Tretman energenata u okviru zakona o trošarinama

Zlojić, Nevena

Master's thesis / Specijalistički diplomski stručni

2017

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Split, Faculty of economics Split / Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:316712

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

Download date / Datum preuzimanja: **2024-03-28**

Repository / Repozitorij:

REFST - Repository of Economics faculty in Split

zir.nsk.hr

UNIVERSITY OF SPLIT

dabar

DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJI

SVEUČILIŠTE U SPLITU

EKONOMSKI FAKULTET

SPECIJALISTIČKI DIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ IZ MANAGEMENTA

SMJER; UPRAVLJANJE FINANCIJAMA I POREZIMA

ZAVRŠNI RAD

"TRETMAN ENERGENATA U OKVIRU ZAKONA O TROŠARINAMA"

MENTOR:

mr.sc. Renko Letnić

STUDENTICA:

Nevena Zlojić 5150973

Split, kolovoz, 2017. godina

Sadržaj

1. UVOD ... 1
1.1. Predmet istraživanja ... 1
1.2. Cilj istraživanja ... 2
1.3. Metode istraživanja ... 2
1.4. Struktura rada ... 3
2. TEMELJNE ODREDNICE ENERGENATA ... 4
2.1. Pojam trošarina ... 4
2.2. Pojam energenata ... 5
2.3. Predmet oporezivanja ... 6
2.4. Uporaba energenata ... 8
2.4.1. Poslovna uporaba ... 8
2.4.2. Neposlovna uporaba ... 9
3. POSEBNI ČLANCI ZAKONA O TROŠARINAMA ... 11
3.1. Obveznik plaćanja trošarina ... 11
3.2. Nastanak obveze ... 12
3.3. Prevaljivost poreza ... 15
3.4. Povrat plaćene trošarine ... 16
3.5. Oslobođenje plaćene trošarine ... 17
3.6. Podnošenje dnevnog i mjesečnog obračuna izvješća i plaćanje trošarine ... 18
3.7. Zlouporaba prava u kretanju trošarinskih proizvoda ... 19
4. TRETMAN ENERGENATA U OKVIRU ZAKONA O TROŠARINAMA ... 22
4.1. Osnovna obilježja trošarina na energente ... 22
4.2. Značaj trošarina na energente ... 25
4.3. Harmonizacija propisa RH sa EU standardima ... 27
4.3.1. Trošarine u RH ... 27
4.3.2 Trošarine u EU ... 28
4.4. Energenti kao predmet nezakonitog postupanja ... 32
4.4.1. Primjeri zlouporabe energenata ... 34
Primjer 1. ... 34
Primjer 2. ... 35
Primjer 3. ... 36
4.5. Struktura prihoda od poreza, prihoda od trošarina i prihoda od trošarine na energente u ukupnim poslovnim prihodima Državnog proračuna u zadnje dvije godine ... 37
5. ZAKLJUČAK, SAŽETAK, SUMMARY ... 39
SAŽETAK ... 42
SUMMARY ... 43
LITERATURA ... 44
POPIS TABLICA I GRAFIKONA ... 44

1. UVOD

1.1. Predmet istraživanja

Posebni porezi, akcize ili trošarine jedan su od najstarijih poreznih oblika. Sam naziv akciza (excise tax) potječe iz 16. stoljeća kada su u Nizozemskoj posebnim porezom koji se nazivao excijsen oporezivani pivo, šećer, sol i alkoholna pića, a pretpostavlja se da riječ potječe od starofrancuske riječi assise (sjednica, odluka, ugovor, namirenje računa ili duga, oporezivanje) (Merriam-Webster, 2002).[1] Primjer Nizozemske ubrzo su slijedile Njemačka i Engleska (uključujući i engleske kolonije) te ostale europske zemlje. U 19. stoljeću trošarine su bile dio sustava općeg poreza na dobra i usluge koji se od početka 20. stoljeća transformira u opći porez na potrošnju, odnosno od 1960-ih u porez na dodanu vrijednost.
Važno je napomenuti da se obračunava u apsolutnom iznosu po jedinici mjere proizvoda (kilogramu, litri, komadu i sl.), ili u određenom postotku prodajne cijene.

Razlozi uvođenja trošarina brojni su (od fiskalnih: izdašnost-veliki prihod državnog proračuna preko nefiskalnih - progresivnost u poreznom sustavu, veće oporezivanje luksuznih dobara,smanjenje ovisnosti kroz manju potrošnju nekih dobara,ekološki).
Prednost tih poreza u odnosu prema drugima jest prevaljivost, jednostavnost ubiranja, mali broj poreznih obveznika, stabilnost prihoda, obveza plaćanja iz razloga što su točno određeni proizvodi na koje se obračunava.

Među poreze na energente ubrajamo: motorni benzini, plinsko ulje, kerozin, ukapljeni naftni plin, teško loživo ulje, prirodni plin, kruta goriva (ugljen, koks).[2]
Oporezivanje energenata (energije) ima značajnu fiskalnu i ekološku funkciju, te znatno utječe na gospodarske aktivnosti, stoga je vrlo aktualno sa stajališta političkih, financijsko-pravnih, socijalnih i ekoloških aspekata.

[1] Merriam-Webster Dictionary, 2002
[2] https://carina.gov.hr/pristup-informacijama/propisi-i-sporazumi/trosarinsko-postupanje/trosarinsko-oporezivanje-opce-informacije/uvod/3697

Tijekom vremena, a naročito u posljednjih stotinjak godina akcise su se snažno razvile. Važno je napomenuti da se one razlikuju od države do države te su danas uvedene u gotovo svim suvremenim poreznim sustavima.
Upravo zbog mog interesa za ovo područje u ekonomiji, odlučila sam se svoj završni rad posvetiti ovoj temi. Predmet mog istraživanja jest tretman energenata u okviru Zakona o trošarinama, kao i analiziranje u okviru zakona..

1.2. Cilj istraživanja

U ovom radu postoje opći ciljevi istraživanja, a oni su teoretski definirati pojmove iz Zakona o trošarinama.

Kao posebne ciljeve istraživanja navodim posebna područja tretmana energenata u okviru Zakona o trošarinama kao i primjere iz dosadašnje prakse.

1.3. Metode istraživanja

U teorijskom dijelu rada za analizu stručne literature koristim sljedeće metode:

- Sekundarna analiza dostupnih podataka utemeljenih na Zakonu o trošarinama,
- Induktivno – deduktivna metoda koja uključuje način zaključivanja iz općih postavki do konkretnih pojedinačnih zaključaka te zaključivanje o općim sudovima temeljem pojedinačnih ili posebnih činjenica.
- Korištenje jednostavnih matematičko-statističkih metoda za prikaz frekvencija i postotaka,
- Deskriptivna metoda na temelju iskustvenih podataka.
- Metoda deskripcije odnosno postupak jednostavnog opisa ili očitavanja činjenica, te empirijsko potvrđivanje njihovih veza i odnosa.

Praktični dio rada predstavlja slučajeve iz prakse za kojega će se koristiti sljedeće metode:

- metoda prikupljanja i analize dostupne dokumentacije

1.4. Struktura rada

Rad se sastoji od pet poglavlja.

U prvom, uvodnom dijelu rada biti će istaknut predmet istraživanja, kao i metode koje su korištene kako bi nastao ovaj rad. Također, definirani su ciljevi rada, odnosno istraživanja.

Drugi dio rada sadrži pojam energenata, predmet oporezivanja ali i sama uporaba energenata kao i uvodni dio o trošarinama.

U trećem dijelu rada definirani su i pobliže predstavljeni posebni članci Zakona o trošarinama vezanih za tretman energenata.
Među ključne članke navodim: članak 19, članak 20, članak 21, članak 22, članak 26, i članak 61. Zakona o trošarinama.

Četvrti dio rada posvećen je temi tretmana energenata u okviru zakona o trošarinama, osnovni detalji, značaj trošarina na energente, harmonizacija propisa RH sa EU standardima, energente kao predmet nezakonitog postupanja i strukturu o prihodnom ubiranju Republike Hrvatske od energenata u zadnje 2 godine (2015./2016.) na temelju financijskih prikaza Ministarstva financija.

Peti dio rada je zaključni dio uz sažetak od 5 ključnih riječi na hrvatskom i engleskom.

2. TEMELJNE ODREDNICE ENERGENATA

2.1. Pojam trošarina

Akcise su jedan od najstarijih poreznih oblika, razlozi uvođenja su brojni (od fiskalnih: izdašnost-veliki prihod državnog_proračuna preko nefiskalnih - progresivnost u poreznom sustavu, veće oporezivanje luksuznih dobara,smanjenje ovisnosti kroz manju potrošnju nekih dobara,ekološki).

Prednost tih poreza u odnosu prema drugima jest prevaljivost, jednostavnost ubiranja, mali broj poreznih obveznika, stabilnost prihoda, obveza plaćanja iz razloga što su točno određeni proizvodi na koje se obračunava.[3]

Trošarine su dodatni fiskalni trošak, koje imaju za cilj preusmjeriti uporabu energenata u druge izvore energije, kako bi se postigla ekološka ravnoteža i razvoj novih tehnologija za proizvodnju energije da se maksimalno smanji uporaba fosilnih energenata.

Trošarine se mogu uvesti kako bi se u porezni sustav uvela progresivnost. U porezni sustav unosi se progresivnost kada se oporezuju neki luksuzni proizvodi koje uglavnom troše pojedinci s visokim dohocima.

U slučajevima kada je teško primjenjivati progresivan porez na dohodak, kao što je to primjerice u zemljama u razvoju, trošarine na luksuzne proizvode predstavljaju dobar način progresivnog raspoređivanja poreznog tereta.

Trošarine se mogu koristiti i za ublažavanje zagađenja. Tako ako se nametnu na neke proizvodne ili potrošne aktivnosti zapravo predstavljaju internalizaciju negativnih vanjskih učinaka. Na taj se način trošarine mogu upotrijebiti da bi se ispravljala neučinkovita upotreba resursa.[4]

[3] https://hr.wikipedia.org/wiki/Tro%C5%A1arine

[4] Marina Kesner-Škreb; Financijska teorija i praksa, 2007

2.2. Pojam energenata

"Energent" (kao i mnogo rječi "energens") u hrvatskome je neolatinizam, izveden iz latinske imenice "energia", posuđenice iz grčkoga, gdje je "enérgeia" (rad, učinak).[5] Energent je bilo koja tvar koja služi kao sirovina u procesu dobivanja energije. Energenti su najčešće korišteni energetski izvori.

Mnogi energenti su izravni energetski izvor, a i neizravno kroz neke energetske izvore kao što su atmosfera (vjetar) ili voda (tekućica, odnosno plima i oseka).

Uvođenje poreza na energente usmjereno je na promjenu odnosa potrošača prema nekim oblicima izvora energije, ali i na veću štednju svih vrsta energije.

Cilj poreza na energente je optimalni izbor vrste izvora energije koji će se koristiti, a zatim njegova racionalna uporaba. Taj se cilj ostvaruje umjetnim posupljenjem izvora energije koji se troši. Poreznim opterećenjem potrošnje ostvaruje se štedljivije korištenje izvora energije i jednako tako važno- reduciranje emisije štetnih tvari kao posljedice korištenja energije u proizvodnom procesu.

Porezi na energente kao važan izvor javnih prihoda ima značajnu fiskalnu funkciju.

Istodobno porezi na energente su i u funkciji smanjenja potrošnje energije odnosno zaštite ograničenih izvora energenata. Budući da se fiskalnim opterećenjem bilo kojeg oblika energije postiže veća racionalnost u njihovu korištenju, porezima na energente ostvaruje se i ekološka fukcija. Porezima na energente značajno se utječe na gospodarske aktivnosti u svakom nacionalnom gospodarstvu. Zahvaljujući izvorima energije čovjek proizvodi gospodarska dobra i zadovoljava potrošačke potrebe.

Cijena energenata, koja je jednim dijelom i rezultat poreznog opterećenja, ima važnu ulogu za cjelokupno gospodarstvo, posebno za izvoz, gospodarski rast, konkurentnost pojedinih gospodarskih grana.[6]

Energenti u proizvodnji dobara imaju visok udio troškova na konačan proizvod, te kreiraju cijenu finalnog proizvoda, što dovodi do nekonkurentnosti na tržištu, pa na taj način cijena

[5] http://www.jutarnji.hr/arhiva/energent/

[6] Marina Kesner-Škreb; Financijska teorija i praksa, 2007

energenata ima ekonomski i politički značaj za svaku zemlju, bilo da se radi o plasmanu na domaće ili inozemno tržište.

2.3. Predmet oporezivanja

Same vrste energenata određene su tarifnim oznakama Kombinirane nomenklature (KN)[7] sukladno članku 2. (NN 100/15) Direktive 2003/96/EZ ili prema svojstvima pojedinog proizvoda.

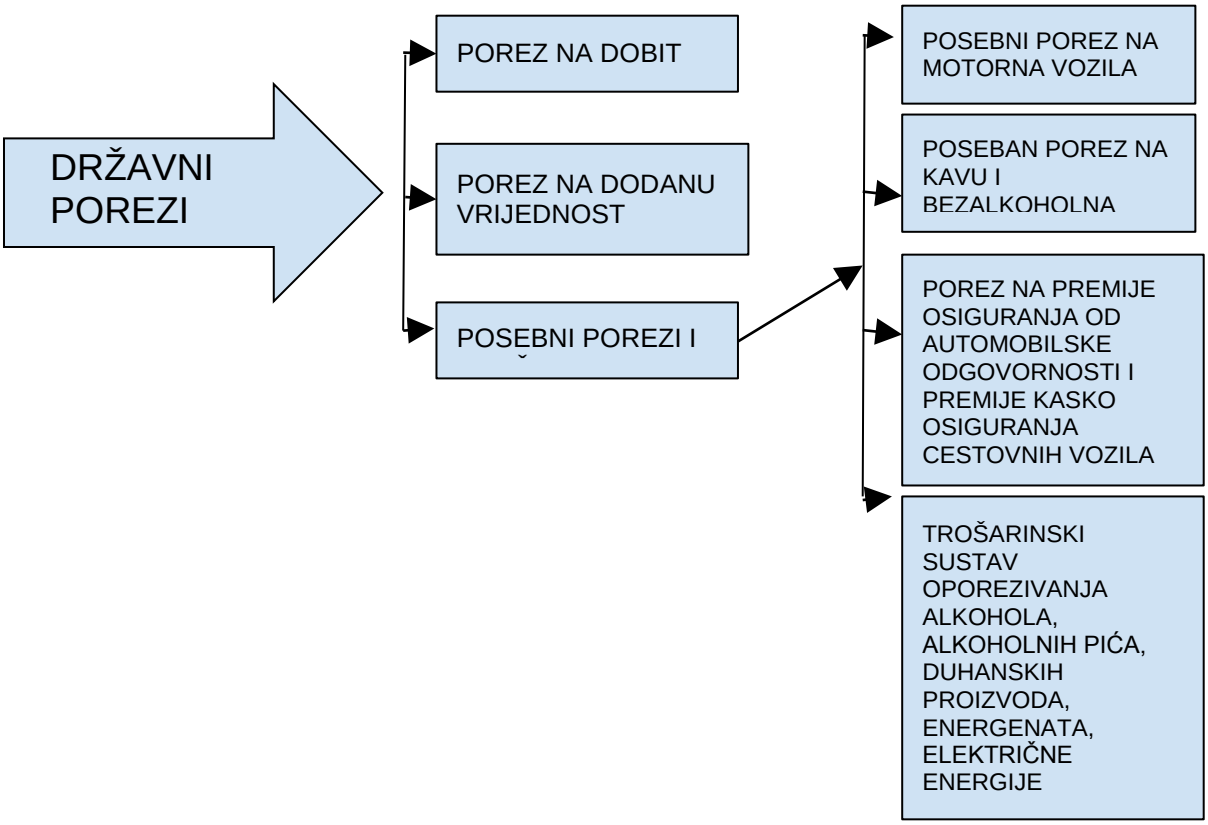
Bitno je spomenuti da za razliku od ostalih poreza u Hrvatskoj koji su u nadležnosti Porezne uprave, trošarine i posebni porezi u nadležnosti su Carinske uprave.

Zakonom o trošarinama propisano je da svaka pravna ili fizička osoba koja posluje s trošarinskim proizvodima (alkohol i alkoholna pića, duhanske prerađevine, energenti i električna energija) mora carinskom uredu nadležnom prema svome sjedištu, odnosno prebivalištu podnijeti prijavu za upis u registar trošarinskih obveznika, i to najkasnije 8 dana prije početka obavljanja registrirane djelatnosti ili drugoga događaja koji znači trošarinsku radnju u smislu Zakona o trošarinama.[8]

U crtežu ispod prikazan je položaj energenata u okviru državnih poreza RH.

[7] https://www.carina.gov.hr/; Kombinirana nomenklatura Europske unije bazirana je na Međunarodnoj konvenciji o Harmoniziranom sustavu nazivlja i brojčanog označavanja (Harmoniziranom sustavu) te uključuje daljnje podjele zbog carinskih, trgovinskih i statističkih potreba EU.

[8] https://www.google.com/url?q=https%3A%2F%2Fcarina.gov.hr%2Fdefault.aspx%3Fid%3D2405



.

Izvor: Vlastita izrada prema podacima dostupnim na www.porezna-uprava.hr

Pod energentima u smislu ovog Zakona razumijevaju se:

1. Motorni benzini koji se koriste kao pogonska goriva:

   1.1. Olovni benzin

   1.2. Bezolovni benzin

2. Plinsko ulje

3. Kerozin – petrolej

4. UNP – ukapljeni naftni plin[9]

[9] https://hr.wikipedia.org/wiki/Ukapljeni_naftni_plin; Ukapljeni naftni plin je smjesa propana i butana, za koju se upotrebljava i naziv autoplin jer može služiti kao pogonsko gorivo za automobile. Autoplin je alternativno gorivo koje je trenutačno najekonomičnije, a ujedno i udovoljava ekološkim zahtjevima. Plinovita goriva imaju brojne prednosti u usporedbi s tekućima, pogotovo u odnosu prema krutim gorivima: pri izgaranju ne ostavljaju krute ostatke ni pepeo, manje su količine štetnih otpadnih plinova, bolje se miješaju sa zrakom, jednostavnija je

5. Teško loživo ulje

6. Prirodni plin

7. Ugljen i koks[10]

2.4. Uporaba energenata

Oporezivanje energenataima značajnu fiskalnu i ekološku funkciju, te znatno utječe na gospodarske aktivnosti.
Samo oporezivanjem energenata treba biti usmjereno prema promoviranju energetske učinkovitosti i korištenja ekološki prihvatljivijih proizvoda kao i izbjegavanju narušavanja tržišnog natjecanja na jedinstvenom europskom tržištu kako bi se pomogao rast i proizvodnja kroz promjenu u oporezivanju s proizvodnje na potrošnju.

2.4.1. Poslovna uporaba

Poslovnom uporabom smatra se uporaba energenata od strane gospodarskih subjekata koji samostalno otpremaju robu ili usluge, neovisno o namjeni ili rezultatima te gospodarske djelatnosti (gospodarskim subjektom mogu se smatrati i pravne osobe koje u organizacijskom smislu predstavljaju samostalnu jedinicu koja je sposobna sama djelovati vlastitim sredstvima).
Pri tome se gospodarskom djelatnošću smatra svaka djelatnost proizvođača, trgovaca ili osoba koje obavljaju usluge, uključujući rudarske i poljoprivredne djelatnosti te djelatnosti slobodnih zanimanja (npr. proizvodni pogoni, obrti, trgovine, shopping centri, ugostiteljski objekti, restorani, hoteli, odvjetnici i drugo).
Gospodarskom djelatnošću smatra se i iskorištavanje materijalne ili nematerijalne imovine u

izvedba plinskih ložišta, lakša je regulacija izgaranja itd.
[10]https://carina.gov.hr/pristup-informacijama/propisi-i-sporazumi/trosarinsko-postupanje/visine-i-nacin-obracuna-trosarina-posebnih-poreza/energenti-i-elektricna-energija-3632/3632

svrhu trajnog ostvarivanja prihoda.[11]

2.4.2. Neposlovna uporaba

Neposlovna uporaba je uporaba od osoba koje ne obavljaju gospodarsku djelatnost i koje se sukladno propisima o porezu na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) ne smatraju poreznim obveznicima, kao što su npr.: tijela državne vlasti i tijela državne uprave, tijela lokalne i područne (regionalne) samouprave, druga tijela sa javnim ovlastima ako obavljaju poslove u okviru svog djelokruga ili ovlasti (javne ustanove, muzeji, knjižnice i slično), komore, sindikati, političke stranke, obrazovne ustanove, vrtići, fakulteti, pučka otvorena učilišta i slično, zdravstvene ustanove, ustanove socijalne skrbi, pravosudna tijela i druge osobe. [12]

U skladu s odredbama Za-kona o PDV-u, porezni obve-znik je svaka pravna i fizička oso-ba koja samostalno obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost bez obzira na vrstu i re-zultat obavljanja te djelatnosti.[13]

Također, de--finiran je prag za obvezni ulazak u sustav PDV-a, u visini od 230.000 kuna, a odnosi se na ukupnu vrijednost isporuka tijekom prethodne kalenda-rske godine, s obvezom ulaska u sustav PDV-a od 1. siječnja sljedeće godine.

Obveza registracije kao ob-veznika PDV-a na temelju ostvarenog prometa u prethodnoj godini utvrđuje se prema vrijednosti isporuka u tuzemstvu, izvoznih isporuka (oporezivih i oslobođenih), isporuka koje ne podliježu oporezivanju (ve-zano za mjesto oporezivanja).[14]

Bitno je napomenuti da se razvrstavanje korisnika s obzirom na poslovnu i neposlovnu uporabu definira aktom Porezne uprave koja im priznaje status poreznog obveznika pdv-a (poslovna upotreba). U drugom slučaju ukoliko je korisnik obveznik pdv-a jer obavlja sporednu djelatnost tipa najma, zakupa i slično tada je namjena neposlovna.

Ukoliko korisnik trošarinski proizvod koristi i za poslovnu i za neposlovnu uporabu, trošarinski proizvod se oporeziva razmjerno svakom načinu uporabe.

Smatra se da se trošarinski proizvod u cijelosti koristi za poslovnu uporabu ako se u sklopu poslovanja gospodarskog subjekta ti proizvodi koriste za obavljanje i određenih pomoćnih i/ili

[11] https://carina.gov.hr
[12] Ibidem
[13] čl. 6. Zakona o PDV-u i čl. 4. Pravilnika o PDV-u
[14] čl. 90. Zakona o PDV-u

popratnih djelatnosti koje same po sebi nužno ne upućuju na zaključak da bi se radilo o poslovnoj uporabi, npr. za potrebe kantine ili dječjeg vrtića u sklopu poduzeća i slično. Također, smatra se da se trošarinski proizvod u cijelosti koristi za poslovnu uporabu ako se, primjerice, korištenje odnosi na sve proizvodne, uredske, administrativne i druge funkcionalno povezane procese krajnjeg korisnika. Kod beznačajne poslovne odnosno neposlovne uporabe, ista ulazi u ukupni mjesečni obračun, kao i većinska uporaba.

Zaključno, nekomercijalna upotreba energenta namjenjena je za osobnu upotrebu izuzevši kod luksuzne upotrebe čija vrsta i količina ukazuje da se koristi u osobne svrhe.
Komercijalni energenti namjenjeni su daljnjoj prodaji te se u pravilu radi o većim količinama.
Energenti upotrebljeni u industriji podliježu plaćanju trošarina,a prodaja energenata na tržištu ima status trgovinske robe, gdje krajni korisnik energenta određuje da li je poslovna ili neposlovna odnosno komercijalna ili nekomercijalna upotreba.

3. POSEBNI ČLANCI ZAKONA O TROŠARINAMA

3.1. Obveznik plaćanja trošarina

Troškovi poreznih obveznika su svi oni troškovi koje su ostvarili porezni obveznici u udovoljavanju zahtjevima poreznog zakonodavstva i poreznih vlasti.

Porezni se obveznik naziva i poreznim dužnikom.

Trošarinskim obveznikom smatra se osoba koja je u obvezi plaćanja trošarine i to:

1. ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta, registrirani primatelj, bilo koja osoba koja otpušta trošarinske proizvode ili osoba za čiji se račun otpuštaju trošarinski proizvodi iz sustava odgode plaćanja trošarine,
2. uvoznik trošarinskih proizvoda,
3. proizvođač trošarinskih proizvoda izvan sustava odgode,
4. primatelj trošarinskih proizvoda već puštenih u potrošnju u drugoj državi članici, a koje drži u komercijalne svrhe na teritoriju Republike Hrvatske radi isporuke ili radi potrošnje. [15]Obveznik plaćanja trošarine je i osoba koja isporučuje ili drži trošarinske proizvode radi isporuke,
5. prodavatelj iz druge države članice, odnosno njegov porezni zastupnik kod prodaje na daljinu ili primatelj trošarinskih proizvoda u Republici Hrvatskoj ako prodavatelj prije otpreme proizvoda nije nadležnom tijelu prijavio i podnio instrument osiguranja plaćanja trošarine sukladno odredbama Zakona o trošarinama.

Osim gore navedenih osoba koje se smatraju poreznim obveznicima ili trošarinskim obveznicima trošarinu plaćaju i:

1. osoba koja drži trošarinske proizvode izvan sustava odgode plaćanja trošarine kod kojih trošarina nije plaćena sukladno odredbama Zakona o trošarinama ili bilo koja druga osoba koja je uključena u držanje tih proizvoda, a koja se smatra trošarinskim obveznikom,
2. osoba koja pušta u potrošnju trošarinske proizvode u slučajevima iz čl. 24. Zakona o trošarinama,
3. osoba koja nezakonito proizvede, prima, otprema, uveze, unese, preveze, čuva, posjeduje, proda, kupi, pusti u potrošnju trošarinske proizvode ili s njima na drugi način nezakonito

[15] Članak 21. Zakona o trošarinama (NN 81/13, 100/15, 115/16)

raspolaže, kao i osoba koja sudjeluje u tim radnjama,
4. u slučaju nepravilnosti koje su se dogodile tijekom kretanja trošarinskih proizvoda u sustavu odgode plaćanja trošarine – ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta, registrirani pošiljatelj ili bilo koja druga osoba koja je u skladu s Zakonom o trošarinama jamčila plaćanje trošarine,
5. u slučaju nepravilnosti koje su se dogodile tijekom kretanja trošarinskih proizvoda puštenih u potrošnju – osoba koja je u skladu s čl. 19. i 20. Zakona o trošarinama jamčila plaćanje trošarine, 6. oslobođeni korisnik trošarinskih proizvoda kada otprema ili koristi trošarinske proizvode u svrhe za koje nije dobio odobrenje.
Ako je više osoba odgovorno za plaćanje trošarine, za plaćanje odgovaraju solidarno.[16]

Samo poslovanje trošarinskih obveznika odvija se na način sukladno neprestanim praćenjem i nadziranjem trošarinskih obveznika koji su dužni sukladno zakonom poslovati trošarinskim proizvodima, vodeći računa o ograničenjima i slobodnom tržišnom natjecanju.
Također usvojeni su i posebni registri trošarinskih obveznika i ovlaštenih držatelja trošarinskih skladišta (registriranih i povremeno registriranih primatelja).
Međutim, premda je određenim zakonom neka pravna ili fizička osoba utvrđena kao porezni obveznik, to ne mora u svim slučajevima ujedno značiti i da će ta osoba nositi teret tog poreza, tj.da će se za iznos plaćenog poreza trajno umanjiti njezina porezna snaga.
Zaključno, porezni obveznik uvijek nosi poreznu obvezu, ali ne mora uvijek nositi i porezni teret o čemu ću pisati u nastavku rada.

3.2. Nastanak obveze

Definirajući obveze i odgovornost kod navedene važno je spomenuti da ukoliko je više osoba odgovorno za plaćanje trošarine, za plaćanje odgovaraju solidarno. Drugim riječima poslovanje gospodarskih subjekata (trošarinskih obveznika) unutar trošarinskog sustava odvijat će se na način koji će imati za posljedicu uvođenje kontinuiranog praćenja i nadziranja svih registriranih subjekata koji su dužni na propisani način poslovati trošarinskim proizvodima, a što je osnovni preduvjet za ulazak na slobodno tržište Europske unije. Također

[16] Ibidem

su ustrojeni registri trošarinskih obveznika i poseban registar ovlaštenih držatelja trošarinskih skladišta, koji uključuje i trošarinska skladišta, registriranih i povremeno registriranih primatelja, a što je potrebno kako bi se omogućila razmjena podataka s nadležnim tijelima drugih država članica.

Obveza obračunavanja trošarine nastaje puštanjem trošarinskih proizvoda u potrošnju na teritoriju Republike Hrvatske, osim ako Zakonom nije drugačije propisano, i to:

1. u trenutku otpuštanja trošarinskih proizvoda iz sustava odgode plaćanja trošarine, što podrazumijeva potrošnju trošarinskih proizvoda za vlastite potrebe unutar trošarinskog skladišta, kada registrirani primatelj primi trošarinske proizvode u sustavu odgode plaćanja trošarine, otpremu trošarinskih proizvoda iz trošarinskog skladišta osobi koja nije ovlaštena primati trošarinske proizvode u sustavu odgode, zaprimanje trošarinskih proizvoda u mjesto direktne isporuke te u slučaju prekida kretanja;
2. u trenutku proizvodnje gotovih trošarinskih proizvoda izvan sustava odgode, izuzev kod duhanskih prerađevina i energenata, osim ako ovim Zakonom nije drukčije propisano;
3. držanjem trošarinskih proizvoda izvan sustava odgode plaćanja trošarine za koje trošarina nije obračunata i plaćena sukladno odredbama ovoga Zakona;
4. kada se utvrdi gubitak ili manjak trošarinskih proizvoda koji se dogodio na teritoriju Republike Hrvatske ili koji je otkriven na teritoriju Republike Hrvatske, a za koji nije moguće utvrditi gdje se dogodio; Neće se smatrati puštanjem u potrošnju potpuno uništenje ili nepovratni gubitak trošarinskih proizvoda nastao za vrijeme odgode plaćanja trošarine: – za koji se dokaže da se može pripisati nepredviđenim slučajevima ili višoj sili, odnosno da je neodvojivo povezan sa svojstvima proizvoda nastao tijekom proizvodnje, skladištenja i prijevoza trošarinskih proizvoda, ili – koji je potvrđen od strane nadležnog tijela države članice. U smislu ove točke proizvodi se smatraju potpuno uništenim ili nepovratno izgubljenim kada ih više nije moguće koristiti kao trošarinske proizvode. Gubici ili manjkovi nastali unutar Europske unije za vrijeme kretanja trošarinskih proizvoda utvrđuju se u skladu s pravilima države članice u kojoj se dogodio gubitak ili, ako se to ne može utvrditi, u državi članici u kojoj je otkriven.[17]

Trošarinskim obveznikom za prirodni plin smatra se:

- opskrbljivač plinom kada prirodni plin isporuči krajnjem kupcu u Republici Hrvatskoj
- opskrbljivač kada uvozi ili unosi prirodni plin za vlastitu potrošnju

[17] Članak 22. Zakona o trošarinama (NN 81/13, 100/15, 115/16)

· proizvođač plina kada proizvedeni prirodni plin koristi za vlastitu potrošnju.

Pri obračunu trošarine na prirodni plin prema izdanim računima trošarinska obveza nastaje za isporuke prirodnog plina istekom obračunskog razdoblja (od prvog do posljednjeg dana u mjesecu) u kojemu su obavljene.
Opskrbljivač plinom obračunava trošarinu na prirodni plin prema izdanim računima za izvršene mjesečne isporuke u obračunskom razdoblju, a temeljem podataka o stvarno isporučenim količinama prirodnog plina krajnjem kupcu.

Trošarina se može obračunati i temeljem procijenjenih isporučenih mjesečnih količina prirodnog plina krajnjem kupcu prema prosječnoj mjesečnoj potrošnji prirodnog plina tog kupca iz odgovarajućeg obračunskog razdoblja prethodne godine, odnosno prema sporazumno utvrđenoj mjesečnoj potrošnji plina s novim krajnjim kupcem.
Opskrbljivač plinom obvezan je najmanje jednom šestomjesečno izraditi konačan obračun trošarine za mjesece za koje je trošarina utvrđena prema procijenjenim mjesečnim količinama prirodnog plina, u mjesečnom obračunu trošarine za mjesec u kojem je utvrđena stvarno isporučena količina prirodnog plina.[18]

Trošarinski obveznik mora utvrđenu obvezu trošarine na prirodni plin iskazati u mjesečnom izvješću koje dostavlja nadležnom carinskom uredu, na propisnom obrascu do zadnjeg dana u tekućem mjesecu po isteku obračunskog razdoblja. Obračunata trošarina se također plaća najkasnije do zadnjeg dana u tekućem mjesecu po isteku obračunskog razdoblja.
Trošarinskim obveznikom za kruta goriva smatra se isporučitelj kada isporuči kruta goriva krajnjem potrošaču u Republici Hrvatskoj ili ih koristi za svoju konačnu potrošnju, kao i krajnji potrošač kada uvozi ili unosi kruta goriva za svoju konačnu potrošnju.
Isporučitelj obračunava trošarinu pri isporuci krutih goriva krajnjem potrošaču prema izdanim računima. Trošarinska obveza nastaje za isporuke krutih goriva istekom obračunskog razdoblja u kojemu su obavljene. Trošarinski obveznik je dužan za obračunsko razdoblje sam utvrditi obvezu trošarine na kruta goriva sukladno propisanim trošarinskim osnovicama i iznosima koji su na snazi na dan nastanka obveze obračunavanja trošarine. Obračunska razdoblja su od prvog do posljednjeg dana u mjesecu.

[18] Ibidem

Obveza trošarine na kruta goriva iskazuje se u mjesečnom izvješću koje dostavlja nadležnom carinskom uredu na propisanom obrascu do zadnjeg dana u tekućem mjesecu po isteku obračunskog razdoblja. Obračunata trošarina mora se platiti najkasnije do zadnjeg dana u tekućem mjesecu po isteku obračunskog razdoblja.

Pri uvozu krutih goriva na teritorij Republike Hrvatske obveza obračunavanja i plaćanja trošarine nastaje u skladu s carinskim propisima o obračunu i naplati carinskog duga.[19]

3.3. Prevaljivost poreza

Da bi se moglo raspravljati o učinkovitosti i pravičnosti poreznog sustava, moramo razmotriti problem porezne incidencije, tj. krajnjeg snošenja tereta porezne obveze

- Zakonska incidencija – tko prema zakonu dužan snositi porez (ne govori ništa tko stvarno snosi porez
- Ekonomska incidencija – tko stvarno snosi porezni teret (promjena u raspodjeli privatnog realnog dohotka zbog uvođenja poreza)

Ako se zakonska i ekonomska incidencija razlikuju, to znači da dolazi do tzv. pomicanja poreza.[20]

Porezni obveznik uvijek nosi poreznu obvezu, ali ne mora uvijek nositi i porezni teret.

Na mogućnosti da se porezna obveza odvoji od poreznog tereta temelji se pojava odnosno sudjelovanje drugih osoba kao pasivnih subjekata u oporezivanju.

Prevaljivanje poreza (Prevaljivost):

1. namjeravano i nenamjeravano prevaljivanje
2. prevaljivanje unaprijed i prevaljivanje unazad
3. jednostruko i višestruko prevaljivanje

Namjeravano-je ono koje je već unaprijed predviđeno i omogućeno pravnim propisima.

Nenamjeravano-postoji u slučaju kad porezni teret snosi osoba koja nije bila za to predviđena.

Unaprijed-postoji kad porezni obveznik iznos poreza što ga je dužan platiti u cijeni svojih

[19] Ibidem

[20] http://web.efzg.hr/dok/FIN/mprimorac/7.Porezi.pdf

prozvoda ili usluga prevali na njihove potrošače-kupce.

Unazad-postoji kad porezni obveznik iznos poreza što ga je dužan platiti prevali na proizvođače sirovina i radnu snagu kupujući sirovine po nižoj cijeni,odnosno isplaćujući niže nadnice.

Jednostruko-kad se neki porez prevaljuje s porezni obveznik na drugu osobu, koja ga ne može više prevaliti na treću osobu.

Višestruko-prevaljivanje istog poreza više nego jednom.[21]

Danas su gotovo svi porezi prevaljivi.

Kod proizvoda čija je potražnja manje elastična mogućnost prevaljivanja poreza je u principu veća.

Sam proces prevaljivanja teče kroz četiri (4) faze:

1. perkusija - utvrđuje se porezni obveznik, osnovica i porezna obveza
2. reperkusija - porezni obveznik je poznat i počinje se sa stvarnim procesom prevaljivanja poreza.
3. incidencija - stvarno prevaljivanje je završeno i utvrđuje se konačni platac poreza (zadnji u lancu plaća porez).
4. difuzija - učinci prevaljivanja u sferi ukupnog nacionalnog gospodarstva.[22]

Laka prevaljivost je de facto jedan od ključnih uvjeta uspješnog provođenja ovoga i svih ostalih neizravnih poreza.

3.4. Povrat plaćene trošarine

Pravo na povrat trošarine plaćene u Republici Hrvatskoj ima:

1. proizvođač trošarinskih proizvoda koji je trošarinske proizvode na koje je plaćena trošarina upotrijebio za proizvodnju novih trošarinskih proizvoda
2. izvoznik koji izvozi trošarinske proizvode na koje je plaćena trošarina
3. oslobođeni korisnik koji je trošarinske proizvode na koje je plaćena trošarina utrošio

[21] Barbara Jelčić,Božidar Jelčić; Javne financije

[22] https://hr.wikipedia.org/wiki/Porez

za propisane namjene[23]

4. osoba koja je platila trošarinu na energente koji su zagađeni ili slučajno pomiješani i vraćeni u trošarinsko skladište radi recikliranja.[24]

Pravo na povrat trošarine ima pravna ili fizička osoba koja u okviru obavljanja djelatnosti trošarinske proizvode na koje je plaćena trošarina u Republici Hrvatskoj otpremi u drugu državu članicu. To pravo ima i pošiljatelj.[25]

3.5. Oslobođenje plaćene trošarine

Trošarina se ne plaća na:

· energente koji se koriste kao pogonsko gorivo u zračnom prometu (osim uporabe za privatne letove)

· energente koji se koriste kao pogonsko gorivo za plovidbu i električnu energiju proizvedenu na plovilu (osim uporabe plovnih objekata i plovila za privatne svrhe)

· energente koje proizvođač energenata i električne energije koristi u svojim proizvodnim prostorijama za daljnju preradu ili proizvodnju drugih energenata i električne energije (osim ako se koriste kao pogonsko gorivo za vozila)

· energente koji se koriste za zajedničku proizvodnju toplinske i električne energije u jedinstvenom procesu (kogeneracija)

· energente koji se koriste u mineraloškim procesima,

· dvojno korištenje energenata − ako se koriste kao gorivo za grijanje i istodobno za namjenu koja nije pogon ili grijanje

· energente koji se koriste za druge namjene, a ne kao pogonsko gorivo ili gorivo za grijanje

· prirodni plin koji se koristi u kućanstvima i prirodni plin koji se koristi za pogon vozila.

· energente puštene u potrošnju u drugoj državi članici koji se nalaze u standardnim spremnicima komercijalnih motornih vozila te su namijenjeni uporabi kao pogonsko gorivo u tim vozilima, a ne za daljnju prodaju

[23] Čl. 61. i čl. 101. Zakona o trošarinama

[24] čl. 17. Pravilnika o trošarinama (NN 1/17)

[25] Uvjete za ostvarenje prava na povrat vidjeti više u čl. 19. st. 4. Zakona o trošarinama

· energente koji su u specijalnim kontejnerima i koji dolaze iz drugih država članica, a namijenjeni su specifičnom korištenju za rad opskrbnih sustava tih kontejnera tijekom prijevoza.[26]

Kretanje trošarinskih proizvoda u sustavu odgode plaćanja trošarine iz druge države članice primatelju koji je oslobođen plaćanja trošarine, mora biti popraćeno elektroničnim trošarinskim dokumentom[27] (u daljnjem tekstu „e-TD-om'') i potvrdom o oslobođenju od plaćanja trošarine koju propisuje europsko zakonodavstvo.

Ako pošiljatelj otprema trošarinske proizvode iz Republike Hrvatske u drugu državu članicu osobama čiji je položaj prema zakonodavstvu te države članice usporediv s položajem osoba oslobođenih od plaćanja trošarine, može ih otpremiti u sustavu odgode plaćanja trošarine samo uz e-TD i potvrdu o oslobođenju od plaćanja trošarine koju izdaje država članica u koju se trošarinski proizvodi otpremaju.[28]

3.6. Podnošenje dnevnog i mjesečnog obračuna izvješća i plaćanje trošarine

Trošarinski obveznik sam obračunava i plaća trošarinu sukladno propisanim trošarinskim osnovicama i stopama, odnosno u iznosima koji su na snazi na dan nastanka obveze obračunavanja trošarine.

Obračunata trošarina se iskazuje u dnevnom obračunu trošarine koji trošarinski obveznik dostavlja dva puta mjesečno carinskom uredu nadležnom prema svome sjedištu, odnosno prebivalištu, za razdoblje od 1. do 15. dana u mjesecu do 20. dana u istom mjesecu, a za razdoblje od 16. do zadnjeg dana u mjesecu do 8. dana sljedećeg mjeseca.[29]
Obračunatu trošarinu mora platiti u roku od 30 dana od dana nastanka obveze obračunavanja trošarine. Međutim, za energente koji se ne koriste kao pogonsko gorivo ili gorivo za grijanje

[26] Ibidem
[27] NN (64/2013); Računalni sustav Carinske uprave vrši elektroničku provjeru podataka u nacrtu elektroničkog trošarinskog dokumenta i ako su podaci ispravni dokumentu dodjeljuje jedinstvenu referentnu oznaku.
[28] Ibidem
[29] Specifičnosti podnošenja izvješća vidjeti više u čl. 26. st. 6-9 Zakona o trošarinama.

trošarinski obveznici ne podnose mjesečno izvješće[30] ali su dužni nadležnom carinskom uredu do 20. dana u mjesecu za protekli mjesec dostaviti specifikaciju tih energenata.
Energenti koji se ne koriste kao pogonsko gorivo ili gorivo za grijanje puštaju se u potrošnju uz izjavu o namjeni korištenja temeljem koje ne podliježu obvezi obračunavanja trošarine.
Ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta koji ima više od jednog trošarinskog skladišta dostavlja zbirni dnevni obračun trošarine, pod uvjetom da u svom knjigovodstvu vodi posebne evidencije o obračunatoj trošarini za svako trošarinsko skladište.

U slučaju prestanka važenja trošarinskog odobrenja,[31]za trošarinske proizvode koji su na zalihi ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta dostavlja dnevni obračun trošarine i mjesečno izvješće te trošarinu mora platiti u roku od 30 dana od dana prestanka važenja odobrenja. Nadalje, zbog prestanka važenja odobrenja oslobođenog korisnika,[32] za trošarinske proizvode koji su na zalihi u pogonu oslobođenog korisnika, oslobođeni korisnik trošarinu mora platiti u roku od 30 dana od dana prestanka važenja odobrenja.

U slučaju stečaja, likvidacije ili spajanja gospodarskih subjekata, za trošarinske proizvode koji su na zalihi u skladištima na dan završetka postupka trošarina se plaća u roku od 30 dana od završetka postupka, odnosno otpreme vjerovniku.[33]
Pri uvozu trošarinskih proizvoda trošarina se plaća u skladu s carinskim propisima, osim kada se plaćanje trošarine odgađa.
Trošarinski obveznik uvoznik podnosi samo mjesečno izvješće i to za mjesec kada je ostvario uvoz.

3.7. Zlouporaba prava u kretanju trošarinskih proizvoda

Zlouporabom prava u kretanju trošarinskih proizvoda smatra se svako postupanje osoba koje su na bilo koji način izravno ili neizravno uključene u kretanje trošarinskih proizvoda usmjereno na prikrivanje stvarne namjere, cilja ili osnove raspolaganja s trošarinskim proizvodima, kao i na izbjegavanje plaćanja trošarine ili drugih javnih davanja, uključujući i

[30] čl. 26. st. 6. Zakona o trošarinama
[31] čl. 26. st. 12. Zakona o trošarinama
[32] Ibidem
[33] Ibidem

stvaranje uvjeta za izbjegavanje plaćanja trošarine ili drugih javnih davanja.

Neovisno o navedenom, smatra se da osobe koje su na bilo koji način izravno ili neizravno uključene u kretanje trošarinskih proizvoda zloupotrebljavaju pravo u kretanju trošarinskih proizvoda ako:

- Sklapaju fiktivne ili prividne pravne poslove u vezi s kretanjem trošarinskih proizvoda ili sudjeluju u sklapanju ili izvršavanju takvih pravnih poslova
- Organiziraju fiktivne isporuke, primitke ili kretanja trošarinskih proizvoda ili izravno ili neizravno sudjeluju u njima
- Zloupotrebljavaju sustav kontrole kretanja trošarinskih proizvoda za prikazivanje fiktivnih kretanja
- Izravno ili neizravno sudjeluju u krivotvorenju poslovne, prijevozne ili druge dokumentacije u vezi s kretanjem trošarinskih proizvoda ili u korištenju takve krivotvorene dokumentacije
- Neovlašteno ili samovoljno koriste podatke drugih fizičkih ili pravnih osoba radi obavljanja ili stvaranja uvjeta za obavljanje radnji, postupanja i raspolaganja s trošarinskim proizvodima
- Zloupotrebom povjerenja, prijevarnim, lažnim ili obmanjujućim radnjama obavljaju radnje, postupanja ili raspolaganja s trošarinskim proizvodima ili stvaraju uvjete za takve radnje, postupanja ili raspolaganja.

Ako je osnova za utvrđivanje obveze obračunavanja i plaćanja trošarine zlouporaba prava u kretanju trošarinskih proizvoda i ako se s time u vezi utvrdi postojanje fiktivnog ili prividnog pravnog posla ili fiktivne isporuke, primitka ili kretanja trošarinskih proizvoda, tada je osnova za utvrđivanje trošarinske obveze fiktivni ili prividni pravni posao, odnosno fiktivna isporuka, primitak ili kretanje trošarinskih proizvoda. Svaka osoba koja izravno ili neizravno sudjeluje u sklapanju ili izvršavanju takvih pravnih poslova, odnosno isporukama, primitcima ili kretanjima trošarinskih proizvoda odgovara kao jamac platac za plaćanje nastale trošarinske obveze.[34]

[34] Ibidem

Ako je osnova za utvrđivanje obveze obračunavanja i plaćanja trošarine zlouporaba prava u kretanju trošarinskih proizvoda, članovi trgovačkih društava i osobe koje vode poslove društva ne mogu se pozvati na to da po zakonu ne odgovaraju za obveze društva i takve osobe za trošarinski dug odgovaraju osobno, solidarno i neograničeno cijelom svojom imovinom.

Za trošarinski dug osobno, solidarno i neograničeno cijelom svojom imovinom odgovara i osoba koja se koristi drugim osobama koje djeluju kao njegovi povjerenici, tako da se u društvu kao član iskazuje netko drugi, ali to čini po nalogu i uputama te osobe.[35]

U postupku utvrđivanja zlouporabe prava u kretanju trošarinskih proizvoda na odgovarajući način primjenjuju se odredbe Općeg poreznog zakona[36] o postupku utvrđivanja zlouporabe prava u porezno-dužničkom odnosu.

[35] čl. 20.a Zakona o trošarinama.
[36] NN(115/16)

4. TRETMAN ENERGENATA U OKVIRU ZAKONA O TROŠARINAMA

4.1. Osnovna obilježja trošarina na energente

Trošarinska osnovica za energente je 1000 kilograma neto mase, 1000 litara pri osnovnim uvjetima temperature energenta od +15 stupnjeva C, Gigajoul bruto toplinske vrijednosti te za prirodni plin je mjerena u megavatsatima.[37]

Uzimajući u obzir da je prva trošarina u Republici Hrvatskoj uvedena kao poseban oblik poreza na promet u sklopu sveobuhvatne porezne reforme koja je započela 1993. godine donošenjem Zakona o porezu na dohodak i Zakona o porezu na dobit, trošarine postaju izdašan prihod državnog proračuna.

Najveći udio u trošarinskom sustavu čine upravo trošarina na energente.

Trošarine na energente obuhvaćene su prvi put u RH Zakonom o posebnom porezu na naftne derivate 01.srpnja 1994.godine[38]. Do danas, je zakon izmijenjen 4 puta. Prve dvije izmjene odnose se na Zakonom o izmjenama i dopunama zakona o posebnom porezu na naftne derivate 1997. i 1999. godine[39], potom treća promjena dogodila se 2009.godine donošenjem novog Zakona o trošarinama[40] i kao posljednja izmjena 16. rujna 2011. o utvrđivanju zajedničkog fiskalnog sredstva za označivanje plinskih ulja i kerozina.[41]

Hrvatska od ulaska u EU kontinuirano radi na usklađivanju trošarinskog sustava s pravnom stečevinom EU i to na temelju Smjernice 92/12 (od 25.veljače 1992).[42]

Smjernica 92/12/EEC sadržava opća načela za proizvode koji podliježu trošarinama, oća pravila za proizvodnju, skladištenje, kretanje i nadzor trošarinskih proizvoda u sustavu odgode plaćanja trošarina. Nadalje, tzv. Energetska Smjernica definira trošarinske proizvode koji su prošireni i obuhvaćaju sve energente uključujući prirodni plin, ugljen, koks.Isto tako navedena Smjernica određuje minimalne porezne stope u trošarinskim sustavima članica EU.

[37] Ibidem
[38] NN (51/94)
[39] NN (54/97, 67/99)
[40] NN (83/09)
[41] http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=celex:32011D0544
[42] Ibidem

Važno je napomenuti da se zemlje članice EU moraju pridržavati direktiva što ih određuje EU o minimalnim poreznim stopama ali isto tako nije određena gornja granica što zemljama članicama daje slobodu samostalnog kreiranja i viših poreznih stopa.

U tablici 1.dan su prikazane minimalne visine trošarina na dan 1.srpnja 2016.godine.

Tablica 1. Minimalne stope trošarina na energente za pogon, za grijanje i za motorna goriva koja se koriste za komercijalnu i industrijsku svrhu (izraženo u kn)

Minimalne stope trošarina na energente (pri temparaturi od 15°)	za pogon	za grijanje		za motorna goriva koja se koriste za komercijalnu i industrijsku svrhu
		Poslovno	/ Neposlovno	
Olovni benzin (1000 L)	3131,01			
Bezolovni benzin (1000 L)	2669,91			
Dizel (1000 L)	2454,23	156,19	156,19	156,19
Kerozin (1000 L)	2454,23	-	-	156,19
Ukapljeni naftni plin (1000 L)	929,75	-	-	304,75
Prirodni plin (GJ)	19,33	1,11	2,22	2,23
Teško loživo ulje (1000 L)		111,49	111,53	
Ugljen i koks (GJ)		1,11	2,23	

Izvor: Excise Duty Tables; Energy Tax Rates, European Commission, 2016.

U tablici 1. je prikaz minimalnih stopa trošarina na energente u Europskoj Uniji.
Analizom podataka iz tablice je vidljivo da olovni benzin ima najvišu poreznu stopu u iznosu od 3131.01kn. Vidljivo je da su trošarine generalno skuplje za namjenu u svrsi pogona nego za grijanje, komercijalnu i industrijsku svrhu.

U tablici 2. je prikaz poreznih stopa trošarine na energente u Republici Hrvatskoj. Analizom podataka iz tablice je vidljivo da olovni benzin ima najvišu poreznu stopu u odnosu na

bezolovni benzin. Isto tako visina trošarine na plinsko ulje i kerozin ovisi i o samoj namjeni trošarinskog proizvoda. Viša stopa proizlazi iz korištenja trošarinskih proizvoda za pogon dok manje u svrhu grijanja. Zakonodavac može regulirati upotrebu navedenih trošarinskih proizvoda visinom poreznih stopa. Viša stopa znači skuplji energent, pa iz toga slijedi da trošarine na energente mogu imati i druge ciljeve povrh fiskalnih poput očuvanja okoliša.
U principu viši nameti tj.porezne stope teže ka tome da se smanji i potrošnja određenih energenata.

Tablica 2. Trošarine na energente u RH

1.	Motorne benzine koji se koriste kao pogonska goriva:		
	1.1.	Olovni benzin iz tarifnih oznaka KN 2710 11 31, 2710 11 51, 2710 11 59	3.801,00 kn/1000 l
	1.2.	Bezolovni benzin iz tarifnih oznaka KN 2710 11 31, 2710 11 41, 2710 11 45, 2710 11 49	3.151,00 kn/1000 l
2.	Plinsko ulje iz tarifnih oznaka 2710 19 41 do 2710 19 49		
	2.1.	za pogon	2.450,50 kn/1000 l
	2.2.	za grijanje	343,00 kn/1000 l
3.	Kerozin – petrolej iz tarifnih oznaka 2710 19 21 i 2710 19 25		
	3.1.	za pogon	2.450,50 kn/1000 l
	3.2.	za grijanje	1.752,00 kn/1000 l
4.	UNP – ukapljeni naftni plin iz tarifnih oznaka KN 2711 12 11 do 2711 19 00		
	4.1.	za pogon	100,00 kn/1000 kg
	4.2.	za grijanje	100,00 kn/1000 kg
5.	Teško loživo ulje iz tarifnih oznaka KN 2710 19 61 do 2710 19 69		160,00 kn/1000 kg
6.	Prirodni plin iz tarifnih oznaka KN 2711 11 00, 2711 21 00 i plinovi iz tarifne oznake KN 2711 29 00		
	6.1.	za pogon	0,00 kn/MWh
	6.2.	za grijanje za poslovnu uporabu	4,05 kn/MWh
	6.3.	za grijanje za neposlovnu uporabu	8,10 kn/MWh
7.	Ugljen i koks iz tarifnih oznaka KN 2701, 2702 i 2704		
	7.1.	za poslovnu uporabu	2,30 kn/Gj
	7.2.	za neposlovnu uporabu	2,30 kn/Gj

Izvor: Zakon o trošarinama,2016.god, https://carina.gov.hr

Usporede li se tablice 1. i 2. vidljivo je da visina trošarina za olovni i bezolovni benzin nije

niža od minimalne stope trošarina u EU. Nadalje, visina trošarina za dizel koji se koristi kao pogonsko gorivo i za grijanje niža od minimalne stope iz tablice 1. Visina trošarine za kerozin za pogon niža je u RH, dok kerozin za grijanje ima izrazito visoku stopu (1.752,00 kn), u odnosu na stopu 0,00 EUR u EU. Stopa za ukapljeni naftni plin za pogon u Republici Hrvatskoj manja je od minimalne stope u EU i iznosi 100,00 kn prema 929,75 kn koliko iznosi u EU. Visina trošarina za teško loživo ulje je na nivou minimalnih stopa u EU, kao i stope za ugljen i koks.

Nakon kratke analize može se zaključiti da Republika Hrvatska još uvijek nije u potpunosti prihvatila minimalne stope trošarina koje definira Smjernica 2003/96/EC[43].
U cilju harmonizacije, Zakonom o trošarinama[44] Republika Hrvatska čini sve u skladu mogućnosti usklađivanja svog trošarinskog sustava oporezivanja sa trošarinskim sustavom Europske Unije. Zakonom o trošarinama definirani su trošarinski proizvodi na koje se plaća trošarina na energente. Činjenica da su osim fiskalnih razloga[45] sve brojniji razlozi uvođenja trošarina ekološki, socijalni i zdravstveni čini ovu vrstu trošarina još interesantnijom za razmatranje i daljnju analizu.

4.2. Značaj trošarina na energente

Ovaj rad fokusira se upravo na trošarine na energente jer oni daju najveći udio u trošarinskom sustavu tj. energenti čine najveći prihod u Državni proračun njihovim oporezivanjem.
Porez na energente svojim djelovanjem prelaze granice osobne potrošnje.
Osobne potrebe takve su potrebe za čije se zadovoljavanje brine gotovo isključivo samo pojedinac i čije zadovoljavanje niti pridonosi niti ugrožava postojanje društvene zajednice u kojoj pojedinac živi.[46]
Nafta i njezini derivati po svojoj su prirodi izvori energije koji se koriste za proizvodnju u pravilu svih proizvoda. Kao porez on uzrokuje porast cijena svih onih proizvoda za čiju se

[43] http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A32003L0096
[44] NN 22/13, 32/13, 81/13, 100/15, 120/15, 115/16
[45] https://wikipedia.hr/;Fiskalna davanja-davanja čiji je primarni cilj osiguravanje prihoda državi za zadovoljenje njezinih potreba
[46] Barbara Jelčić,Božidar Jelčić-Javne financije

proizvodnju koristi, čime smanjuje konkurentnost poduzetnika-proizvođača tih proizvoda. Drugim riječima, porez na energiju protivan je načelu zabrane diskriminacije u tržišnom natjecanju.[47]

Samo oporezivanje energenata treba biti usmjereno prema promoviranju energetske učinkovitosti i korištenja ekološki prihvatljivijih proizvoda kao i izbjegavanju narušavanja tržišnog natjecanja na jedinstvenom europskom tržištu kako bi se pomogao rast i proizvodnja kroz promjenu u oporezivanju s proizvodnje na potrošnju.

Europska Unija u tu svrhu određuje i minimalne stope trošarina na energente ali isto tako ne određuje gornje granice što zemljama članicama daje slobodu u visini nameta. Ti nameti mogu biti manji ili veći.

Energenti koji bitno narušavaju eko sistem u pravilu imaju veću trošarinsku stopu, jer predstavljaju socijalni i zdravstveni problem što rezultira ogromnim troškovima za liječenje populacije te saniranju cjelokupnog životinjskog i biljnog sustava.

Viši nameti tj.porezne stope teže ka tome da se smanji i potrošnja određenih energenata.

Cilj oporezivanja energenata koja traje od 1993.godine izraženi su zahtjevima kojima porezni sustav:

- usmjerava na oporezivanje potrošnje
- ravnomjerno i pravedno raspoređuje porezni teret
- slijedi suvremene porezne sustave
- osigurava dovoljno sredstava za financiranje stalnih potreba države
- osigurava jasan, jednostavan i administrativno učinkovit sustav[48]

Trošarine su dodatni fiskalni trošak, koje imaju za cilj preusmjeriti upotrebu energenata u druge izvore energije kako bi se postigla ekološka ravnoteža i razvoj novih tehnologija za proizvodnju energije da se maksimalno smanji upotreba fosilnih energenata.

[47] http://www.aztn.hr/trzisno-natjecanje/; Tržišno natjecanje obilježje je gospodarskog ustroja u kojem se alokacija resursa obavlja polazeći od ponude i potražnje na tržištu. Podrazumijeva stalno nadmetanje između većeg ili manjeg broja konkurenata u ponudi određenih proizvoda i usluga za što veći broj kupaca tih proizvoda i usluga, a radi ostvarivanja poslovnih ciljeva u obliku dobiti i većeg tržišnog udjela.

[48] Ibidem

4.3. Harmonizacija propisa RH sa EU standardima

4.3.1. Trošarine u RH

Pravna osnova za oporezivanje energenata u Republici Hrvatskoj je Zakon o trošarinama,[49] Pravilnik o trošarinama, Pravilnik o uvjetima i načinu oslobođenja od plaćanja trošarine na energente koji se koriste kao pogonsko gorivo za plovidbu, Uredba o visini trošarine za unp-ukapljeni naftni plin, Uredba o visini trošarine na motorne benzine, plinsko ulje i kerozin za pogon, Pravilnik o podnošenju trošarinskih obrazaca i obrazaca posebnih poreza uporabom sustava elektroničke razmjene podataka.[50]

Svi navedeni zakonski i podzakonski propisi usklađeni su s pravnom stečevinom Europske unije.

Prema čl. 1. Zakona o trošarinama predmet oporezivanja trošarinama su trošarinski proizvodi koji su proizvedeni (proizvodnja uključuje i crpljenje iz tla gdje je to moguće primijeniti) u Republici Hrvatskoj, uneseni iz druge države članice Europske unije u Republiku Hrvatsku ili uvezeni u Europsku uniju.[51] Trošarine u Hrvatskoj nakon poreza na dodanu vrijednost čine drugi po veličini prihod državnog proračuna, a među trošarinama najveći prihod odnosi se na oporezivanje energenata.

Trošarine u Hrvatskoj plaćaju proizvođači i uvoznici te oni koji nabavljaju ili primaju te proizvode iz inozemstva, osim onih koji su prema carinskim propisima oslobođeni takvog plaćanja sukladno Članku 26. Zakona o trošarinama.[52]

U Hrvatskoj je od 1994. uvedeno devet trošarina (na kavu, naftne derivate, alkohol i

[49] NN 22/13, 32/13, 81/13, 100/15, 120/15, 115/16

[50] Ibidem

[51] Ibidem

[52] (1) Oslobođeni korisnik trošarinskih proizvoda nabavlja trošarinske proizvode bez plaćanja trošarine temeljem odobrenja carinarnice nadležne prema sjedištu odnosno prebivalištu. (2) Odobrenje iz stavka 1. ovoga članka može zatražiti pravna ili fizička osoba koja ispunjava sljedeće uvjete: 1. obavlja djelatnost u skladu s propisanim uvjetima za koju koristi trošarinske proizvode u smislu članka 47. stavka 1. točke 3. do 11. i članka 79. stavka 1. točke 4. i 5. ovoga Zakona i ima sjedište odnosno prebivalište u Republici Hrvatskoj, 2. pravodobno i u cijelosti podmiruje porezne i carinske obveze, 3. nije teže kršila ili nije ponavljala kršenja poreznih ili carinskih propisa. (3) Uz uvjete iz prethodnog stavka moraju biti zadovoljeni i sljedeći uvjeti: 1. da je proizvodni prostor, skladište odnosno drugi prostor za skladištenje trošarinskih proizvoda organiziran i opremljen tako da omogućuje sigurno skladištenje i korištenje nabavljenih trošarinskih proizvoda, te ispravno mjerenje zaliha ovih proizvoda, 2. da knjigovodstveno praćenje proizvoda osigurava točan uvid u potrošnju trošarinskih proizvoda i stanje zaliha proizvoda za čiju su proizvodnju trošarinski proizvodi bili korišteni.

alkoholna pića, duhanske prerađevine, pivo, bazalkoholna pića, osobne automobile, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove, luksuzne proizvode, premije osiguranja od automobilske odgovornosti).

Broj trošarina u Hrvatskoj znatno je manji od broja trošarina u većini zemalja EU, gdje se u nekima od njih oporezuje i do 20 i više različitih proizvoda (Francuska, Danska) iako svugdje nije riječ o klasičnim trošarinama nego i o nekim posebnim davanjima ili naknadama.

Treba naglasiti kako je iznimka posebni porez na promet rabljenih automobila, koji nije trošarina nego porez na promet, a plaćaju ga kupci tih automobila. Postupak oporezivanja od 1. siječnja 2002. provodi Carinska uprava.

4.3.2 Trošarine u EU

Osnovni zadaci porezne politike EU usko su povezani s razvojem unutarnjeg tržišta, jačanjem monetarne unije i ekonomskom integracijom. Stvaranjem unutarnjeg tržišta već ranih 1990-ih određuje se pravni okvir za područje indirektnih poreza (porez na dodanu vrijednost i trošarine). Utvrđeni su osnovni smjerovi porezne politike koji trebaju poticati: stabilizaciju poreznih prihoda zemalja članica,uklanjanje teškoća u funkcioniranju unutarnjeg tržišta, zapošljavanje. Propisi koji uređuju oporezivanje trošarinama uglavnom su usvojeni tijekom 1992. godine, vezano uz početak uspostave jedinstvenoga unutarnjeg tržišta čiji su temeljni ciljevi bili omogućivanje i podupiranje slobodnog kretanja ljudi, dobara, usluga i kapitala.[53] Europska unija pokušava uskladiti porezne sustave svojih članica, pa tako i oporezivanje trošarinama. Ipak, usprkos svim pokušajima, još uvijek postoje znatne razlike u poreznim stopama i strukturama, pa će se na tom području u budućnosti, a posebice nakon primanja novih članica trebati uložiti znatne napore da se te razlike svedu na što manju mjeru. Naravno, pitanje je i do koje će razine Unija uopće težiti harmonizaciji[54] poreznih sustava članica, te volje samih članica da pristanu na harmonizaciju. Iako je nerealno očekivati potpuno usklađivanje, to ne znači da se i dalje ne rade rapori kako bi se dogovorile zajedničke mjere koje bi države sudionice međunarodnih ugovora ugradile u svoja porezna zakonodavstva s ciljem borbe protiv malverzacija koja mogu biti uzrokovana upravo

[53] Danijela Kuliš; Plaćamo li europske trošarine

[54] Marina Kesner-Škreb, Financijska teorija i praksa, 2007. ; Porezna harmonizacija (ili porezno usklađenje) označava koordinaciju poreznih sustava država članica Europske unije radi izbjegavanja nacionalnih poreznih mjera koje mogu negativno utjecati na funkcioniranje zajedničkog tržišta, tj. na slobodno kretanje roba, usluga i kapitala te koje mogu narušiti konkurenciju.

različitim poreznim odredbama. Republika Hrvatska kontinuirano radi na inkorporaciji Smjernica (direktiva) od strane Europske Unije u svoj porezni sustav.

Ugovorom o EU utvrđene su pravne norme koje se odnose na poreze, a do danas se nisu mijenjale. Prema njima, svaka država članica ima pravo zadržati vlastiti porezni sustav, pa čak i uvoditi nove porezne oblike, uz obvezu da neke njihove dijelove (poreznu stopu, osnovicu i sl.) uskladi s odlukama tijela EU. Europska unija donijela je nekoliko posebnih smjernica (direktiva) o harmonizaciji pojedinih poreza, te je postignut određeni minimum usklađivanja poreznih sustava. Tako je postignuta djelomična harmonizacija izravnih poreza, a najdalje se otišlo u harmonizaciji sustava neizravnih poreza, tj. PDV-a i trošarina.[55]

U Europskoj ekonomskoj zajednici su pokušali eliminirati ili barem bitnije smanjiti probleme povezane s postojanjem značajnih razlika u visini stopa pojedinačnih poreza na promet, ali i unatoč određenim rezultatima, ostalo je još dosta toga što bi trebalo na tom području učiniti. Naime, neke su članice EU uklonile nastojanja usmjerena prema ujednačavanju poreznog opterećenja kod primjene pojedinih akciza, obrazlažući takvo svoje odbijanje , odnosno svoje rezerve, fiskalnim razlozima tj. gubitkom prihoda koji bi pratili promjene u visini opterećenja nekih proizvoda koji se oporezuju primjenom pojedinačnog poreza na promet ukazuje na postojanje značajnih razlika, te je očito da neke države imaju korist od toga da niskim akcizama privlače kupce za neke tim kupcima zanimljive proizvode. Može se samo nagađati da bi trend mogao biti u spontanom izjednačavanju razlika u visini poreznih stopa, jer zasad nema mehanizama niti međunarodne institucije koja bi mogla provesti harmonizaciju većeg stupnja koordinacije. Međutim, ujednačavanje stopa odnosno poreznog opterećenja pojedinačnih poreza na promet, koje bi nastalo kao rezultat konkurencije, moglo bi biti popraćeno općim smanjenjem stopa odnosno opterećenja pojedinačnih poreza na promet, s neizbježnim posljedicama (sniženja) na javne prihode.[56]

Zaključno, smjernice o harmonizaciji trošarina utvrđuju minimalne stope te mogućnosti određenih olakšica i izuzeća nužnih zbog gospodarskih razlika i prioriteta pojedinih članica što rezultira velikim razlikama u poreznim stopama i poreznim strukturama među zemljama. Znatne razlike u stopama među zemljama članicama potiču porezne prijevare, krijumčarenje te prekograničnu kupovinu jeftinijih, niže oporezivanih proizvoda u susjednim zemljama.

[55] Ibidem

[56] Tanzi,V.:Taxation in an Integrating World, The Brookings Institution, Washington DC 1995

Trošarinski sustav oporezivanja naftnih derivata zahtijevat će najveće prilagodbe, od obuhvata oporezivih proizvoda koji će trebati proširiti i na ostale energente koji se oporezuju u EU do usklađivanja kriterija za oporezivanje pojedinih proizvoda. Mineralna ulja namijenjena grijanju oslobođena su poreza, dok se stope u Hrvatskoj ne razlikuju s obzirom na uporabu mineralnih ulja. Ukapljeni naftni plin bilo koje namjene (kao i ostala mineralna ulja) oporezuje se na znatno nižoj razini od minimalnih stopa koje predviđa pravna stečevina i ista se razina stopa primjenjuju na domaće i uvozne proizvode. Hrvatski sustav privremene obustave plaćanja poreza morati će se uskladiti sa zahtjevima pravne stečevine.

Posebice, sadašnji postupak obustave plaćanja posebnih poreza nije primjenjiv za uvozne proizvode koji podliježu posebnim porezima, što će se morati uskladiti.[57]

Može se zaključiti kako je osim usklađivanja visine stopa i definicija oporezivih proizvoda potrebno uskladiti i rad Carinske službe, koju će trebati kadrovski i stručno pripremiti za promjene i uključivanje u europski sustav i informatički povezati s odgovarajućim carinskim i poreznim službama Zajednice. Međutim, neusklađenost stopa još je uvijek ozbiljan problem i u samoj Uniji, a primanjem novih članica razlike u stopama još su se više povećale. Omogućivanjem određenih izuzeća ili odstupanja za pojedine zemlje te korištenjem prijelaznih razdoblja u kojima se stope trebaju približiti minimalno određenima zasigurno će biti omogućeno i Hrvatskoj. Sljedeće je pitanje kako će usklađivanje, odnosno povećanje stopa utjecati na gospodarske prilike te na fiskalnu politiku u Hrvatskoj.

Postoji problem porezne utaje i gubitak poreznih prihoda u EU, kao i u Hrvatskoj.

Hrvatska je suočena s ozbiljnim problemima vezanima za krijumčarenje i samo zlouporabu energenata u različitim varijacijama.

Boljom i učinkovitijom kontrolom i radom poreznih i carinskih službi te uključivanjem u europski sustav nadgledanja prometa i roba koje se oporezuju trošarinama trebali bi se smanjiti razmjeri gubitaka poreznih prihoda zbog nelegalnih aktivnosti.

To bi, kako za Hrvatsku tako i za cijelu EU svakako bio pozitivan pomak u proračunskim prihodima.

Različite stope primjenjuju se u zemljama članicama pod isključivo fiskalnim nadzorom u ovim slučajevima:

• kada su izravno povezane s kvalitetom proizvoda

• kada ovise o količini potrošenih energenata i električne energije namijenjenih grijanju

[57] Ibidem

• za lokalni javni promet (uključujući i promet taksija), zbrinjavanje otpada, oružane snage i javnu administraciju, invalidne osobe, hitnu službu
• uz primjenu različitih stopa ovisno o tome je li riječ o profitnoj ili neprofitnoj djelatnosti.
Izuzeto od oporezivanja:
• energenti i električna energija koja se iskorištava za proizvodnju električne energije
• energenti koji se isporučuju kao gorivo za potrebe zra- čne navigacije, osim za privatne sportsko-rekreacijske namjene
• energenti koji se isporučuju kao gorivo za potrebe navigacije unutar sustava voda zajednice, uključujući ribarstvo, osim za privatnu namjenu.[58]
Članice mogu ograničiti primjenu posljednjih dvaju izuzeća u sustavu međunarodnog prometa i prometa među članicama. Stoga za sav zračni promet unutar zemalja ili između dvije članice za koji bi morao biti potpisan bilateralni ugovor može se primijeniti niža stopa od minimalno utvrđene u smjernici.
Zemlje članice mogu, između ostaloga, mogu primijeniti ova potpuna ili djelomična izuzeća pri oporezivanju na:
• energente koji se koriste u pilot-projektima za tehnološki razvoj ekološki prihvatljivih proizvoda
• biogorivo
• energiju dobivenu iz solarnih izvora, djelovanjem vjetra, plimno-osečnih utjecaja, geotermalnih izvora,otpada
• energente i električnu energiju koja se iskorištava za prijevoz robe i putnika u željezničkom, tramvajskom i autobusnom prometu
• energente koje se rabe kao gorivo u plovidbi na unutarnjim plovnim putovima (uključujući ribarstvo), ali ne za privatne sportsko-rekreacijske svrhe
• prirodni plin i ukapljeni naftni plin koji je pogonsko gorivo.[59]
Uz znatne razlike u poreznim stopama još uvijek postoje i razlike u poreznim strukturama (područje oporezivanja, definiranje oporezivih proizvoda i porezne osnovice, način prikupljanja poreza, porezna izuzeća i oslobođenja, rokovi plaćanja poreza).
Iako je doneseno i usvojeno niz dokumenata o harmonizaciji, a radi provođenja zajedničke politike osnovano je i posebno tijelo za trošarine (Committee on Excise Duties), na tom će

[58] Ibidem
[59] Ibidem

području u budućnosti, a posebice nakon primanja novih članica, trebati uložiti znatne napore da se velike razlike i u poreznim strukturama među zemljama svedu na što manju mjeru.

Kako oporezivanje trošarinama nije samo fiskalno pitanje, što je posebice vidljivo u posljednjih nekoliko godina, aktivnosti i djelovanja na razini EU sve su više usmjereni na provedbu zajedničke ekološke, zdravstvene, poljoprivredne i prometne politike. Dok su osnovne smjernice zdravstvene i ekološke politike povećanje poreznog opterećenja na tim proizvodima, na području poljoprivredne i prometne politike zagovara se fleksibilniji sustav oporezivanja koji neće utjecati na konkurentnost između proizvođača, izbor proizvoda te koji će učinkovitije rješavati probleme poreznih utaja.

Općenito, više je postignuto na usklađenju i provođenju ciljeva zajedničke ekološke, zdravstvene, poljoprivredne i prometne politike, nego li na području harmonizacije poreznih sustava zemalja Europske unije.[60]

4.4. Energenti kao predmet nezakonitog postupanja

Za energente i proizvode koji su predmet nezakonitog postupanja nastaje obveza obračunavanja i plaćanja trošarine.

Ako se prilikom provedbe nadzora ili na drugi način utvrdi povreda Zakona o trošarinama i izbjegavanje plaćanja trošarine u vezi s energentima i proizvodima koji nisu navedeni kao takvi, ali su namijenjeni i/ili ponuđeni kao gorivo za grijanje, odnosno kao pogonsko gorivo, Carinska uprava o tome obaviještava Europsku komisiju te se pravilnikom proširuje popis energenata.[61]

Smatra se da su energenti namijenjeni nezakonitom korištenju onda kada se u provedbi nadzora utvrdi da su predmet protupravnog otuđenja, obavljanja nezakonite trgovine i/ili neregistrirane djelatnosti.

Pritom nastaje obveza obračunavanja i plaćanja trošarine, a obveznik plaćanja trošarine je osoba koja je izvršila protupravno otuđenje energenata, obavljala nezakonitu trgovinu i/ili neregistriranu djelatnost s energentima, kao i osoba koja je sudjelovala u tim radnjama.

Trošarinu rješenjem obračunava nadležni carinski ured. Smatra se da je obveza obračunavanja

[60] Danijela Kuliš; Plaćamo li europske trošarine?
[61] NN 100/2015

trošarine nastala na dan kada je proveden nadzor. Ako se prilikom obračuna trošarine ne može utvrditi točna namjena energenta, smatra se da je namijenjena za svrhe za koje je propisan najviši iznos trošarine.
Nadležni carinski ured neće donijeti rješenje ako bi troškovi utvrđivanja i naplate trošarine bili nerazmjerni naplaćenom iznosu trošarine ili ako osoba koja je dužna platiti trošarinu ne dokaže da energenti nisu bili namijenjeni korištenju kao pogonsko gorivo, kao dodatak ili sredstvo za poboljšanje pogonskih goriva ili kao gorivo za grijanje.

Radi sprječavanja daljnjeg nezakonitog postupanja zbog sigurnosnih razloga, razloga zaštite zdravlja i života ljudi, životinja, bilja, zaštite prirode i okoliša ili drugih osobito opravdanih razloga Carinska uprava može rješenjem oduzeti energente koji su predmet nezakonitog korištenja ili raspolaganja te sredstva, uređaje i drugu opremu za proizvodnju, preradu, prijevoz i skladištenje tih energenata.
Oduzeti energenti, sredstva, uređaji i druga oprema se izlažu javnoj prodaji, prodaji neposrednom pogodbom, besplatno dodjeljuju ili uništavaju na trošak osobe koja je nezakonito postupala.[62]

Energenti, sredstva, uređaji i druga oprema oduzimaju se i kada nisu vlasništvo osobe koja je nezakonito postupala. Oduzimanje ne utječe na prava trećih osoba za naknadu štete od osobe od kojih su ti energenti, sredstva, uređaji i druga oprema oduzeti. Žalba na rješenje ne odgađa izvršenje rješenja. [63] Krajem 2004. godine Uredbom 2073/2004 određuje se čvršća suradnja administrativnih tijela zemalja članica kako bi se spriječile porezne prijevare na području oporezivanja trošarinama.[64]

Zadaci za provođenje te uredbe usmjereni su na izravne kontakte poreznih i carinskih službi među zemljama, brži protok i razmjenu informacija te na primjenu transparentnijih i jače obvezujućih propisa u poslovanju.
U zemljama članicama osnovani su posebni uredi za suradnju na području oporezivanja

[62] Ibidem
[63] http://www.propisi.hr/print.php?id=9573
[64] Danijela Kuliš, Plaćamo li Europske trošarine; Uredba o administrativnoj suradnji na području oporezivanja trošarinama (Regulation on administrative cooperation in the field of excise duties) od 16. studenoga 2004.

trošarinama (ELO)[65] koji jedanput u mjesecu putem informacijskog sustava SEED[66] razmjenjuju informacije o držateljima trošarinskih skladišta te o njihovu prometu.[67]

4.4.1. Primjeri zlouporabe energenata

Primjer 1.

Zakonom o trošarinama propisana je snižena visina trošarine za korištenje označenih plinskih ulja za namjenu grijanja (takozvanog crvenog dizela), a korisnici takvih energenata iste nabavljaju bez ikakvih količinskih ili drugih ograničenja.

Iako je propisana zabrana svakog drugog korištenja označenih plinskih ulja za grijanje osim za grijanje, učestalim nadzorima su uočeni brojni primjeri zlouporabe korištenja tih energenata, poput korištenja za pogon vozila ili plovila te također zabranjenog uklanjanja indikatora i crvene boje kojim se plinska ulja za grijanje razlikuju od „običnog“ i skupljeg plinskog ulja za pogon.

Kako se predmetni energenti uglavnom koriste za zagrijavanje stambenih ili poslovnih objekata, predlaže se uspostava sustava koji bi u cijelosti uvažavao potrebe korisnika, ali i mogućnost efikasnije kontrole potrošnje te smanjivanje rizika za eventualne zlouporabe korištenja označenog plinskog ulja za grijanje.

Carinski uredi bi tako temeljem zahtjeva i objektivnih kriterija utvrđivali pravo na korištenje označenog plinskog ulja za namjenu grijanja i određivali najviše dopuštene količine potrošnje označenog plinskog ulja za namjenu grijanja, a nadzor bi se bazirao na on-line razmjeni podataka s trošarinskim obveznicima-prodavateljima plinskog ulja za grijanje (primjena sustava evidencije).

Time bi se s jedne strane osiguralo ostvarivanje prava na korištenje označenog plinskog ulja za namjenu grijanja te provedba nadzora, pri čemu bi se u najvećoj mogućoj mjeri izbjeglo nametanje dodatnih nepotrebnih administrativnih zahtjeva prema korisnicima prava i trošarinskim obveznicima. Uvažavajući potrebne predradnje koje su nužne kod uvođenja takvog sustava koji bi u potpunosti osiguravao sve elemente nadzora (određivanje kriterija

[65] Excise Liaison Office
[66] System for Exchange of the Excise Data
[67] Ibidem

kvadrature i lokacije prostora, prilagodba informatičkog praćenja i kontrole evidencija i sl.) predlaže se odgoda početka pune primjene ovoga sustava do 1. srpnja 2018. godine.[68]

Primjer 2.

Uvođenje sustava nadzora nad raspolaganjem plinskim uljem obojanim plavom bojom puštenim u potrošnju radi suzbijanja organiziranih trošarinskih prijevara Zakonom o trošarinama uređen je sustav potrošnje označenog plinskog ulja obojanog plavom bojom na koje je trošarina snižena na 0,00 kuna, a kojeg mogu nabaviti krajnji korisnici uz karticu goriva isključivo za namjene u poljoprivredi, ribolovu, ribogojstvu, akvakulturi i plovidbi, za koje su dobili državne poticaje, odnosno oslobođenje od plaćanja trošarine.

Označeno plinsko ulje obojano plavom bojom predmet je počinjenja organiziranih poreznih prijevara, pri čemu se modusi velikih trošarinskih prijevara baziraju na radnjama odstranjivanja označivača iz tog goriva i njegovog stavljanja na sivo tržište s punom stopom trošarine. Stoga se u odnosu na raspolaganje označenim plinskim uljem obojanim plavom bojom nužnim i opravdanim ukazuje uspostaviti sustav nadzora, s obzirom da se radi o energentu koji podrazumijeva korištenje isključivo i samo od strane korisnika prava i za propisane namjene te koji je samo pod tim uvjetima moguće koristiti sa sniženom stopom trošarine od 0,00 kuna.

Predlaže se propisati da svako raspolaganje označenim plinskim uljem obojanim plavom bojom od strane osoba koje nisu krajnji korisnici prava ili trošarinski subjekti (ovlašteni držatelji trošarinskog skladišta ili registrirani primatelji) podrazumijeva ishođenje odobrenja nadležnog carinskog ureda te da se prodaja i/ili isporuka označenog plinskog ulja obojanog plavom bojom puštenog u potrošnju vrši isključivo temeljem navedenog odobrenja.

Stoga se ova normativna intervencija ukazuje ne samo opravdanom, nego i nužnom, pri čemu je njezin doseg pažljivo dimenzioniran i usmjeren upravo na kriminalnu sferu te ona kao takva neće stvoriti nepotrebne administrativne zahtjeve prema korisnicima prava i trošarinskim obveznicima, odnosno legitimnim subjektima. [69]

[68] Ibidem
[69] Ibidem

Primjer 3.

Uvođenje prilagođenog sustava nadzora nad korištenjem biogoriva koje je pušteno u potrošnju kao pogonsko gorivo za potrebe komercijalnog prijevoza radi suzbijanja organiziranih trošarinskih prijevara Zakonom o trošarinama propisana je visina trošarine u iznosu od 0,00 kuna za čisto biogorivo koje se koristi za potrebe prijevoza, pri čemu je miješanje čistog biogoriva i dizelskog goriva za pogon moguće isključivo u trošarinskom skladištu, a svaka mješavina čistog biogoriva i dizelskog goriva za pogon mora biti trošarinski oporezovana (trošarina se obračunava i plaća na ukupnu količinu takve mješavine bez obzira na količinu umiješanog čistog biogoriva).

S obzirom da se čisto biogorivo za potrebe prijevoza s visinom trošarine u iznosu od 0,00 kuna može koristiti isključivo kao takvo, odnosno čisto i bez umješavanja i/ili dodavanja drugih energenta, nužnim i opravdanim ukazuje se potreba uspostave odgovarajućeg sustava nadzora uzimajući u obzir pojavnost organiziranih trošarinskih prijevara s umješavanjem čistog biogoriva i dizelskog goriva koje se poduzimaju s isključivom svrhom prijevarne uskrate dužne trošarine.

Stoga se predlaže propisati da svaka pravna ili fizička osoba koja nabavlja biogorivo koje je pušteno u potrošnju radi korištenja kao pogonskog goriva za potrebe komercijalnog prijevoza, mora prodavatelju dostaviti izjavu o korištenju biogoriva za prijevoz kojom se jamči isključivo korištenje biogoriva za prijevoz bez umješavanja i/ili dodavanja drugih energenata.

Dodatno se predlaže propisati sustav odobrenja za daljnje raspolaganje biogorivom do krajnjeg korisnika, pri čemu se obveza ishođenja odobrenja za poslovanje s biogorivom puštenim u potrošnju ne odnosi na trošarinske obveznike na energente koji imaju status ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta ili registriranog primatelja.

Stoga se i ova normativna intervencija ukazuje opravdanom i nužnom, pri čemu je i njezin doseg pažljivo dimenzioniran i usmjeren upravo na kriminalnu sferu te ona kao takva također neće stvoriti nepotrebne administrativne zahtjeve prema korisnicima prava i trošarinskim obveznicima. [70]

[70] Ibidem

4.5. Struktura prihoda od poreza, prihoda od trošarina i prihoda od trošarine na energente u ukupnim poslovnim prihodima Državnog proračuna u zadnje dvije godine

Tablica 3. Struktura prihoda od poreza, prihoda od trošarina i prihoda od trošarine na energente u ukupnim poslovnim prihodima Državnog proračuna

Prihodi	***2015.***	***2016.***
Ukupni poslovni prihodi	*107.740.591.928*	*114.316.225.791*
Ukupni prihodi od poreza	*65.802.724.975*	*68.863.720.776*
Udjel poreznih u ukupnim poslovnim prihodima	*61,10%*	*60,24%*
Prihod od trošarina	*12.861.815.832*	*13.508.382.101*
Udjel trošarina u poreznim prihodima	*19,55%*	*19,62%*
prihod od trošarina na energente	*7.714.352.479*	*8.118.369.208*
Udjel trošarine na energente u ukupnim prihodima od trošarina	*59,98%*	*60,10%*

Izvor: vlastita izrada prema podacima godišnjih izvješća iz Državnog proračuna za 2015. /2016. godinu, MFIN RH

Stavljajući u odnos udjel prihoda od poreza i ukupnih poslovnih prihoda vidljivo je da su prihodi od poreza vrlo izdašni u promatranom razdoblju 2015./2016. godine i kreću se u rasponu od 60,24%-61,10% iako rast nije konstantan. Ovako visok udio prihoda od poreza u ukupnim poslovnim prihodima potvrđuje izdašnost prihoda od poreza i obilježava njihov značaj kao izvor financiranja javnih potreba. Nadalje, analizirajući udio trošarina u poreznim prihodima , on ima relativno mali ali uzlazni rast u iznosu od 0,07 postotnih poena.

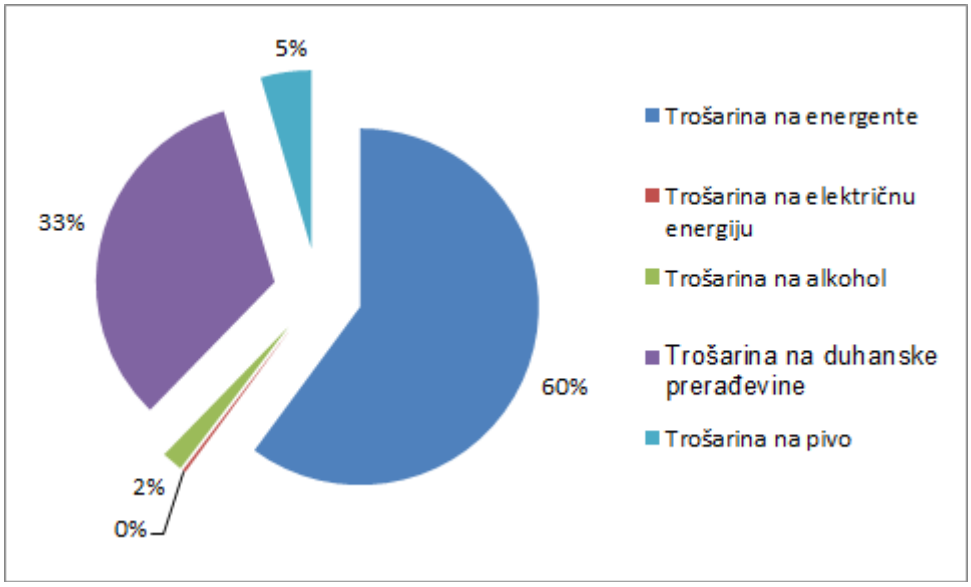
Udio trošarine na energente u prihodima od trošarina od velike je važnosti.

Vidljivo je da je ovaj oblik trošarine vrlo izdašan i stoga financijski bitan.

Kod ovog udjela vidljivo je da trošarine na energente imaju najveći udio unutar trošarinskog sustava, a zadnji podaci iz 2016.godine pokazuju da će značaj ove vrste i dalje imati rast.

U grafikonu 1. ispod prikazan je udio svih trošarina (električna energija, alkohol, duhanske prerađevine i pivo) u ukupnim poreznim prihodima.

Grafikon 1. Udio svih trošarina u ukupnim poreznim prihodima (2016. godina)



Izvor: vlastita izrada prema podacima godišnjih izvješća iz Državnog proračuna za 2016 godinu, MFIN RH

5. ZAKLJUČAK, SAŽETAK, SUMMARY

Pravna osnova za oporezivanje energenata u Republici Hrvatskoj je Zakon o trošarinama, Pravilnik o trošarinama, Pravilnik o uvjetima i načinu oslobođenja od plaćanja trošarine na energente koji se koriste kao pogonsko gorivo za plovidbu, Uredba o visini trošarine za unp-ukapljeni naftni plin, Uredba o visini trošarine na motorne benzine, plinsko ulje i kerozin za pogon, Pravilnik o podnošenju trošarinskih obrazaca i obrazaca posebnih poreza uporabom sustava elektroničke razmjene podataka. Svi navedeni zakonski i podzakonski propisi usklađeni su s pravnom stečevinom Europske unije.

U Hrvatskoj su trošarine kao poseban oblik poreza na promet uvedene u sklopu sveobuhvatne porezne reforme koja je započela 1993. godine donošenjem Zakona o porezu na dohodak i Zakona o porezu na dobit. Tako je 1993. godine prvo uvedena trošarina na kavu, a sredinom 1994. uvedene su i trošarine na ostalih šest proizvoda: naftne derivate, duhanske prerađevine, pivo, alkohol, bezalkoholna pića i automobile. Naknadno su trošarine proširene i na ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove, te su izjednačene trošarine na domaće i uvozne proizvode.

Postoji nekoliko argumenata kojima se može objasniti današnje značajno prisustvo za uvođenje trošarina (trošarinskih proizvoda) u koje ubrajamo i oporezivanje energenata.

To su: mogućnost ubiranja izdašnih prihoda, uz relativno niske administrativne troškove, utjecanje na smanjivanje pretjerane potrošnje dobara za koja se opravdano smatra da štetno djeluju na zdravlje ljudi, prebacivanje javnih troškova nastalih trošenjem oporezivih dobara na potrošače takvih dobara i ne manje važno utjecanje na racionalnije korištenje pojedinih oblika energije.

Porez na energente svojim djelovanjem prelazi granicu osobne potrošnje, nafta i njeni derivati po svojoj su prirodi prirodni izvori koji se koriste praktički za proizvodnju svih proizvoda. kao porez na energente on uzrokuje porast cijena svih onih proizvoda za što se nafta koristi čime smanjuje konkurentnost poduzetnika-proizvođača tih proizvoda. Drugim riječima, porez na energente protivan je načelu diskriminacije u tržišnom natjecanju.

Energenti, kao pokretači suvremenog načina života imaju utjecaj kako kroz pojedinca tako i kroz cjelokupno gospodarstvo te svako njihovo povećanje ili smanjenje ima značajan utjecaj.

Taj utjecaj ogleda se kroz životni standard pojedinca, potrošnju trošarinskih proizvoda, jer trošarine su porezi koji se u pravilu prevaljuju na krajnjeg potrošača.

Oporezivanje energenata treba biti usmjereno prema promoviranju energetske učinkovitosti i korištenja ekološki prihvatljivijih proizvoda kao i izbjegavanju narušavanja tržišnog natjecanja na jedinstvenom europskom tržištu kako bi se pomogao rast i proizvodnja kroz promjenu u oporezivanju s proizvodnje na potrošnju.

Analizirajući udjele jasno je da visoki udio energenata u strukturi ukupnih prihoda od poslovanja pokazuje tendenciju daljnjeg povećanja. Ukupna ocjena trošarine na energente u hrvatskom poreznom sustavu ovisna je o njezinoj namjeni. Ukoliko joj je svrha udovoljiti isključivo financijskim potrebama države, onda se može reći da odgovara tom cilju jer je na prvom mjestu po izdašnosti ubiranja od svih trošarina. Ostale mogućnosti (ekološke, alokacijske, i sl.) su relativno zanemarene. Neki energenti narušavaju eko sistem te time predstavljaju socijalni i zdravstveni problem što rezultira ogromnim troškovima za liječenje populacije te saniranju cjelokupnog životinjskog i biljnog sustava.

Europska Unija teži ka postizanju zajedničkih mjera koje bi države sudionice međunarodnih ugovora ugradile u svoja porezna zakonodavstva s ciljem borbe protiv onečišćavanja okoliša do kojeg dolazi zbog proizvodnje i uporabe nekih za okoliš štetnih tvari odnosno uporabe energenata s ekološki negativnim učinkom. Smjernice o harmonizaciji trošarina koje utvrđuju minimalne stope te mogućnosti određenih olakšica i izuzeća nužnih zbog gospodarskih razlika i prioriteta pojedinih članica rezultira velikim razlikama u poreznim stopama i poreznim strukturama među zemljama. Znatne razlike u stopama među zemljama članicama potiču porezne prijevare, krijumčarenje te prekograničnu kupovinu jeftinijih, niže oporezivanih proizvoda u susjednim zemljama. Carinska uprava može rješenjem oduzeti energente koji su predmet nezakonitog korištenja, no usprkos svemu ljudi koriste nelegalne načine distribucije i korištenja samih energenata kao primjerice mješanje čistog biogoriva i dizelskog goriva za pogon. S obzirom da se čisto biogorivo za potrebe prijevoza s visinom trošarine u iznosu od 0,00 kuna može koristiti isključivo kao takvo, odnosno čisto i bez umješavanja drugih energenata, nužnim i opravdanim ukazuje se potreba uspostave odgovarajućeg sustava kontrole sprječavanja trošarinskih prijevara i neplaćanja dužne trošarine.

U tom pogledu Europska unija je napravila veliki preokret donošenjem nekoliko Smjernica (direktiva) vezanih za oporezivanje energenata a koje je Republika Hrvatska inkorporirala u

svoj porezno-pravni sustav kao pravnu stečevinu Europske unije. Republika Hrvatska je uskladila visinu trošarine s Direktivom 2003/96/EC koja određuje minimalne stope za pogonsko gorivo, gorivo za industrijsku ili komercijalnu upotrebu i gorivo za grijanje. Zemlje članice moraju uskladiti visine svojih stopa s minimalno propisanima, pri čemu gornja granica nije određena i svaka zemlja može autonomno uvoditi i više stope što je i logično budući da je razumno očekivati da će s povećanjem dohotka rasti i potražnja za višom kvalitetnom okoliša, bogatije će zemlje članice uvoditi odnosno već sada imaju veće stope od siromašnijih zemalja članica. Važno je napomenuti da se isto tako zemljama članicama omogućava potrebnu fleksibilnost u definiranju i provedbi politike koja odgovara njihovim nacionalnim okolnostima.

Nužno je da Republika Hrvatska uzme u obzir energentski sadržaj kao i utjecaj na okoliš vodeći pri tome računa o socijalnoj politici, a sve u skladu s načelima jednakosti i pravednosti.

Cjenovna neelastičnost oporezivih dobara omogućava zakonodavcu veliku fleksibinost u primjeni i izmjeni poreznih stopa iz razloga što Europska Unija definira minimalne porezne stope na energente isključujući gornju granicu te stope omogućavajući slobodu reguliranja tih stopa pojedinačno unutar svake članice EU.

Eventualno povećanje trošarine na energente opravdano je samo uz istovremeno rasterećenje jednakog ili većeg učinka u nekoj drugoj vrsti poreza.

S obzirom da se radi o trošarinskim proizvodima koji imaju i neke druge aspekte oporezivanja poput, ekoloških, zdravstvenih i drugih aspekata, može se očekivati da će minimalne stope poreza u budućnosti rasti zbog toga što se radi o vrlo izdašnim izvorima prihoda zemalja članica s jedne strane kao i zbog jednostavnosti ubiranja prihoda od trošarina s druge strane.

S obzirom na nekoliko istaknutih prednosti tog posebnog poreza na promet, a to su iznimna financijska izdašnost (cca.7% od ukupnih poreznih prihoda), vrlo niski troškovi koje zahtjeva njihovo ubiranje te vrlo lagana prevaljivost, taj će porez još dosta dugo ostati članom poreznih sustava modernih država.

SAŽETAK

U Hrvatskoj su **trošarine** kao poseban oblik poreza na promet uvedene u sklopu sveobuhvatne porezne reforme koja je započela 1993. godine donošenjem Zakona o porezu na dohodak i Zakona o porezu na dobit. Postoji nekoliko argumenata kojima se može objasniti današnje značajno prisustvo za uvođenje trošarina (trošarinskih proizvoda) u koje ubrajamo i oporezivanje energenata.

To su: mogućnost ubiranja izdašnih prihoda, uz relativno niske administrativne troškove, utjecanje na smanjivanje pretjerane potrošnje dobara za koja se opravdano smatra da štetno djeluju na zdravlje ljudi, prebacivanje javnih troškova nastalih trošenjem oporezivih dobara na potrošače takvih dobara i ne manje važno utjecanje na racionalnije korištenje pojedinih oblika energije.

Oporezivanje **energenata** treba biti usmjereno prema promoviranju energetske učinkovitosti i korištenja ekološki prihvatljivijih proizvoda kao i izbjegavanju narušavanja tržišnog natjecanja na jedinstvenom europskom tržištu kako bi se pomogao rast i proizvodnja kroz promjenu u oporezivanju s proizvodnje na potrošnju.

Europska Unija teži ka postizanju zajedničkih mjera koje bi države sudionice međunarodnih ugovora ugradile u svoja porezna zakonodavstva s ciljem borbe protiv onečišćavanja okoliša do kojeg dolazi zbog proizvodnje i uporabe nekih za okoliš štetnih tvari odnosno uporabe energenata s ekološki negativnim učinkom. Smjernice o **harmonizaciji** trošarina koje utvrđuju minimalne stope te mogućnosti određenih olakšica i izuzeća nužnih zbog gospodarskih razlika i prioriteta pojedinih članica rezultira velikim razlikama u poreznim stopama i poreznim strukturama među zemljama. Znatne razlike u stopama među zemljama članicama potiču porezne zlouporabe, krijumčarenje te prekograničnu kupovinu jeftinijih, niže oporezivanih proizvoda u susjednim zemljama.

U tom pogledu Europska unija je napravila veliki preokret donošenjem nekoliko Smjernica (direktiva) vezanih za oporezivanje energenata a koje je Republika Hrvatska inkorporirala u svoj porezno-pravni sustav kao pravnu stečevinu Europske unije.

S obzirom na nekoliko istaknutih prednosti tog posebnog poreza na promet, a to su iznimna financijska izdašnost, vrlo niski troškovi koje zahtjeva njihovo ubiranje te vrlo lagana prevaljivost, taj će porez još dosta dugo ostati članom poreznih sustava modernih država.

SUMMARY

In Croatia, **excise duties** are a special form of sales tax introduced as part of a comprehensive tax reform that started in 1993 by the adoption of the Income Tax Act and the Income Tax Act. There are several arguments that can explain today's significant presence for the introduction of excises (excise products) to which we include and taxing energy sources.

These are: the ability to raise revenue, with relatively low administrative costs, the impact on the reduction of excessive consumption of goods that are justifiably considered to be detrimental to human health, the switching of public costs incurred through the use of taxable goods to consumers of such goods and no less important influence on more rational use of the certain forms of energy.

Energy taxation should be geared towards promoting energy efficiency and the use of more environmentally friendly products and avoiding distortion of competition in a single European market in order to help growth and production through a change in consumption taxation.

The European Union strives to achieve common measures that countries participating in international agreements have incorporated into their tax legislation to combat environmental pollution that comes from the production and use of some of the environment for harmful substances or the use of environmentally-friendly fuels. Excise tax **harmonization** guidelines setting minimum rates and the scope for certain relief and exemptions necessary due to economic differences and priorities of individual Member States result in large differences in tax rates and tax structures across countries. Significant differences in rates between Member States encourage tax fraud, smuggling and cross-border shopping for cheaper, lower taxed products in neighboring countries.

In this respect, the European Union has made a major breakthrough by adopting a number of guidelines for energy taxation incorporated by the Republic of Croatia into its tax law system as the acquis communautaire of the European Union.

Given a number of prominent advantages of this special sales tax, which are exceptional financial abilities, very low costs that require their collection and very low prevalence, this tax is still long to remain with the taxpayer modern state systems.

LITERATURA

Barbara Jelčić; Božidar Jelčić- Porezni sustav i porezna politika

Barbara Jelčić,Božidar Jelčić-Javne financije

Danijela Kuliš - Plaćamo li europske trošarine

Marina Kesner-Škreb; Financijska teorija i praksa,1999.god

Saša Mihelčić: Trošarina na naftne derivate u poreznom sustavu Republike Hrvatske

Doc. dr. sc. Zoran Šinković,Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu » God. 52 (2015), Broj 3 (117) -Oporezivanje energenata

NARODNE NOVINE

http://eur-lex.europa.eu

https://carina.gov.hr

https://hr.wikipedia.org

http://web.efzg.hr

http://www.aztn.hr

POPIS TABLICA I GRAFIKONA

Tablica 1. Minimalne stope trošarina na energente za pogon, za grijanje i za motorna goriva koja se koriste za komercijalnu i industrijsku svrhu (izraženo u kn) - str. 23

Tablica 2. Trošarine na energente u RH - str. 24

Tablica 3. Struktura prihoda od poreza, prihoda od trošarina i prihoda od trošarine na energente u ukupnim poslovnim prihodima Državnog proračuna - str. 37

Grafikon 1. Udio svih trošarina u ukupnim poreznim prihodima - str. 38