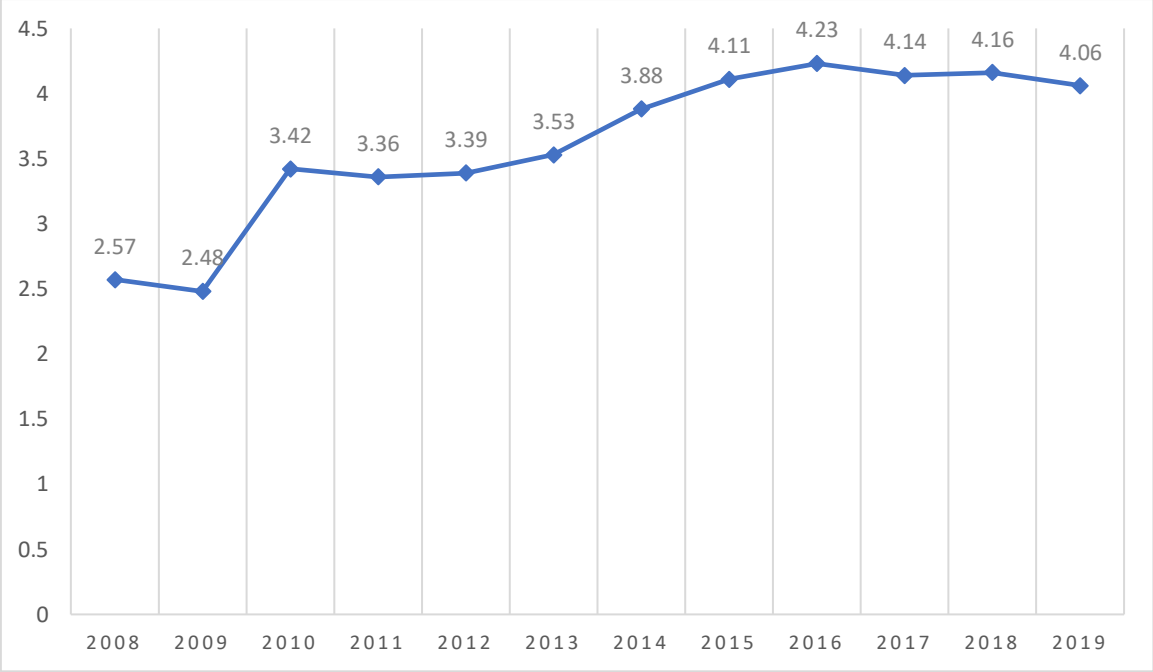
Tablica 4: Udjeli trošarina u BDP-u u RH u razdoblju 2008.-2019.

Godina	Iznos trošarina	BDP	Udio trošarina (u %)
2008	8.948.921.887,64	347.685.000.000	2,57
2009	8.205.060.508,20	330.966.000.000	2,48
2010	11.239.712.249,50	328.943.000.000	3,42
2011	11.215.053.502,90	333.326.000.000	3,36
2012	11.206.488.527,31	330.925.000.000	3,39
2013	11.682.936.030,42	331.374.000.000	3,53
2014	12.846.448.716,82	331.266.000.000	3,88
2015	13.923.204.283,40	338.975.000.000	4,11
2016	14.752.335.309,15	348.678.000.000	4,23
2017	15.143.118.292,06	365.643.000.000	4,14
2018	15.872.140.790,62	381.799.000.000	4,16
2019	16.264.097.523,24	400.102.000.000	4,06

Izvor: Ministarstvo financija, 2020. Proračun.

Iz prethodne tablice možemo vidjeti da je u razdoblju 2008. – 2019. značajan rast udjela trošarina u BDP-u, i to s 2,5% na preko 4%. Takvi podaci su vidljivi na slijedećem grafikonu.

Grafikon 1: Kretanje udjela u BDP-u u RH; razdoblje 2008. – 2019.



Izvor: Prema podatcima iz tablice 4.

Iz grafikona možemo uočiti značajan rast udjela prihoda od trošarina u BDP-u u 2010., što je povezano sa Zakonom o trošarinama koji je stupio na snagu 2009. i prilagodbom stopa, odnosno iznosom trošarina u harmoniziranom sustavu oporezivanja trošarinama u EU-u. Uz to uočavamo postupni rast udjela koji započinje 2013. i rezultat je nastavka prilagodbe, to jest povećanja iznosa trošarina na dio trošarinskih proizvoda, kao dio nastavka usklađivanja s harmoniziranim sustavom EU-a.

Ovakvi podaci pokazuju veliku važnost, stabilnost i izdašnost trošarina kao jedan od izvora financiranja javnih izdataka u RH. Naime, prihodi od trošarina su relativno stabilni pa čak i u vrijeme kada je zabilježen pad BDP-a. Njihov rast je evidentan u vrijeme gospodarske krize, kao i tijekom gospodarskog oporavka, to jest izlazak RH iz takve krize.

6.2.3. Udio prihoda od trošarina u BDP-u u državama članicama EU

Kako bi smo uvidjeli relativnu važnost trošarina u RH možemo prikazati podatke udjela trošarine u BDP-u u različitim državama Europske Unije bez Hrvatske kako bi mogli raznazati značajne razlike.

Tablica 5: Udjeli trošarina u BDP-u u državama članicama EU

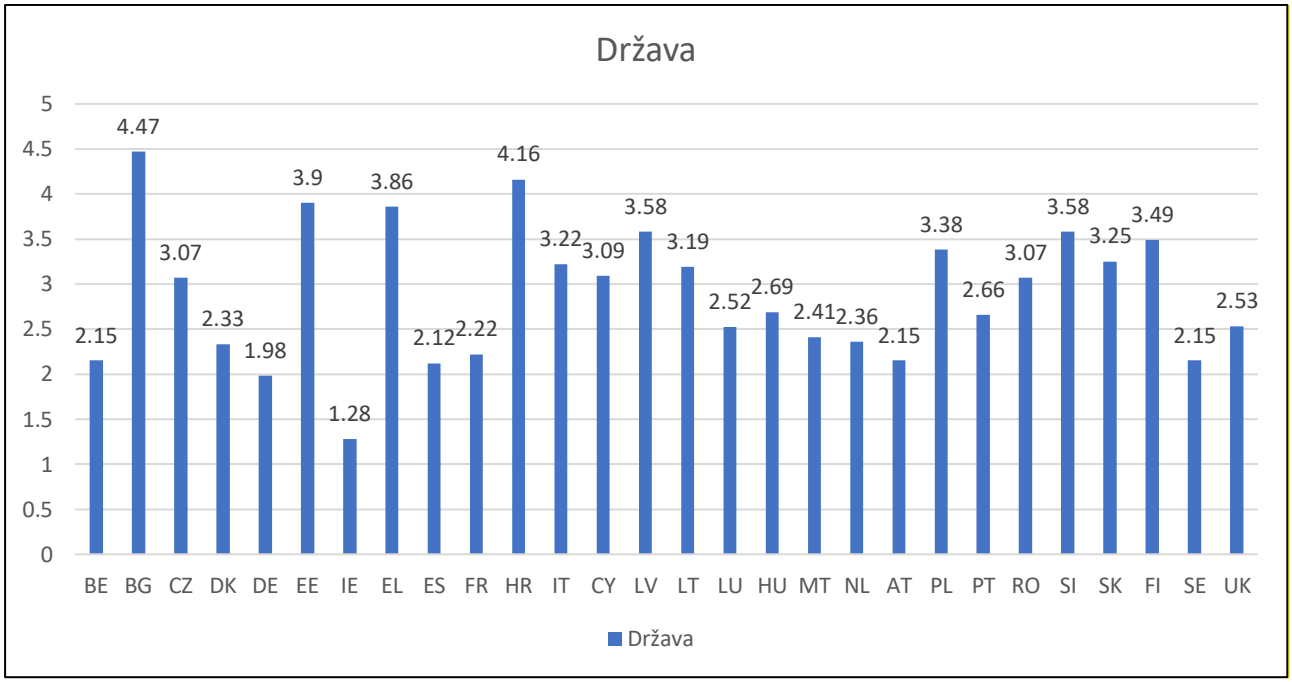
Država	Trošarine (tis. eura)		BDP (tis. eura)		Udio trošarina u BDP-u (u %)	
	2017	2018	2017	2018	2017	2018
Belgija (BE)	9.735,95	9.908,80	446.964,90	459.819,80	2,18	2,15
Bugarska (BG)	2.584,52	2.509,76	52.310,00	56.086,90	4,94	4,47
Češka (CZ)	6.156,27	6.362,30	191.721,80	207.570,30	3,21	3,07
Danska (DK)	7.010,06	7.006,49	292.408,00	301.340,90	2,40	2,33
Njemačka (DE)	66.510,00	66.143,00	3.244.990,00	3.344.370,00	2,05	1,98
Estonija (EE)	994,42	1.016,31	23.775,80	26.035,90	4,18	3,90
Irska (IE)	4.850,36	4.158,36	297.130,80	324.038,20	1,63	1,28
Grčka (EL)	6.878,00	7.134,00	180.217,60	184.713,60	3,82	3,86
Španjolska (ES)	25.242,00	25.510,00	1.161.878,00	1.202.193,00	2,17	2,12
Francuska (FR)	48.328,00	52.220,00	2.295.063,00	2.353.090,00	2,11	2,22
Italija (IT)	57.260,00	56.865,00	1.736.592,80	1.766.168,20	3,30	3,22
Cipar (CY)	651,40	652,70	20.039,70	21.137,80	3,25	3,09
Latvija (LV)	913,32	1.040,79	26.797,80	29.056,10	3,41	3,58
Litva (LT)	1.338,68	1.444,39	42.269,40	45.264,40	3,17	3,19
Luksemburg (LU)	1.409,35	1.512,00	56.814,20	60.053,10	2,48	2,52
Madžarska (HU)	3.350,05	3.596,77	125.603,10	133.782,20	2,67	2,69
Malta (MT)	286,71	297,97	11.284,40	12.366,30	2,54	2,41
Nizozemska (NL)	16.257,00	18.284,00	738.164,00	774.039,00	2,20	2,36
Austrija (AT)	8.387,48	8.311,88	370.295,80	385.711,90	2,27	2,15
Poljska (PL)	16.177,12	16.769,92	467.312,90	496.360,90	3,46	3,38
Portugal (PT)	5.333,81	5.424,67	195.947,20	204.304,80	2,72	2,66
Rumunjska (RO)	5.688,63	6.292,18	187.722,70	204.640,50	3,03	3,07
Slovenija (SI)	1.671,01	1.636,89	42.987,10	8045.754	3,89	3,58
Slovačka (SK	2.818,78	2.916,41	84.517,00	89.721,00	3,34	3,25
Finska (FI)	7.765,00	8.149,00	225.835,90	233.619,20	3,44	3,49
Švedska (SE)	10.335,96	10.138,91	479.605,40	471.207,20	2,16	2,15
Ujed. Kraljevstvo (UK)	61.556,80	61.389,61	2.363.109,30	2.423.736,60	2,60	2,53

Izvor: Prema Eurostatu, 2020. Tax revenue statistics, National Tax Lists – individual taxes.

Iz tablice možemo vidjeti udjele trošarina u BDP-u svake države članice te njihove značajne razlike u njihovoj važnosti u različitim državama. Takve razlike su vidljive u slijedećem

grafikonu u kojemu su prikazani podatci iz tablice koje se odnose na godinu 2018. koja uključuje i usporedbu Hrvatske s ostalim državama članicama.

Grafikon 2: Udio trošarina u BDP-u država članica EU u 2018. (u %)



Izvor: Prema podatcima iz tablice 4 i 5.

Iz grafikona jasno možemo vidjeti da je udio trošarina u BDP-u u Hrvatskoj po visini na drugom mjestu, odmah iza Bugarske. Grčka i Estonija imaju više udjele (oni se približavaju postotku od 4%), dok se udjeli u drugim državama članicama značajno razlikuju - najniži primjer u Njemačkoj (1,98%) i Irskoj (1,28%).

Ovakve analize pokazuju da trošarine u Republici Hrvatskoj imaju veći značaj u financiranju javnih potreba u odnosu na sve druge države članice i da su trošarine jedne od najznačajnijih poreznih oblika.

7. ZAKLJUČAK

Trošarine zbog svoje fiskalne uloge, kao i zbog svojih ekoloških, ekonomskih, socijalnih i zdravstenih razloga, su jedne od najznačajnih poreznih oblika u Hrvatskoj koje se uvode na širok spektar proizvoda (alkohol, duhan, energenti..), najčešće zbog negativnih eksternalija njihove potrošnje.

Jedna od bitnih karakteristika trošarine kao poreznog oblika jest njezina fiskalna izdašnost, jer one oporezuju uglavnom proizvodi čija je potražnja relativno cjenovno neelastična na takav način da rast maloprodajnih cijena izazvan oporezivanjem trošarinama ne utječe bitno na smanjenje količine potrošnje. Uz to oporezivanje trošarinama je karakterizirano sa relativno malim brojem poreznih obveznika i relativno malim udjelom administrativnih troškova u naplaćenim trošarinama.

Naročito, s aspekta podrijetla proizvoda trošarine su cjenovno neutralni porezni oblici jer se jednakim stopama oporezuju iste kategorije proizvoda, neovisno o tome jesu li proizvedene na nacionalnom tržištu ili su uvezene, kako ne bi utjecali na konkurentnost na tržištu.

Jedan aspekt koji je vezan uz oporezivanje trošarinama jest njegov redistribucijski aspekt, iako su pretežito ovisne o navikama potrošača trošarinskih proizvoda. Štoviše, trošarine djeluju često regresivno jer se njima uzimaju veći dijelovi raspoloživog dohotka od siromašnijih nego kod bogatijih, budući kako kućanstva s nižim prihodima troše cjelokupne prihode ili veliki dio svojih prihoda, što uključuje i snošenje poreza u cijeni nabavljenih proizvoda. Ali, trošarine mogu djelovati progresivno ako se oporezuju proizvodi koji se smatraju luksuznima i proizvode koje troše pojedinci s neraznomjernim većim dohotkom.

Pravi značaj trošarina u Hrvatskoj vidljiv je iz udjela trošarina u ukupnim poreznim prihodima državnog proračuna, koji čini oko 20%, te udio preko 15% u ukupnim poreznim prihodima koji se naplaćuju u Hrvatskoj. Uz to udio trošarina u BDP-u RH u razdoblju 2008. – 2019. narastao je s 2,5% na preko 4%, čime se potvrđuje teorija o stabilnosti prihoda od trošarina, budući kako je dio tog razdoblja bila obilježena svjetskom gospodarskom krizom.

I za kraj sa usporedbom udjela trošarina BDP-a na razini svih država članica Europske Unije i s visokom stopom stabilnosti i izdašnosti možemo vidjeti njihov veliki relativan značaj kao porezni oblik u Hrvatskoj (s udjelom preko 4% na drugom smo mjestu u EU-u), što znači da se trošarine svrstavaju među najvažnije izvore javnih prihoda.

8. IZJAVA

Izjava o autorstvu završnog rada i akademskoj čestitosti

Ime i prezime studenta: Lovro Pejić

Matični broj studenta:

Naslov rada: Trošarine kao jedan od poreznih stupova Republike Hrvatske

Pod punom odgovornošću potvrđujem da je ovo moj autorski rad čiji niti jedan dio nije nastao kopiranjem ili plagiranjem tuđeg sadržaja. Prilikom izrade rada koristio sam tuđe materijale navedene u popisu literature, ali nisam kopirao niti jedan njihov dio, osim citata za koje sam naveo autora i izvor te ih jasno označio znakovima navodnika. U slučaju da se u bilo kojem trenutku dokaže suprotno, spreman sam snositi sve posljedice uključivo i poništenje javne isprave stečene dijelom i na temelju ovoga rada.

Potvrđujem da je elektronička verzija rada identična onoj tiskanoj te da je to verzija rada koju je odobrio mentor.

Datum	Potpis studenta
_____	_____

9. POPIS LITERATURE

1. Begović, D., Bratić, V., Demirović, M., Franić, J., Maleš, I., Mataga, D., (2020.): *Značaj trošarina u poreznom sustavu Republike Hrvatske (I.dio).* Zagreb: Računalni slog i tisak.

2. Begović, D., Bratić, V., Demirović, M., Franić, J., Maleš, I., Mataga, D., (2020.): *Značaj trošarina u poreznom sustavu Republike Hrvatske (II.dio).*

3. Begović, D., Bratić, V., Demirović, M., Komadina, V., Tomašević, Z., Vukšić, G., (2017.): *Trošarinsko oporezivanje duhanskih proizvoda: grijani duhanski proizvod, e-tekućina i novo duhanski proizvodi.* Zagreb: Računalni slog i tisak.

4. Begović, D., Bratić, V., Demirović, M., Franić, J., Maleš, I., Mataga, D., (2019.): *Novosti u zakonodovnom okviru koji uređuje područje nadzora i prekršajnopravno postupanje s posebnim osvrtom na nadzor fiskalizacije.* Zagreb: Računalni slog i tisak.

5. Begović, D., Bratić, V., Demirović, M., Komadina, V., Tomašević, Z., Vukšić, G., (2017.): *Bitne značajke sustava osiguranja plaćanja trošarinskog duga.* Zagreb: Računalni slog i tisak.

10. POPIS TABLICA I GRAFIKONA

Tablica 1: Visina trošarina na alkohol i alkoholna pića 26
Tablica 2: Visina trošarine na duhan i duhanske proizvode 29
Tablica 3: Iznos i udjeli trošarina uplaćenih u 2019.godini 33
Tablica 4: Udjeli trošarina u BDP-u u RH u razdoblju 2008.-2019. 34
Tablica 5: Udjeli trošarina u BDP-u u državama članicama EU 36
Grafikon 1: Kretanje udjela u BDP-u u RH; razdoblje 2008. –2019.....35
Grafikon 2: Udio trošarina u BDP-u država članica EU u 2018. (u %).....37