Opravdanje uvođenja trošarina u porezne sustave

Žužić, Michele

Undergraduate thesis / Završni rad

2015

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Pula / Sveučilište Jurja Dobrile u Puli**

Permanent link / Trajna poveznica: https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:137:312462

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

Download date / Datum preuzimanja: **2024-04-16**

Repository / Repozitorij:

Digital Repository Juraj Dobrila University of Pula

SVEUČILIŠTE JURJA DOBRILE U PULI
Fakultet ekonomije i turizma
«Dr. Mijo Mirković»

MICHELE ŽUŽIĆ

OPRAVDANJE UVOĐENJA TROŠARINA U POREZNE SUSTAVE

ZAVRŠNI RAD

Pula, 2015.

Sveučilište Jurja Dobrile u Puli
Fakultet za ekonomiju i turizam
«Dr. Mijo Mirković»

OPRAVDANJE UVOĐENJA TROŠARINA U POREZNE SUSTAVE

ZAVRŠNI RAD

Kolegij: Javne financije
Mentor: Prof. dr. sc. Sandra Krtalić
Student: Michele Žužić
Matični broj: 2518-E

Pula, rujan 2015.

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Ja, dolje potpisani Michele Žužić, kandidat za prvostupnika ekonimije ovime izjavljujem da je ovaj Završni rad rezultat isključivo mojega vlastitog rada, da se temelji na mojim istraživanjima te da se oslanja na objavljenu literaturu kao što to pokazuju korištene bilješke i bibliografija. Izjavljujem da niti jedan dio Završnog rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz kojega necitiranog rada, te da ikoji dio rada krši bilo čija autorska prava. Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za koji drugi rad pri bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili radnoj ustanovi.

Student:

U Puli, 23. 09. 2015. _____

Kazalo

1. UVOD **1**
2. POSEBNI ILI POJEDINAČNI POREZ NA PROMET **2**
2.1. Razvitak posebnih ili pojedinačnih poreza na promet **2**
2.2. Obilježja posebnih ili pojedinačnih poreza na promet **3**
2.2.1. Oblici posebnih poreza na promet 5
3. HARMONIZACIJA TROŠARINA U RH **8**
3.1. Oporezivanje naftnih derivata u Hrvatskoj **9**
3.1.1. Obračun trošarine na naftne derivate u Republici Hrvatskoj 12
3.2. Oporezivanje duhanskih proizvoda u Hrvatskoj **15**
3.2.1. Obračun trošarine na duhanske proizvode 18
3.3. Oporezivanje alkohola i piva u Hrvatskoj **19**
3.3.1. Obračun trošarine na alkohol i alkoholne proizvode 22
3.4. Oporezivanje kave u Hrvatskoj **25**
3.5. Oporezivanje premije osiguranja od automobilske odgovornosti i premije kasko osiguranja cestovnih vozila **26**
3.6 Poseban porez na motorna vozila **27**
3.7. Financijski učinak trošarina **30**
4. ZAKLJUČAK **35**
LITERATURA **36**
POPIS TABLICA **38**
POPIS GRAFIKONA **39**
SAŽETAK **40**
ABSTRACT **41**

1. UVOD

Tijekom dugog vremena zemlje oporezuju promet odnosno potrošnju. Oporezivanje prometa seže još iz 5. stoljeća prije Krista kada su Grčka i Egipat oporezivale promet dobara (Jelčić, Ba., 2001, str 310). Porez na promet se najprije javio kao pojedinačni porez na promet s obzirom da se primjenjivao na ograničeni krug proizvoda, dok se tzv. opći porez na promet prvi put primjenjuje tek kasnije u Španjolskoj pod nazivom alkabala.

Trošarine ili akcize su poseban oblik poreza na promet i kako navedeno jedan od najstarijih poreznih oblika, uveden i prije općeg poreza na promet. Proizvodi kao što su pivo, alkohol, nafta i cigarete su najčešći primjer predmeta u potrošnji dodatno oporezovanog posebnim porezom na promet.

Cilj ovog rada je dati odgovor je li opravdano ili nije uvođenje posebnih poreza na promet odnosno trošarina, jesu li one učinkovite tj. jesu li finacijski izdašne i efikasne.

Nakon uvodnog dijela objasnit ćemo posebni porez na promet kada je nastao i kako se razvijao, prikazat ćemo neke od drugih oblika posebnih poreza na promet, kao što su porez na kavu, na svjetleća tijela, na promet šibica i drugih sličnih proizvoda. U trećem poglavlju objasnit ćemo što su harmonizirane trošarine, i kako se obračunava trošarina, te ćemo prikazati financijski učinak ubranih trošarina za Hrvatsku te i usporedbu s drugim zemljama Europske unije. Dalje u nastavku prikazat ćemo kretanje prihoda od trošarina, zatim strukturu trošarina i udio trošarina u poreznim prihodima Republike Hrvatske, te jesu li se prihodi od trošarina kroz godine povećavali.

Za izradu ovog rada korišteni su brojni izvori podataka, a najvažniji podaci prikupljeni su iz publikacija Ministarstva financija, Porezne uprave i Carinske uprave. Istraživanje je provedeno sljedećim znanstveno-istraživačkim metodama poput: statističke, komparativne, deskriptivna, povijesne, deduktivne metode te metode analize i sinteze.

2. POSEBNI ILI POJEDINAČNI POREZ NA PROMET

U skupini poreza koji daju osnovni pečat jednom poreznom sustavu značajno mjesto zauzima porez na promet. To je porezni oblik kod kojega je porezni teret raspodijeljen na sve stanovnike neke države i kod kojeg su oporezivani gotovo svi akti prometa koji se obavljaju uz naplatu. Porez na promet je porezni oblik koji se nadovezuje na akt prodaje robe ili obavljanja usluga (Jelčić, Ba. 2001).

Uz opći porez na promet u porezne sustave su uključeni i posebni porezi na promet ili akcize odnosno trošarine. Njihovo se porijeklo vezuje uz «opće davanje na kupovine» koje je bilo u antičkom Rimu poznato baš pod nazivom akciza. Prilikom njihova uvođenja postoji mnoga obrazloženja odnosno opravdanja. Jedno od takvih obrazloženja je uvođenje posebnih poreza na promet na proizvode tzv. masovne odnosno široke potrošnje kao što su: alkoholna i bezalkoholna pića, kava, šećer, duhan.

2.1. Razvitak posebnih ili pojedinačnih poreza na promet

Pojedinačni porez na promet je porezni oblik kojim se oporezuje promet samo jednog ili količinu istovrsnih proizvoda. Ubraja se među najstarije poreze. Taj porez rabio se u Ateni i Rimu, u antičkim državama Bliskog i Dalekog istoka. Proširenu primjenu tog poreza pridonijela je pojava novca i proširenje trgovinske razmjene.

Prvi put se susrećemo s općim porezom na promet 1342. u Španjolskoj pod nazivom *alkabala*. Razlog uvođenja u Španjolskoj i njezinim kolonijama bile su povećane potrebe za financijskim sredstvima kako bi se podmirili povećani državni izdatci zbog ratnih operacija. Ostala je u poreznom sustavu Španjolske do 1819. godine. Već u 16., 17. i 18. stoljeću došlo je do njihove veće rasprostranjene primjene i tako su počele zauzimati sve značajniju ulogu u ubiranju poreznih prihoda (Jelčić Ba. i Jelčić Bo. 1998). Sve veća financijska uloga pojedinačnih poreza na promet je bila u tome što je vladar za uvođenje izravnih poreza trebao tražiti dopuštenje staleške skupštine koje je bilo ograničeno, za razliku od uvođenja neizravnih poreza bez ograničenja. Od plaćanja indirektnih poreza nisu bile izuzete povlaštene društvene klase kako je to bio slučaj s direktnim porezima. Oporezivanje pojedinih proizvoda posebnim porezom na promet od 16. do 18. stoljeća imalo je velike razmjere na područjima današnje Francuske, Nizozemske, Engleske, Španjolske, Njemačke, Austrije, Rusije, ali zbog sve većeg proširenja primjene poreza promet, poreza na dohodak, poreza na dobit dovelo je do promjene strukture poreznih prihoda i do smanjenja financijskog značenja

posebnih poreza na promet u ukupnim poreznim prihodima. Predmeti oporezivanja pojedinačnim porezom na promet bili su tekstil, vosak, žito, sol, koža, alkoholna pića i dr.

Pojedinačni porezi na promet bili su tretirani kao «zlatni rudnik financija». Na povećanje financijske uloge akciza utjecala je činjenica da pri njihovom plaćanju porezno opterećenje nije vidljivo za kupce oprezivih proizvoda. Zbog svoje «nevidljivosti» i relativno niske stope ti su porezi postali dobro primljeni ne samo od širokih sloja stanovništva (treća stalež), već i od privilegiranog plemstva i svećenstva (Jelčić Ba. i Jelčić Bo. 1998).

2.2. Obilježja posebnih ili pojedinačnih poreza na promet

U suvremenim državama sustav posebnih poreza na promet je odvojen od sustava općeg poreza na promet. Proizvodi koji se oporezuju posebnim porezom na promet imaju karakteristiku da u većini slučaja nije ih moguće nadomjestiti s nekim sličnim proizvodom to bi značilo da potražnja za njima je relativno neelastična, a financijski učinak takvih poreza najčešće na naftne derivate, alkohol, alkoholna pića, duhan, duhanske prerađevine, je znatan. Upravo zbog takve fiskalne izdašnosti suvremene države ne žele odustati od prikupljanja javnih prihoda za financiranje javnih potreba. Mnoge suvremene države imaju desetak i više pojedinačnih poreza na promet u svojim poreznim sustavima, pa primjerice u Danskoj i Francuskoj se primjenjuje više od 40 akciza, dok je npr. u Grčkoj u primjeni 5 akciza.

Opterećenje posebnim porezom na promet utvrđuje se u pravilu u apsolutnom iznosu, a rijeđe u postotku osnovice (Jelčić, Ba. 1997).

S porezno-tehničkog stajališta moguće je pri ubiranju akciza primjeniti različite varijante:

a) akcize koje se ubiru neposredno pri kupnji, odnosno nabavi koju obavlja potrošač,

b) akcize koje se ubiru u nekoj fazi produkcijskog procesa, time da tendencija ide u pravcu oporezivanja njihovom primjenom u fazi proizvodnje na gotov proizvod.

Razlozi uvođenja posebnih poreza na promet u porezne sustave zemalja diljem svijeta mogu biti fiskalni i nefiskalni. Fiskalni razlozi podrazumijevaju činjenicu da su trošarine dobar izvor prihoda, dok se nefiskalni sagledaju u unošenju progresivnosti u porezni sustav, smanjivanju ovisnosti ili ublažavanju zagađenja. Jelčić, Ba. (2001, str. 348) navodi kako među mnogobrojne razloge uvođenja trošarina u porezne sustave valja istaknuti sljedeće:

- uspostavljanje što direktnije veze između iznosa plaćenog poreza i koristi koju porezni obveznik ima od trošenja oporezivanjem ubranih sredstava;

- nastoji se obeshrabriti potrošače od korištenja nekih proizvoda koji su štetni za zdravlje;
- penalizacija potrošača koji konzumira neke od proizvoda zbog mogućih negativnih posljedica za pojedinca i društvo;
- destimuliranje stjecanja štetnih navika;
- otežavanje uvoza određenih proizvoda koji se ne proizvode u zemlji;
- ostvarenje redistributivnih učinaka oporezivanja kako bi se korigirali neki socijalno nepovoljni učinci.

Obilježja posebnih ili pojedinačnih poreza na promet su:

- plaćanje se primjenjuje na točno određeni krug proizvoda,
- fiskalna izdašnost,
- stabilnost prihoda,
- jeftinoća ubiranja,
- ugodnost plaćanja, i
- prevaljivost.

Pri uvođenju posebnih poreza na motorna vozila ili naftu i naftine derivate kao opravdanje je ponuđena teorija ekvivalencije, s obrazloženjem, da nositelji tereta tih poreza plaćaju za specijalne usluge (uporaba prometnica) koje im pruža država.

Činjenica da se u Europskoj uniji (EU) trošarinama oporezuje širok krug različitih proizvoda, te da se nastoji harmonizirati posebni porez na promet kako bi unutarnje tržište EU što uspješnije funkcioniralo, harmonizirale su se tradicionalne trošarine. S ciljem smanjenja broja trošarina te harmonizacije alkohol i alkoholna pića, energenti i duhanski proizvodi visina poreznog opterećenja onih proizvoda koji su predmetom oporezivanja na razini EU doneseno je nekoliko smjernica, među kojima valja istaknuti sljedeće (Kuliš, 2005):

1. *Sustavna smjernica (92/12/EEZ)* – je temeljni dokument iz domene harmonizacija trošarina kojim se uređuje posjedovanje, kretanje i nadgledanje alkoholnih pića, duhanskih proizvoda i mineralnih ulja koji se oporezuju trošarinama. Ta je smjernica nekoliko puta mijenjana i nadopunjavanja u skladu s promjenama u političkom i gospodarskom okruženju i/ili pristupanju novih članica EU.
2. *Strukturne smjernice* - reguliraju svaki predmet oporezivanja koji podlijeze trošarini zasebno, odnosno koje određuju osnovicu oporezivanja, porezna izuzeća, i slično.

3. *Smjernica o poreznim stopama i visini trošarina*-utvrđuje najnižu poreznu stopu za sve proizvode koji podliježu trošarinama.

2.2.1. Oblici posebnih poreza na promet

2.2.1.1. Posebni porez na duhan

Oporezivanje duhana započelo je u Francuskoj u 17. stoljeću kraljevskim dekretom iz 1629. godine, uz obrazloženje o brizi za zdravlje podanika. Ovaj oblik trošarina ubrzo se proširio i u ostale europske države npr. u Španjolskoj 1632., u Portugalu 1664., u Austriji 1670. godine.

Posebni porez na duhan danas je zastupljen u mnogim državama samo šta njegova primjena je proširena i na duhanske prerađevine (cigare, cigareta, sirovi duhan za proizvodnju duhana za ušmrkavanje i žvakanje i sl.). Tehnika obračunavanja nije svugdje ista, u nekim državama ubiru ga u postotku (ad valorem), ili u apsolutnom iznosu ovisno o količini, ili kombinacijom tih dvoje oblika.

Kako bi se spriječilo izbjegavanje od plaćanja posebnog poreza na duhan uvedene su neke metode nadzora njegove prodaje i prometa. Jedna od tih metoda je banderolni porez. Banderolni porez je porez na duhanske prerađevine. Temeljem njega prodavatelj može prodavati samo ona pakiranja koja su zatvorena i imaju poreznu markicu «banderolu», koja pokazuje da je na taj prizvod plaćena trošarina. Također, treba napomenuiti da se plaća poseban porez na papir za cigarete i to u apsolutnom iznosu prema mjernoj jedinici (najčešće na 1000 komada) (Jelčić, Ba., 1997).

2.2.1.2. Posebni porez na promet šibica i drugih sličnih prizvoda

Trošarinu na šibice i slične proizvode uveli su kao nadopuna trošarina na duhan. Prvi put je uvedena u Rusiji 1848., Francuskoj 1871., Italiji 1895. godine.

Akcize na šibice i slične predmete (upaljači) koji služe za paljenje obuhvaćaju:

a) sredstva koja se mogu upaliti samo jednom (šibice) i oporezuju se u apsolutnom iznosu po paljenju, odnosno komadu,

b) sredstva koja se mogu upaliti više puta (upaljači), i oporezuju se prema jedinici paljenja u apsolutnom iznosu (Jelčić, Ba., 1997).

2.2.1.3. Poseban porez na kavu

Početkom 17. stoljeća jedan talijanski trgovac boravio je u Turskoj i vidio taj crni napitak pa postoje glasine da je donio prvu kavu u Veneciju 1615. godine.

Kava se počela sve češće koristiti u Europi tijekom 17. stoljeća. Pošto u državnoj blagajni nikad dosta novac, našlo se opravdanje za uvođenje trošarine na kavu, jer se to piće smatralo štetnim za zdravlje potrošača, pa radi mogućih štetnih učinaka na zdravlje onoga tko pije kavu uvela trošarina na kavu uz primjenu visokih stopa. Danas trošarina na kavu uključuje neprženu i prženu kavu, ekstrakte i esencije kave, te se ubire u apsolutnom iznosu na mjernu jedinicu. Porez na kavu je vrlo izdašan pa ne postoji vjerojatna mogućnost da se ova trošarina isključi iz poreznog sustava. Kava je proizvod masovne potrošnje i konzumacije, te stope poreza u novije vrijeme imaju tendenciju opadanja, te se vjeruje da će i nadalje opadati (Jelčić, Ba., 1997).

2.2.1.4. Poseban porez na sol

Porez na sol razvio se iz regalnog prava na sol. Trošarina se ubire u apsolutnom iznosu prema određenim mjernim jedinicama. U nekim zemljama postoje rješenja da se sol ne oporezuje kad se rabi u daljnjoj proizvodnji kao npr. kod proizvodnje slanih riba, te se nastoji ukinuti ova trošarina jer je sol za život potrebna namirnica (Jelčić, Ba. i Jelčić, Bo., 1998).

2.2.1.5. Poseban porez na žestoka pića

Posebni porezi na žestoka pića imaju dugu povijest, pa je čak 119. godine prije Krista postojao u Kini. Oporezivanje se moglo lako provesti zbog toga što za proizvodnju žestokih pića treba koristiti posebna tehnička pomagala kao npr. aparat za destilaciju (Jelčić, Ba. i Jelčić, Bo. 1998). Najčešće je poseban porez na žestoka pića ubiran za vrijeme proizvodnje, ali bilo je i slučajeva u fazi prodaje. Razlog uvođenja ove trošarine nije samo fiskalni razlog, već se ona uvela i zbog protekcionističkih mjera npr. zaštite dobrog uroda onih biljka (krumpir) za izradu žestokih pića. Danas je ovaj porezni oblik vrlo izdašan, te ima i socijalnu ulogu, jer njegovim uključivanjem u cijenu želi se utjecati na smanjenje štetnih utjecaja na zdravlje uživatelja te na obiteljski i društveni život. Osnovica tog poreza je mjerna jedinica (stupanj, odnosno količina alkohola u određenoj količini pića) te se ubire u postotku ili u apsolutnom iznosu.

2.2.1.6. Poseban porez na pjenušava vina

Taj se oblik trošarine javlja u malom broju zemalja, pjenušava vina uglavnom se oporezuju u okviru poreza na vino ili u obliku poreza na luksuznu potrošnju. Oporezivanje se obavlja ubiranjem apsolutnog iznosa po jedinici najčešće po (boci 0,75l) pjenušca. Ovaj oblik poreza

ima zanemariv učinak u ukupnim prihodima sa finacijskog stajališta (Jelčić, Ba. i Jelčić, Bo. 1998).

2.2.1.7. Poseban porez na pivo

Ovaj porez je jedan od najstarijih poreza uvedenih na potrošna dobra, i kroz povijest (najčešće u srednjem vijeku) ubirao se u raznim oblicima: kao carina, pristojba, monopol za proizvodnju i trgovinu, uporaba gradskih posuda za proizvodnju piva, zakup prava na proizvodnju i točenje piva.

Porezno opterećenje utvrđuje se u apsolutnim iznosima po mjernoj jedinici (najčešće po hektolitru), a zbog njegovog znatnog udjela u ukupnim poreznim prihodima s fiskalnog stajališta, još će dugo biti u upotrebi (Jelčić, Ba., 1997).

2.2.1.8. Poseban porez na svijetleća tijela

Poseban porez na svijetleća tijela nasljednik je poreza na svijeće kojeg su rabile neke države. Prva država koja je uvela ovaj oblik poreza je Francuska u 1873. godini (Jelčić, Ba., 1997). Danas neke zemlje ovaj porez primjenjuju na svjetleća tijela kao što su npr. žarulje, cijevi, baterije, te se ova vrsta poreza ubraja među poreze na luksuz.

2.2.1.9. Poseban porez na naftu i naftne derivate

Poseban porez na naftu i naftne derivate razvio se kao nadopuna porezu na motorna vozila. Danas se ovim porezom oporezuju razni naftni derivati kao što su avionsko gorivo (kerozin), olovni i bezolovni benzin, dizelska goriva, lož ulje (ili crvena nafta), mazut, ukapljeni naftni plin, petrolej. Porezno opterećenje se ubire u apsolutnom iznosu na osnovi mjernih jedinica najčešće (po litri ili kilogramu).

Za naftne derivate kao što su lož ulje, motorna ulja, ili pogonska goriva uobičajeno se primjenjuje niže porezno opterećenje najčešće iz socijalnih razloga (grijanje stanova, bolnica, ustanova), te ekonomskih razloga (gradski prijevoz, pogon poljoprivrednih strojeva) (Jelčić, Ba.,2001).

3. HARMONIZACIJA TROŠARINA U RH

Porezna harmonizacija odnosno usklađenje označava kordinaciju poreznih sustava članica Europske unije radi izbjegavanja nacionalnih poreznih mjera koje mogu negativno utjecati na funkcioniranje zajedničkog tržišta (Kesner- Škreb, 2007).

Kako je istaknuto u prethodnom dijelu ovoga rada, harmonizirane trošarine sastoje se od trošarinskog sustava oporezivanja alkohola i alkoholnih pića, duhanskih prerađevina, energenata i električne energije. Republika Hrvatska je od osamostaljenja promijenila porezni sustav te uvela trošarine koje za vrijeme Socijalističke Federativne Republike Jugoslavije nisu postojale. Također u skladu s članstvom Hrvatske u EU, Hrvatska je morala svoj trošarinski sustav harmonizirati u skladu sa prije navedenim smjernicama.

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. Porezni obveznik se smatra 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, uvoznik trošarinskih proizvoda, proizvođač trošarinskih proizvoda izvan sustava odgode, 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 (Kesner - Škreb, 2007).

Obveznik plaćanja trošarine je i osoba koja isporučuje ili drži trošarinske proizvode radi isporuke, 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 ovoga Zakona. Obveza obračunavanja trošarine nastaje puštanjem trošarinskih proizvoda u potrošnju na teritoriju Republike Hrvatske, osim ako ovim Zakono (NN 22/13) nije drugačije propisano. Hrvatski trošarinski sustav sastoji se od osam trošarina. Trošarine na motrorna vozila (osobne automobile, plovila i zrakoplovi), na naftne derivate, na alkohol i alkoholna pića, na pivo, na bezalkoholna pića, na duhanske prerađevine, na kavu, te trošarina na luksuzne proizvode koja se uvela tek 1999. godine.

Osim ovih harmoniziranih trošarina u poreznom sustavu Republike Hrvatske postoje i sljedeće trošarine: na kavu, na bezalkoholna pića, na osobne automobile, ostala motorna

vozila, plovila i zrakoplovi, na premiju osiguranja od automobiliske odgovornosti i premije kasko osiguranja cestovnih vozila.

3.1. Oporezivanje naftnih derivata u Hrvatskoj

Porezom na naftne derivate u Hrvatskoj oporezuje se:

- Motorni benzin (MB-86, BMB-95 i BMB-91) i ostale vrste olovnih i bezolovnih benzina neovisno o oktanskoj vrijednosti i komercijalnom nazivu,
- Dizelska goriva (D-1, D-2 i D-3) i ostale vrste dizelskih goriva neovisno o komercijalnom nazivu,
- Eurodizel – dizelsko gorivo obojeno plavom bojom,
- Ulje za loženje ekstralako i lako specijalno (EL i LS),
- Sve vrste ulja za loženje , lakog srednjeg i teškog,
- Ukapljeni naftni plin (UNP),
- Mlazno gorivo i zrakoplovni benzin,
- Sve vrste petroleja,
- Plinsko ulje,
- Kerozin,
- Električna energija,
- Bio goriva.

Tijekom godina trošarine na naftne derivate doživjele su mnoge promjene, koje prikazujemo u sljedećoj tablici. Posebni porez na naftne derivate sukladno sa Zakonom plaća se po litri derivata pri temperaturi + 15 stupnjeva C, i to:

1. motorni benzini (MB-98 i MB-86), kao i ostale vrste olovnih benzina neovisno o oktanskoj, vrijednosti i komercijalnom nazivu 1,90 kuna,
2. motorni benzini (BMB-98, BMB-95 i BMB-91), kao i ostale vrste bezolovnih benzina neovisno o oktanskoj vrijednosti i komercijalnom nazivu 1,60 kuna,
3. dizelska goriva (D-1, D-2 i D-3) 1,40 kuna,
4. ulje za loženje ekstra lako i lako specijalno (EL i S) 0,30kuna (NN 51/94).

Do prve promjene je došlo 2002. godine kada je nadležnost preuzela Carinska uprava, a ne više Porezna uprava (NN 107/01). U 2009. godini došlo je do nove promjene predmeta oporezivanja. Predmet oporezivanja jesu energenti koji se koriste kao pogonsko gorivo ili za grijanje i električna energija. Došlo je i do promjene kod trošarinske osnovice koja se ne plaća više po litri ili kilogramu već je trošarinska osnovica za energente 1000 kilograma neto mase,

te 1000 litara pri osnovnim uvjetima temperature energenta od +15 stupnjeva C, Gigajoul bruto toplinske vrijednosti odnosno kubni metar pojedinoga trošarinskog proizvoda, a trošarinska osnovica za električnu energiju je količina električne energije mjerena u Megawat satima (NN 83/09).

Do izmjena je došlo i kod cijena naftnih derivata (UNP, sve vrste petroleja, ugljen i koks) za pogon i za grijanje, gdje je cijena za pogon viša nego cijena za grijanje, te imamo trošarinu na nove derivate (kerozin, plinsko ulje, ele.energija i bio goriva).

Tablica 1. *Stope trošarina na naftne derivate u Hrvatskoj od 1994. do 2014. godine*

Trošarina po litri (u kn)	**1994.**	**1998.**	**1999.**	**2000.**	**2000.**	**2002.**	**2009.**	**2012.**	**2012.**	**2013.***	**2013.**	**2013.**	**2014.**	**2015.**
NN	51/94	54/97	67/99	55/00	101/ 00	27/01	83/09	83/12	137/12	22/13	93/13	109/2013	48/2014	43/15
motorni benzin (MB-98 i MB-86)	1,90	1,90	2,10	3,50	2,90	2,40	3.600,00	3.600,00	3.801,00	3.801,00	4.000,00	4.100,00	4.300,00	4.500,00
bezolovni motorni benzini (BMB-98, BMB-95 i BMB-91)	1,60	1,60	1,80	3,00	2,40	1,90	2.850,00	2.950,00	3.151,00	3.151,00	3.360,00	3.460,00	3.660,00	3.860,00
dizelska goriva (D-1, D-2 i D-3)	1,40	1,40	1,60	2,10	1,50	1,00								
eurodizel obojen plavom bojom	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00								
ulje za loženje ekstra lako i lako specijalno (EL,LS)	0,30	0,30	0,30	0,30	0,30	0,30								
Trošarina po kilogramu														
sve vrste ulja za loženje, lakog, srednjega i teškoga	(mazut) 0,00	(mazut) 1,40	0,00	0,00	0,00	0,00	110,00	110,00	110,00	160,00	160,00	160,00	160,00	160,00
Prirodni plin							0,00 0,00*	0,00 0,00*	0,00 0,00*	0,00 4,05# 8,10#	0,00 4,05# 8,10#	0,00 4,05# 8,10#	0,00 4,05# 8,10#	0,00 4,05# 8,10#
ukapljeni naftni plin	0,00	0,10	0,10	0,10	0,10	0,10	912,50 0,00*	912,50 0,00*	912,50 0,00*	100,00 100,00*	100,00 100,00*	100,00 100,00*	100,00 100,00*	100,00 100,00*
mlazno gorivo i zrakoplovni benzin	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00								
sve vrste petroleja	0,00	1,40	1,40	1,40	1,40	1,40	2.200,00 1.752,00*	2.200,00 1.752,00*	2.200,00 1.752,00*	2.660,00 1.752,00*	2.660,00 1.752,00*	2.660,00 1.752,00*	2.660,00 1.752,00*	2.660,00 1.752,00*
ugljen i koks	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2,20*	2,20*	2,20*	2,30	2,30	2,30	2,30	2,30
plinsko ulje							2.200,00 300,00*	2.050,00	2.354,00 343,00*	2.450,50 343,00*	2.560,00 423,00*	2.660,00 423,00*	2.860,00 423,00*	3.060,00 423,00*
kerozin							2.200,00 1.752,00	2.200,00 1.752,00*	2.243,00 1.752,00*	2.450,50 1.752,00*	2.560,00 1.752,00*	2.660,00 1.752,00*	2.660,00 1.752,00*	2.660,00 1.752,00*
El.energija (MWh)							0,00	0,00	0,00	3,75 7,50*	3,75 7,50*	3,75 7,50*	3,75 7,50*	3,75 7,50*
biogoriva							0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

*Napomene: * razlikuju se cijene za pogon i za grijanje, ovom oznakom su označene cijene za grijanje koje su niže od cijena za pogon.*

#razlikuju se cijene grijanja za poslovnu i ne poslovnu uporabu, za neposlovnu uporabu cjene su veće.

Izvor: Kuliš (2005), NN 51/94 do NN 43/15

Iz tablice se može vidjeti da se od 2009. godine promijenio način obračuna porezne osnovice, jer je do tada osnovicu činila 1 L i 1 kg, što je utjecalo na porast iznosa trošarine gotovo za dvostruko. U 2013. godini nije došlo do značajnih promjena osim kod prirodnog plina gdje se uvela trošarina koja se djeli na tri djela za pogon, grijanje za poslovnu uporabu i grijanje za neposlovnu uporabu. Kad bi usporedili trošarinu iz 2014. godine s trošarinom iz 1994. godine vidimo da je osim promjene osnovice porasla i cijena naftnih derivata je za više od dvostruko.

3.1.1. Obračun trošarine na naftne derivate u Republici Hrvatskoj

Prilikom obračuna trošarine na naftne derivate porezni obveznici moraju nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema svome sjedištu prijaviti mjesto i smještaj proizvođačkih i veleprodajnih skladišta naftnih derivata. Prijava se mora podnijeti u roku od 8 dana od dana stupanja na snagu ovoga Zakona, odnosno 8 dana prije puštanja skladišta u promet. Prijava mora sadržavati vrstu derivata koja se skladišti, zapremninu skladišnog prostora (rezervoara) u litrama ili kilogramima ovisno o vrsti derivata, popis rezervoara prema broju, tvornički broj rezervoara – evidencijski broj (NN 51/94).

Tablica 2. *Obračun trošarine na naftne derivate u 1994. godini u kn*

Trošarina po litri	**Trošarina**	**Količina**	**Iznos trošarine**
motorni benzin (MB-98 i MB-86)	1,90	100	190,00
bezolovni motorni benzini (BMB-98, BMB-95 i BMB-91)	1,60	100	160,00
dizelska goriva (D-1, D-2 i D-3)	1,40	100	140,00
ulje za loženje ekstra lako i lako specijalno (EL,LS)	0,30	100	30,00

Izvor: NN 51/94

U 1994. godini trošarina se plaćala po litri ili po kilogramu ovisno o derivatu. U tablici možemo vidjeti da se oporezuju proizvodi samo po litri što znači da ostali derivati koji se mjere po kilogramu nisu oporezivi te godine kao što su ukapljeni naftni plin, mlazno gorivo i zrakoplovni benzin, sve vrste petroleja, ugljen i koks. Imamo dvije vrste benzina olovni i bezolovni i vidimo da je trošarina s istim brojem oktanskih vrijednosti na olovni benzin viša nego na bezolovni, a razlog bi mogao biti veće zagađenje okoliša olovnim benzinom, jer prilikom izgaranja olovnog benzina dolazi do oksidacije te olovo izlazi u obliku prašine što dodatno zagađuje okoliš.

Tablica 3. *Obračun trošarine na naftne derivate u 2013.godini u kn*

Benzin na 1000L	**Trošarina**	**Količina**	**Iznos trošarine**
motorni benzin (MB-98 i MB-86)	3.801,00	100L	380,10
bezolovni motorni benzini (BMB-98, BMB-95 i BMB-91)	3.151,00	100L	315,10
Ostalo na 1000Kg	**Trošarina**	**Količina**	**Iznos trošarine**
sve vrste ulja za loženje, lakog, srednjega i teškoga	160,00	100Kg	16,00
prirodni plin	0,00 4,05# 8,10#	100Kg	0,00 0,0405 0,0810
ukapljeni naftni plin	100,00 100,00*	100Kg	10,00 10,00
sve vrste petroleja	2.660,00 1.752,00*	100Kg	266,00 175,20
ugljen i koks	230,00	100Kg	23,00
plinsko ulje	2.450,50 343,00*	100Kg	245,05 34,3
kerozin	2.450,50 1.752,00*	100Kg	245,05 175,2
el.energija (MWh)	3,75 7,50*	100Kg	0,0375 0,0750

*Napomena: *cijene za grijanje niže, niže su od cijena za pogon*

#cijene grijanja za poslovnu i ne poslovnu uporabu, cijena za poslovnu uporabu je jeftinija

Izvor: NN 22/13

U 2013. godini proširen je broj predmeta oporezivanja kao što su prirodni plin, ukapljeni naftni plin, sve vrste petroleja, ugljen i koks, plinsko ulje, kerozin, el. energija. Trošarina se obračunava na 1000L ili 1000Kg ovisno o derivatu. Iz tablice možemo vidjeti da su cijene benzina dvostruko veće za olovni benzin i skoro dvostruko veće za bezolovni benzin u odnosu na 1994. godinu.

Cijena goriva se utvrđuje po sljedećoj jednadžbi

$$\begin{matrix} 1 & & 2 & & 3 & & 4 & & 5 \end{matrix}$$

$$cijena = \left(\begin{matrix} cijena derivata na \\ mediteranskoj burzi \\ pretvorena u kune \end{matrix} + \begin{matrix} naknada agenciji \\ za naftne zalihe \\ HANDA \end{matrix} \right) \text{x } koeficijent + \begin{matrix} naknada operateru \\ tržišta energije \\ HROTE \end{matrix} + \begin{matrix} premija \\ energetskog \\ subjekta \end{matrix} \quad (1)$$

Izvor: NN 144/12

Za utvrđivanje cijene goriva koristi se jednadžba kojom se dobiva cijena goriva bez trošarine i bez poreza. Stavka 1 je prosječna cijena naftnog derivata na mediteranskoj burzi po metričkoj

toni. Derivat može biti benzin, olovni, bezolovni, zatim dizel i drugi derivati prerađeni iz sirove nafte. Cijene su iskazane u dolarima na mediteranskoj burzi, a vrijednost konvertiramo u kune prema srednjem tečaju HNB-a. Stavka 2 je namet koji se plaća Agenciji za obvezne zalihe nafte i naftnih derivata (HANDA). HANDA je osnovana s ciljem da omogući u slučaju krize ili ratnog stanja državi zalihe naftnih derivata u kriznim situacijama. Visinu naknade određuje vlada jednom godišnje, a za 2013. godinu iznosila je 200 kn/ mt (metrička tona). Stavka 3 je koeficijent, radi se o masi jedne litre goriva. Stavka 4 je naknada Hrvatskom operateru tržišta energije (HROTE). Visina nameta za 2013. godinu iznosila je 0,03 kn po litri goriva stavljenog na tržište. Stavka 5 je premija odnosno prihod tvrtci koja dobavlja i isporučuje gorivo. Za sve vrste motornih benzina i dizelsko gorivo euro dizel iznosi 0,66 kn/l.

Primjer: Obračun maloprodajne cijene na bezolovni benzin

U koliko INA naftna kompanija kupi 1000 L bezolovnog benzina na mediteranskoj burzi trošarinu bismo obračunali na sljedeći način:

1. bezolovni benzin 1000L ili 1 mt je 775kg,
2. prema srednjem tečaju HNB-a u kolovozu 1USD iznosi 6,00 kn
3. trošarina početkom rujna 2013. godine iznosi 3.460,00 kn u skladu sa zakonom

C=(6000+0,2)x0,000755+0,03+0,66 = 5,22 kn/l

Dobili smo cijenu 1 L bezolovnog benzina bez obračunate trošarine i poreza, pa ukoliko bismo željeli dobiti maloprodajnu cijenu potrebno je obračunati trošarinu i porez na dodanu vrijednost.

Cmax= (5,22+3,46) x 25% = 10,85 kn/l

Cijenu od 5,22 kn/l plaća INA naftna kompanija, dok cijenu od 10,85 kn/l plaćaju kupci na benzinskoj postaji.

Raspodjela prihoda od trošarine na naftu i naftne derivate ima jasno specificiranu namjenu, pa na svaki plaćeni litar benzinskog ili dizelskog goriva porezni obveznici uplate:

1) 1 kn za financiranje građenja i održavanja javnih cesta (Zakon o cestama, čl. 91 – NN 148/13.), od čega 20 lipa odlazi na račun Hrvatskih autocesta d.o.o. (HAC), a 80 lipa na račun Hrvatskih cesta d.o.o. (HC),

2) 20 lipa iz svake litre goriva porezni obveznici plaćaju za financiranje željezničke infrastrukture (Zakon o željeznici, čl. 21.a – NN 94/13., 148/13.) što odlazi na račun HŽ Infrastrukture d.o.o. (Sopek i Škoc, 2015).

3.2. Oporezivanje duhanskih proizvoda u Hrvatskoj

Trošarina na duhanske proizvode uvodi se u hrvatski porezni sustav 1994. godine. Nadležnost oporezivanja od 2002. godine prelazi s Porezne uprave na Carinsku upravu. Oporezuju se cigarete te ostali duhanski proizvodi (cigare, cigarilosi, duhan za lulu, duhan za pušenje, šmrkanje, žvakanje i drugi duhanski proizvodi). Porezni obveznici su proizvođači i uvoznici duhanskih proizvoda (Kuliš, 2005).

Tijekom dvadesetogodišnjeg oporezivanja duhanskih proizvoda došlo je do promjena u pogledu osnovice, visine i načina oporezivanja. U sljedećoj tablici prikazano je oporezivanje duhana i duhanskih proizvoda u razdoblju od dvadeset godina. Glede predmeta oporezivanja cigareta došlo je do čestih promjena pri oporezivanju sitno rezanog duhana i ostalog duhana za pušenje koji prethodno nije bio oporeziv.

Porezna osnovica 1994. godine iznosi za:

- cigarete - paketić od 20 komada cigareta standardne dužine 84 mm (+ - 2 mm),
- za duhan - 1.000 grama,
- za cigare - komad,
- za cigarilose - paketić od 20 komada (NN 51/94).

Do 1999. godine nije se značajnije mijenjala osnovica, već se cijena i standardna dužine cigareta, koja nije više 84 mm (+ - 2mm) već je 120 mm (+ - 2 mm) (NN 67/99).

Do značajnije promjene dolazi 2008. godine kad porezna osnovica koja nije više paketić od 20 komada, već 1000 komada cigareta dužine 9 cm bez filtra, te se mjenja i visina poreza. Posebni porez na cigarete plaća se kao dvokomponentni porez i to kao specifični posebni porez propisan u određenom iznosu za količinu od 1.000 komada cigareta i kao proporcionalni posebni porez propisan u određenom postotku od maloprodajne cijene cigareta (NN152 /08).

Nova promjena dolazi na snagu 2009. godine kada skupine A, B i C koje su se oporezivale jednakom visinom i proporcionalnim porezom, se spajaju u jednu skupinu. U 2012. godini došlo je do promjene u visini trošarine pri čemu minimalna trošarina na cigarete iznosi 486,00 kn za 1000 komada cigareta i plaća se ako je iznos ukupne obračunate trošarine niži od minimalno propisane (NN 43/15). S obzirom da su kako smo prethodno naveli skupine A, B i C od 2009. godine formirane u jednu jedinstvenu skupinu, možemo vidjeti da je novijim obračunom trošarine ista porasla za 32% u odnosu na 2008. godinu. Proporcionalni porez koji je 2008. godine iznosio 30% u 2015. godini iznosi 38% od maloprodajne cijene. Minimalna

trošarina 2009. godine iznosila je 375,00 kn na 1000 komada, a prema zadnjoj izmjeni od 16. travnja 2015. godine iznosi 648,00 kn na 1000 komada što čini povećanje od gotovo 73%.

Tablica 4. *Stope trošarina na duhan i duhanske proizvode od 1994. do 2014. godine*

Trošarina u (kn)	**1994.**	**1995.**	**1999.**	**1999.**	**2000.**	**2001.#**	**2002.**	**2004.**	**2008.**	**2009.**	**2010.**	**2011.**	**2012.**	**2013**	**2013.**	**2014.**	**2015.**
NN	51/94	56/95	67/99	105/99	55/00	107/01	136/02	95/04	152/08	83/09	102/2010		131/12	22/13	66/13	30/14	43/15
Cigarete																	
strane	8,50	8,50	8,50	8,50	8,50	8,50	8,50	8,50									
licencne	7,50	7,50	7,50	7,50	7,50	7,50	7,50	7,50									
strane u slobodnim zonama	7,50	7,50	7,50	7,50	7,50	7,50	7,50	7,50									
domaći, duhan iz uvoza 40%	4,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00									
domaće, tvrdi omot	3,20	4,20	4,20	4,20	4,20	4,20	4,20	4,20									
domaće, meki omot	2,50	3,50	3,50	3,50	3,50	3,50	3,50	3,50									
skupina A (popularna)	2,50	2,50	3,90	4,50	5,00	5,00	5,00	5,50	175,00	180,00* i PT 30% od MPC	180,00* i PT 33% od MPC	180,00* i PT 33% od MPC	180,00* i PT 36% od MPC	180,00* i PT 36% od MPC	197,00* i PT 37% od MPC	210,00* i PT 37% od MPC	230,00* i PT 38% od MPC
skupina B (standardna)	3,20	3,20	4,30	4,90	5,40	5,40	5,40	6,40	197,50								
skupina C (ekstra)	7,50	7,50	7,00	8,10	8,90	8,90	8,90	10,90	310,00								
Ostali duhanski proizvodi																	
uvozni duhan	56,00	56,00	56,00	56,00	56,00	56,00	56,00	56,00									
domaći duhan	28,00	28,00	35,00	38,00	38,00	38,00	38,00	38,00									
cigare (komad)	0,60	0,60	1,00	1,10	1,10	1,10	1,10	4,10		1100,00	1100,00	1100,00	1100,00	600,00	600,00	600,00	600,00
cigarilosi (paketić od 20 kom)	4,00	4,00	4,00	4,40	4,40	4,40	4,40	4,40		220,00	220,00	220,00	220,00	600,00	600,00	600,00	600,00
sitno rezani duhan										136,00	136,00	234,00	325,00	351,00	450,00	520,00	550,00
ostali duhan za pušenje										92,00	92,00	146,00	146,00	296,00	380,00	450,00	500,00

*Napomena: *2009. Uvodi se minimalna trošarina na 1000kom.*

Izvor: Kuliš (2005) , NN 51/94 do NN 43/15

3.2.1. Obračun trošarine na duhanske proizvode

Porezna obveza na duhanske proizvode nastane prilikom preuzimanja nadzornih markica. Posebni porez na duhanske prerađevine porezni obveznici-proizvođači moraju uplatiti u roku od 15 dana od dana kada su preuzete markice (NN 51/94).

Tablica 5. *Obračun trošarine na duhanske proizvode u 1994. godini u kn*

Cigarete (paketić)	**Trošarina**	**Količina**	**Iznos trošarine**
Strane	8,50	5	42,50
Licencne	7,50	5	37,50
Strane u slobodnim zonama	7,50	5	37,50
Domaći, duhan iz uvoza 40%	4,00	5	20,00
Domaće, tvrdi omot	3,20	5	16,00
Domaće, meki omot	2,50	5	12,50
Skupina A (popularna)	2,50	5	12,50
Skupina B (standardna)	3,20	5	16,00
Skupina C (ekstra)	7,50	5	37,50
Ostali duhanski proizvodi	**Trošarina**	**Količina (gram)**	**Iznos tršarine**
Uvozni duhan	56,00	5000	280,00
Domaći duhan	28,00	5000	140,00
Cigare (komad)	0,60	5	3,00
Cigarilosi (paketić od 20 kom)	4,00	5	20,00

Izvor: NN 51/94

Tablica prikazuje trošarine na duhanske prerađevine u 1994. godini. Cigarete su se oporezivale po paketićima koji je sadržavao 20 cigareta dužine 84 mm (+-2 mm), duhanski proizvodi kao što su uvozni duhan, domaći duhan oporezivali su se po kilogramu, cigare po komadu i cigarilosi po paketiću od 20 kom.

Tablica prikazuje oporezivanje duhanskih proizvoda u 2013. godini. Iz tablice možemo vidjeti da je došlo do promjene predmeta oporezivanja i visine trošarine. Do razlike u visini trošarine došlo je zato jer se cigarete, cigarilosi i cigare oporezuju na 1000 komada i zbog proporcionalne trošarine od maloprodajne cijene za cigarete. Minimalna trošarina iznosi 567,00 kn, i treba se platiti u slučaju kada je obračunata trošarina manja od navedenog iznosa minimalne trošarine. Predmeti oporezivanja također se razlikuju:

a) ukinute su skupine cigareta A, B, C to je sad jedan predmet oporezivanja,

b) ukinuta je trošarina na uvozni i domaći duhan, i zamijenjena trošarinom na sitno rezani i ostali duhan za pušenje koji se također oporezuju prema kilogramu, te se mijenja i definicija dužina cigareta bez filtra ili usnika (NN 22/13).

Tablica 6. *Obračun trošarine na duhanske proizvode u 2013. godini u kn*

Trošarinska osnovica (1000kom)	**Količina (komad)**	**MPC po paketiću**	**MPC za 1000kom**	**Proporcionalna trošarina od maloprodajne cijene 37% na 1000 kom**	**Specifična trošarina**	**Iznos trošarine**
Cigarete	1000	20,00	1000,00	370,00	197,00	567,00
Cigare	1000	-	-	-	600,00	600,00
Cigarilosi	1000	-	-	-	600,00	600,00
Ostali duhan	**Količina (kg)**	**-**	**-**	**-**	**Specifična trošarina**	**Iznos trošarine**
Sitno rezani duhan(1Kg)	5	-	-	-	450,00	2.250,00
Ostali duhan za pušenje(1Kg)	5	-	-	-	380,00	1.900,00

Izvor: NN 22/13

Tablica 7. *Obračun trošarine na cigarete vrste York i Marlboro, količina 1000 komada u kn*

Marka cigareta	**Broj cigareta u paketiću**	**MPC po paketiću**	**MPC za 1000 komada cigareta u**	**Proporcionalna trošarina 37% od MPC za 1000 komada**	**Specifična trošarina za 1000 komada**	**Ukupna proporcionalna i specifična trošarina za 1000 komada**
York	20	19,00	950,00	351,50	197,00	567,00
Marlboro	20	25,00	1.250,00	462,50	197,00	659,50

Izvor:carinska uprava, tabelarni prikaz proporcionalne i specifične trošarine na cigarete

Tablica prikazuje obračun trošarine na cigarete vrste York i Marlboro. Obje vrste cigareta sadrže 20 cigareta u paketiću, razlika je u maloprodajnoj cijeni po paketiću, gdje možemo vidjeti da je Marlboro skuplji od Yorka, pa je zato i obračun trošarine drugačiji tj. veći je iznos proporcionalne trošarine, dok je specifična trošarina jednaka, što je u skladu sa Zakonom. Kako je navedeno prije, minimalna trošarina iznosi 567,00 kn na 1000 komada cigareta, a u ovom slučaju kod vrste York ukupna trošarina iznosi 548,50 kn na 1000 komada te je niža od 567,00 kn, pa se zbog toga na cigarete York plaća trošarina od 567,00 kn, dok kod Marlboro cigareta koje su skuplje i iznos prelazi minimalnu trošarinu, trošarina se plaća prema obračunatom iznosu od 659,50 kn.

3.3. Oporezivanje alkohola i piva u Hrvatskoj

U dvadesetogodišnjoj primjeni propisa o oporezivanju alkohola i alkoholnih pića te piva u Hrvatskoj nije došlo do značajnih promjena. Cilj i svrha oporezivanja ostali su isti, jedino se mijenjala visina trošarine.

U poreznom sustavu EU oporezivanje alkohola i piva određeno je jednim propisom, dok je u hrvatskom zakonodavstvu oporezivanje alkohola određeno Zakonom o posebnom porezu na alkohol, a oporezivanje piva Zakonom o posebnom porezu na pivo (Kuliš, 2005).

Tablica 8. *Visina trošarina na alkohol i alkoholna pića od 1994. do 2002. godine u kn*

NN	51/94	141/98	55/00	67/01	107/01	136/02
Po litri apsolutnog alkohola u piću					nadležnost carinske uprave	
	30,00 domaći	40,00	80,00	60,00	60,00	60,00
	60,00 uvozni					

Izvor: Kuliš (2005), NN 51/94 do NN 136/02

Predmet oporezivanja jest alkohol i alkoholna pića. Alkoholom se smatra u smislu ovog zakona etilni alkohol dobiven vrenjem melase šećerne repe, šećerne trske, žitarica, krumpira i drugih ugljikohidratnih poljoprivrednih sirovina i njihovih smjesa, alkohol sadržan u vinskom destilatu i drugim destilatima dobivenim od prevrelog masulja voća ili matičnog voćnog soka ili voćne komine te etilni alkohol dobiven od drugih sirovina. Alkoholnim pićima prema Zakonu smatraju se pića koja sadrže više od 2% alkohola i stavljaju se u promet u bocama ili drugoj prikladnoj ambalaži pod nazivom alkoholna pića (NN 136/02). Porezna osnovica posebnog poreza na alkohol i alkoholna pića jest litra apsolutnog alkohola sadržena u etilnom alkoholu, destilatima i alkoholnim pićima koji se izražava u volumnim postocima mjerenim pri temperaturi 20°C (NN 51/94). Porezni obveznici posebnog poreza na alkohol i alkoholnih pića jesu pravne ili fizičke osobe proizvođači ili uvoznici alkohola ili alkoholnih pića (NN 51/94).

Kod trošarina na alkohol nije došlo do značajnih promjena u poreznoj osnovici, ali možemo vidjeti da je visina porezne stope porasla dvostruko u odnosu na 1994. godinu. Došlo je do promjene u nadležnosti i prikupljanju prihoda koje je prije obavljala Porezna uprava, a od 2002. godine isto preuzima Carinska uprava (NN 107/01).

Tablica 9. *Visina trošarine na pivo od 1994. do 2002. godine u kn*

NN	51/94	139/97	55/00	107/01	136/02
Po hektolitru domaćeg ili uvezenog piva				nadležnost Carinske uprave	
Domaće uvezeno		80,00	120,00	200,00	200,00
Domaće	80,00				
Uvezeno	120,00				
Bezalkoholno do 0,5% (vol./vol.) alkohola		40,00	60,00	60,00	60,00

Izvor: Kuliš (2005), NN 51/94 do NN 136/02

Predmet oporezivanja jest pivo koje se proizvodi na području Republike Hrvatske ili uvozi na carinsko područje Republike Hrvatske bez obzira na jačinu, vrstu, sastojke i druga obilježja. Pivom se smatra pjenušavo osvježavajuće piće s određenom količinom CO2 i alkohola, dobiveno od vode, ječmenog slada, kvasca, nesladovanih žitarica i hmelja, koje se stavlja u promet kao pivo. Porezni obveznik jesu pivovare, pivari i druge pravne i fizičke osobe koje proizvode ili daju proizvoditi pivo za svoj račun te osobe koje na carinsko područje Republike Hrvatske uvoze, unose ili primaju pivo, osim osoba i količina koje su, prema posebnim propisima, oslobođene od plaćanja carine. Pivovarom, u smislu Zakona, smatraju se pogoni i postrojenja za proizvodnju, obradu, zrenje, uskladištenje i punjenje piva, skladišta za sastojke namijenjene proizvodnji i obradi piva natočenog piva, radionice za održavanje pogona i uprave, potom prostorije i površine za manipulaciju i transport te druge s njima povezane površine i uređaji ako se koriste u svrhu proizvodnje piva. Posebni porez na pivo plaća se po hektolitru proizvedenog ili uvezenog piva. Ako se pivo isporučuje u drugim mjernim jedinicama (1 litra, 0,5 litre, 0,3 litre i drugo), isporučene se količine preračunavaju u hektolitre radi obračuna posebnog poreza na pivo (NN51/94).

Tablica 10. *Visina trošarina na alkohol i alkoholna pića od 2009. do 2013. godine u kn*

NN	83/09	22/13
Trošarina na pivo	40,00	40,00
Mirna pjenušava vina	0,00	0,00
Pića dobivena vrenjem	0,00	0,00
Među.proizvodi s udjelom stvarnog alkohola jednak ili veći od 15%	800,00	800,00
Među.proizvodi s udjelom stvarnog alkohola manjim od 15%	500,00	500,00
Etilni alkohol	5.300,00	5.300,00

Izvor: NN 83/09 do NN 22/13

U 2009. godini dolazi do izmjene predmeta oporezivanja, pa u tablici možemo vidjeti nove definirane predmete oporezivanja: pivo, mirna pjenušava vina, pića dobivena vrenjem,

međuproizvodi sa udjelom alkohola jednak ili većim od 15%, međuproizvodi s udjelom alkohola manjim od 15% i etilni alkohol.

Člankom 1. Uredbe Vijeća (EEC) broj 2658/87 propisano je da Komisija uspostavlja nomenklaturu robe, pod nazivom «Kombinirana nomenklatura» (KN), koja pokriva zahtjeve usklađenja proizvoda Zajedničke carinske tarife, vanjsko-trgovinske statistike Zajednice i drugih politika Zajednice koje se primjenjuju u trgovini s trećim zemljama[1].

3.3.1. Obračun trošarine na alkohol i alkoholne proizvode

Obveza obračunavanja posebnog poreza na alkohol ili alkoholna pića nastaje prilikom otpreme alkohola i alkoholnih pića iz proizvodnje odnosno skladišta proizvođača, pri uvozu uključujući i uvoz preko konsignacijskog skladišta, u trenutku carinjenja ili isporuke alkohola ili alkoholnih pića slobodnim carinskim prodavaonicama, specijaliziranim skladištima i slobodnim zonama, u trenutku uzimanja alkohola ili alkoholnih pića za vlastitu krajnju potrošnju, u trenutku utvrđivanja manjka, tehnološkog, skladišnog i transportnog kala, rastepa i loma u visini većoj od visine utvrđene Zakonom te u trenutku podnošenja godišnje prijave.

[1] Mirna i pjenušava vina ovim Zakonom se smatraju proizvodi koji su obuhvaćeni tarifnim oznakama KN 2204 i 2205, osim pjenušavog vina iz stavka 3. ovoga članka, i to: s volumnim udjelom stvarnog alkohola većim od 1,2% vol., ali ne većim od 15% vol., pod uvjetom da je sav alkohol sadržan u gotovom proizvodu nastao vrenjem, s volumnim udjelom stvarnog alkohola većim od 15% vol., ali ne većim od 18% vol., pod uvjetom da su proizvedeni bez ikakvog obogaćivanja i da je sav alkohol sadržan u gotovom proizvodu nastao vrenjem. Ostala pjenušava pića koja se dobivaju vrenjem osim piva i vina su svi proizvodi obuhvaćeni tarifnim oznakama KN 2206 00 31 i 2206 00 39, kao i proizvodi koji su obuhvaćeni oznakama KN 2204 10, 2204 21 10, 2204 29 10 i 2205, a koji nisu navedeni u članku 55. ovoga Zakona, i koji su: punjeni u boce s posebnim čepom za pjenušava vina u obliku gljive, pričvršćenim na poseban način ili koji imaju zbog otopljenog ugljičnog dioksida povišeni tlak od tri ili više bara, s volumnim udjelom stvarnog alkohola većim od 1,2% vol., ali ne većim od 13% vol., s volumnim udjelom stvarnog alkohola većim od 13% vol., ali ne većim od 15% vol., pod uvjetom da je sav alkohol sadržan u gotovom proizvodu nastao vrenjem. Etilnim alkoholom ovim Zakonom se smatra svi proizvodi obuhvaćeni tarifnim oznakama KN 2207 i 2208 s volumnim udjelom alkohola većim od 1,2% vol., neovisno o tome jesu li ti proizvodi sastavni dio nekog proizvoda razvrstanog u drugo poglavlje Kombinirane nomenklature, proizvodi obuhvaćeni tarifnim oznakama KN 2204, 2205 i 2206 s volumnim udjelom alkohola većim od 22% vol., proizvodi koji sadrže alkohol za piće bez obzira da li je u otopini ili ne.Trošarinska osnovica na pivo je 1% volumnog udjela stvarnog alkohola sadržanog u jednom hektolitru (100L) gotovog proizvoda, trošarinska osnovica na vino, ostala pića dobivena vrenjem osim piva i vina te međuproizvode je jedan hektolitar gotovog proizvoda i trošarinska osnovica na etilni alkohol je jedan hektolitar čistog alkohola izraženog u volumnim postocima mjerenim pri temperaturi od 20°C(NN83/09).

Tablica 11. *Obračun trošarine na alkohol i alkoholna pića u 1994. godini u kn*

Alkohol	**Trošarina po litri apsolutnog alkohola u piću**	**Količina (litra)**	**Iznos trošarine**
Domaći	30,00	100	3.000,00
Uvozni	60,00	100	6.000,00

Izvor: NN 51/94

Tablica prikazuje oporezivanje alkohola posebnim porezom na promet prema Zakonu (NN 51/94). Predmet oporezivanja su domaći i uvozni alkohol po litri apsolutnog alkohola u piću. Visina poreza na domaći alkohol iznosi 30,00 kn po litri, dok za uvozni alkohol iznosi 60,00 kn po litri što je dvostruko veće, pa tako i iznos trošarine na 100 litara za domaći alkohol iznosi 3.000,00 kn, a uvozni alkohol 6.000,00 kn.

Tablica 12. *Obračun trošarine na pivo u 1994. godini u kn*

Pivo	**Trošarina po hektolitru piva**	**Količina (hektolitar)**	**Iznos trošarine**
Domaće	80,00	2	160,00
Uvezeno	120,00	2	240,00

Izvor: NN 51/94

Tablica prikazuje primjer obračuna trošarine na pivo koje je u europskim zemljama oporezivo kao alkohol tj. spadaju pod isti Zakon, dok se u Hrvatskoj oporezuje zasebno. Porezna obveza nastaje prilikom otpreme (izlaska) piva iz pivovare ili postrojenja za proizvodnju piva. Pri uvozu piva obveza obračuna posebnog poreza na pivo nastaje u trenutku carinjenja ili isporuke piva u slobodne carinske prodavaonice, specijalizirana skladišta i u slobodne zone te ako se pivo isporučuje iz proizvodnje u punionice izvan pivovare ili u distribucijski centar pivovare, obveza obračuna posebnog poreza na pivo nastaje u trenutku isporuke piva iz tih objekata (NN 51/94). Predmet oporezivanja u 1994. godini je domaće i uvezeno pivo, trošarinska osnovica je hektolitar piva, visina trošarine za domaće pivo iznosi 80,00 kn, dok za uvezeno pivo 120,00 kn. Primjerice na 2 hektolitra ili 200 litara piva kako je u tablici 12 prikazano iznos trošarine na domaće pivo iznosi 160,00 kn, a na uvezeno pivo 240,00 kn.

Tablica 13. *Obračun trošarine na alkohol i alkoholna pića u 2013. godini u kn*

Alkohol i alkoholna pića	Trošarina po hektolitru	količina (hektolitar)	Iznos trošarine
pivo	40,00	2	80,00
mirna pjenušava vina	0,00	2	0,00
pića dobivena vrenjem	0,00	2	0,00
međuproizvodi s udjelom stvarnog alkohola jednak ili veći od 15%	800,00	2	1.600,00
međuproizvodi s udjelom stvarnog alkohola manjim od 15%	500,00	2	1.000,00
etilni alkohol	5.300,00	2	10.600,00

Izvor: NN 22/13

Tablica prikazuje obračun trošarine na alkohol i alkoholna pića po navedenim izmjenama (NN 22/13). Alkoholom i alkoholnim pićima smatraju se pivo[2], vino, ostala pića dobivena vrenjem osim piva i vina, međuproizvodi te etilni alkohol. Iz tablice možemo vidjeti nastale promjene u vezi s predmetom oporezivanja, jer alkohol i pivo su oporezovani istim Zakonom. Za međuprizvod s udjelom stvarnog alkohola jednakim ili većim od 15% trošarina iznosi 800,00 kn po hektolitru što je gotovo dvostruko u odnosu na trošarinu na međuproizvode s udjelom alkohola manjim od 15% koja iznosi 500,00 kn. U tablici možemo vidjeti da na 2 hektolitra proizvoda trošarina na međuproizvode s udjelom stvarnog alkohola jednakim i većim od 15% iznosi 1.600,00 kn što je 60% više nego na međuproizvode s udjelom stvarnog alkohola manjim od 15%. Najviša trošarina po hektolitru je trošarina na etilni alkohol gdje za 2 hektolitra proizvoda odnosno etilnog alkohola visina trošarine iznosi 10.600,00 kn.

[2] Ovim Zakonom pivom se smatra svaki proizvod obuhvaćen tarifnom oznakom KN 2203 s volumnim udjelom stvarnog alkohola većim od 0,5% vol. svaki proizvod koji je mješavina piva i bezalkoholnih pića obuhvaćen tarifnom oznakom KN 2206 s volumnim udjelom stvarnog alkohola većim od 0,5% vol.

3.4. Oporezivanje kave u Hrvatskoj

Trošarina na kavu uvodi se u hrvatski porezni sustav 1993. godine kao prva trošarina. Pod kavom podrazumijeva se pržena i nepržena kava, s ili bez kofeina, kavine ljuske i opne, zamjene kave koje sadrže kavu u bilo kojem obliku i ekstrakti, esencije i koncentrati kave ili preparati na bazi kave te ostale pržene zamjene kave, ekstrakti, esencije i koncentrati tih proizvoda.

Porezni obveznik posebnog poreza na kavu jest pravna ili fizička osoba koja u carinsko područje Republike Hrvatske uvozi, unosi ili prima kavu (NN 66/93).

Tablica 14. *Visina trošarine na kavu od 1993. do 2013. godine u kn*

Predmet oporezivanja	**1993.**	**1997.**	**2000.**	**2001.**	**2005**	**2011.**	**2013.**
NN	66/93	139/97	55/00	107/01	87/05	31/11	72/13
Kava ne pržena s kofeinom i bez kofeina	1,00 DEM	3,60	5,00	Carinska uprava			
Kava pržena s kofeinom i bez kofeina	2,50 DEM	9,00	12,00				
Kavine ljuske i opne	3,00 DEM	12,00	15,00		15,00	15,00	
Zamjena kave*	4,00 DEM	15,00	20,00				
Sirova kava (uključujući i onu bez kofeina)					5,00		
Pržena kava (uključujući i onu bez kofeina) u zrnu ili mljevena					12,00		
Ne pržena kava						5,00	
Pržena kava						6,00	6,00
Ostali proizvodi od kave*					20,00	20,00	20,00
Pržena kava u gotovom proizvodu							6,00
Ostali proizvodi od kave u gotovom proizvodu							20,00

*Napomena: *ekstrakti, esencije, koncentrat kave i preparati na bazi tih ekstrakta, esencija ili ekstrakta na bazi kave*

DEM – oznaka za bivšu njemačku valutu Deutsche Mark

Izvor: NN 66/93 do NN 72/13

Tablica prikazuje visinu trošarine na kavu i proizvode od kava. Tijekom dvadestogodišnjeg oporezivanja kave došlo je do čestih promjena u visini trošarine te do izmjena predmeta oporezivanja.

U 1993. godini posebni porez na kavu plaća se na 1 kg neto težine kave prema carinskim propisima u dinarskoj protuvrijednosti tadašnje njemačke marke (DEM) prema srednjem tečaju Narodne banke Hrvatske. Predmet oporezivan ja u 1993. godini je nepržena kava s kofeinom i bez kofeina, kava pržena s kofeinom i bez kofeina, kavine ljuske i opne i zamjena kave koje sadrže kavu.

U 1997. godini došlo je do promjene visine trošarine koja nije više iskazana u stranoj valuti već je obračun u kunama. Krajem 2001. godine nadležnost preuzima Carinska uprava, a predmet oporezivanja je ostao isti. Do prve promjene predmeta oporezivanja dolazi u 2005. godini, kada kavu čine: Sirova kava (uključujući i onu bez kofeina), pržena kava (uključujući i onu bez kofeina) u zrnu ili mljevena, kavine ljuske i opne i ostali proizvodi od kave. Sljedeća promjena predmeta oporezivanja je u 2011. godini, a oporezuje se pržena kava i nepržena kava dok ostali proizvodi od kave i kavine ljuske i opne su ostali nepromjenjeni. Zadnja promjena trošarine na kavu je 2013. godine, kada dolazi do nove promjene oporezivanja te male izmjene u visini trošarine.

3.5. Oporezivanje premije osiguranja od automobilske odgovornosti i premije kasko osiguranja cestovnih vozila

Prema posebnom Zakonu o premiji osiguranja od automobilske odgovornosti i premije kasko osiguranja cestovnih vozila porezni obveznik je društvo za osiguranje koje s pravnim i fizičkim osobama sklapa ugovore i naplaćuje premije osiguranja od automobilske odgovornosti i kasko osiguranja cestovnih vozila izravno ili neizravno preko posrednika ili zastupnika.

Porezna osnovica posebnog poreza je:

a) premija osiguranja od automobilske odgovornosti koju društvo za osiguranje utvrđuje pravnoj ili fizičkoj osobi pri sklapanju ugovora o obveznom osiguranju cestovnih motornih vozila.,
b) premija kasko osiguranja cestovnih vozila koju društvo za osiguranje utvrđuje pravnoj ili fizičkoj osobi pri sklapanju ugovora o kasko osiguranju cestovnih vozila.

Porezna stopa posebnog poreza iznosi:

a) 15% od ugovorene premije osiguranja od automobilske odgovornosti,
b) 10% od ugovorene premije kasko osiguranja cestovnih vozila.

3.6 Poseban porez na motorna vozila

Poseban porez plaća se na motorna vozila namijenjena za uporabu na cestama Republike Hrvatske (NN 108/13)

Predmet oporezivanja su motorna vozila na koje nije obračunat i plaćen poseban porez u Republici Hrvatskoj koja se registriraju sukladno posebnim propisima:

1) osobni automobili i ostala motorna vozila konstruirana prvenstveno za prijevoz osoba, uključujući motorna vozila tipa karavan, kombi i trkaće automobile, osim sanitetskih vozila, dostavnih »van« vozila i vozila posebno prilagođenih za prijevoz osoba s invaliditetom,
2) motocikli (uključujući i mopede), bicikli i slična vozila s pomoćnim motorom, sa ili bez bočne prikolice,
3) »pick-up« vozila s dvostrukom kabinom,
4) »ATV« vozila.

Porezni obveznik posebnog poreza na motorna vozila je:

1) fizička i pravna osoba koja, radi uporabe na cestama u Republici Hrvatskoj, stječe motorno vozilo ili koja takvo motorno vozilo na koje nije obračunat i plaćen posebni porez uvozi ili unosi u Republiku Hrvatsku,
2) osoba koja je izvršila prenamjenu drugog motornog vozila u motorno vozilo,
3) osoba koja je nezakonito uporabila motorno vozilo na području Republike Hrvatske.

Tablica 15 prikazuje poreznu osnovicu posebnog poreza na motorna vozila koja je zapravo i cijena motornog vozila. Iz tablice možemo vidjeti različite porezne osnovice od nule pa preko 500.000,00 kn na koje se obračuna različita porezna stopa. Prilikom obračuna posebnog poreza na motorna vozila potrebno je odrediti koju vrstu goriva koristi motorno vozilo. U tablicama 16 i 17 možemo vidjeti emisiju CO2 u gramima po prijeđenom kilometru za dizelska i benzinska goriva.

Tablica 15. *Porezna osnovica i porezne stope posebnog poreza na motorna vozila na snazi od 2013. godine u RH u kn*

Porezna osnovica		%
preko	do	
0,00	100.000,00	1
100.000,01	150.000,00	2
150.000,01	200.000,00	4
200.000,01	250.000,00	6
250.000,01	300.000,00	7
300.000,01	350.000,00	8
350.000,00	400.000,00	9
400.000,01	450.000,00	11
450.000,01	500.000,00	12
500.000,01		14

Izvor: NN 108/13

Tablica 16. *Porezna osnovica i porezne stope za motorna vozila na dizelski pogon u RH*

Emisija CO2 (g/km)		%
preko	do	
86	100	1,5
101	110	2,5
111	120	3,5
121	130	7
131	140	11,5
141	160	16
161	180	18
181	200	20
201	225	23
226	250	27
251	300	29
301		31

Izvor: NN 108/13

Tablica 17. *Porezna osnovica i porezne stope za motorna vozila na benzin, UNP, prirodni plin, i dizelsko gorivo s razinom emisije ispušnih plinova EURO VI u RH*

Emisija CO2 (g/km)		%
preko	do	
91	100	1
101	110	2
111	120	3
121	130	6
131	140	10
141	160	14
161	180	16
181	200	18
201	225	21
226	250	23
251	300	27
301		29

Izvor: NN 108/13

Tablica 18. *Porezna osnovica i porezne stope posebnog poreza na motocikle prema cm3 i razinini emisije ispušnih plinova u RH*

Obujam motora u kubičnim centimetrima		%
preko	do	
51	125	2,5
126	250	3
251	400	3,5
401	600	4
601	800	4,5
801	1000	5
1001		5,5
Razina emisije ispušnih plinova		%
Euro III		5
Euro II		10
EuroI		15

Izvor: NN 108/13

Tablica prikazuje poreznu osnovicu i razinu emisije CO2 za motocikle. Prema Zakonu poseban porez na motocikle plaća se u postotku od porezne osnvice na temelju cijene motornog vozila ovisno o obujmu motora u kubičnim centimetrima prema tablici 18 i postotku od porezne osnovice na temelju razine emisije ispušnih plinova (NN 108/13).

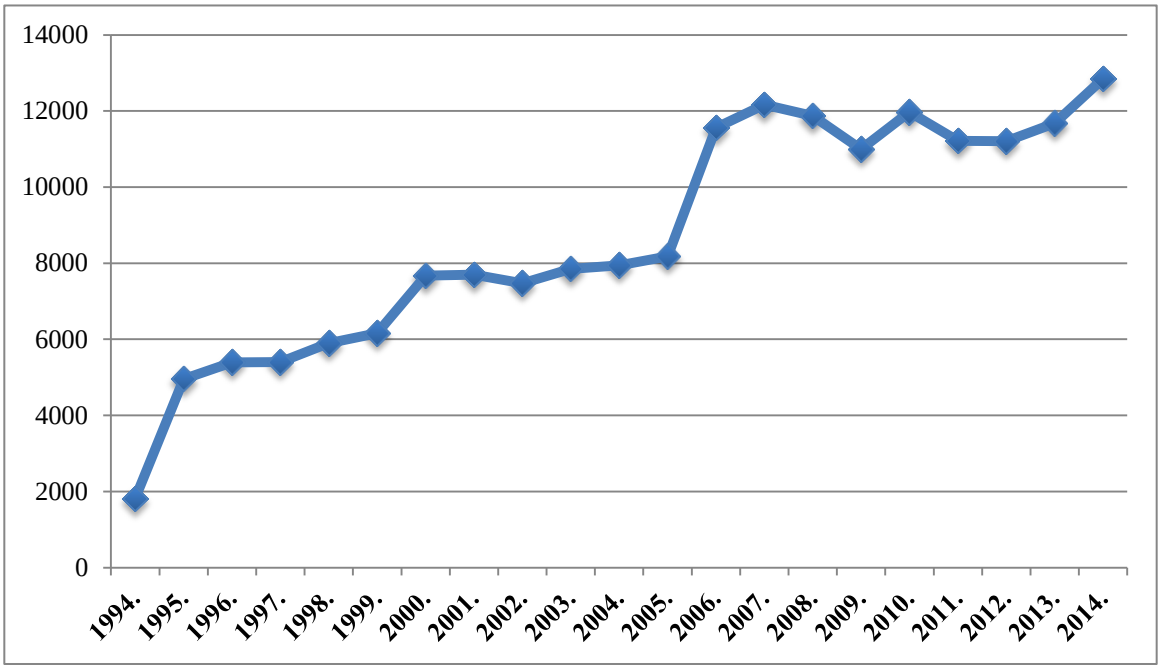
3.7. Financijski učinak trošarina

Kako smo prethodno istaknuli, posebni porezi na promet su u porezne sustave zemalja diljem svijeta uvedeni i zbog fiskalne izdašnosti. Stoga je u ovom poglavlju prikazan financijski učinak trošarina u poreznom sustavu Republike Hrvatske te je dan osvrt na isti u poreznim sustavima zemalja članica EU.

Iz navedenog prikaza moguće je uočiti trend rasta prihoda od trošarina u Hrvatskoj. Možemo vidjeti da su ovi prihodi iznosili u 1994. 1,8 milijardi kuna a u 2014. 12,8 milijardi kuna, što je povećanje od 11 milijardi kuna ili 611%.

Iz grafikona možemo vidjeti da prihodi trošarina osciliraju tijekom razdoblja od dvadeset godina. Nagli je porast vidljiv u 1995. godini, a ponajviše zbog rasta prihoda od trošarina na naftne derivate i duhanskih prerađevina. Sljedeće povećanje vidljivo je u 2000. godini, a rezultat je povećanja prihoda odnosno uvođenja trošarine na luksuzne proizvode. Do novog porasta dolazi u 2006. godini zbog povećanja prihoda od trošarine na naftne derivate sa tri na šest milijardi kuna. U 2009. godini, možemo vidjeti da dolazi do smanjenja prihoda od trošarina, a ono je rezultat usklađenja propisa s EU, te utjecaja ekonomske krize na potrošnju trošarinskih proizvoda. Nakon 2012. godine trošarine su konstantno u porastu.

Grafikon 1. *Prihodi od trošarina Republike Hrvatske u razdoblju od 1994. do 2014. godine u milijunima kn*



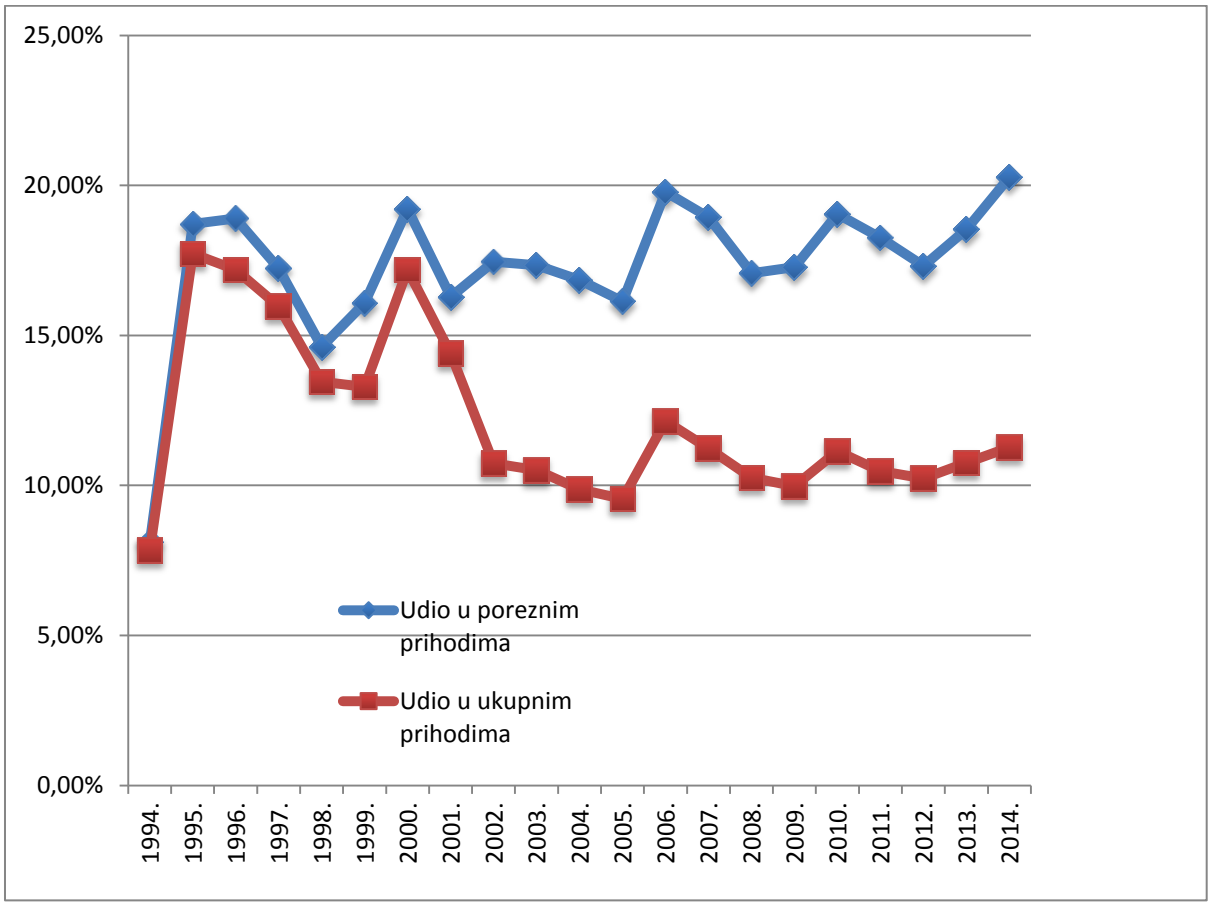
Izvor: Ministarstvo financija Republike Hrvatske,1994. – 2014. godine publikacije – Godišnjaci Ministarstva

Ako sagledamo značaj ovih prihoda u strukturi ukupnih prihoda proračuna Hrvatske možemo istaknuti da u prosjeku oni čine 17% poreznih prihoda, odnosno 12% ukupnih prihoda proračuna RH.

Porezni prihodi u proračunu RH čine: porez na dobit, porez na dohodak, porez na promet nekretnina, porez na promet dobara i usluga, trošarine, carine i carinske pristojbe i ostali porezi.

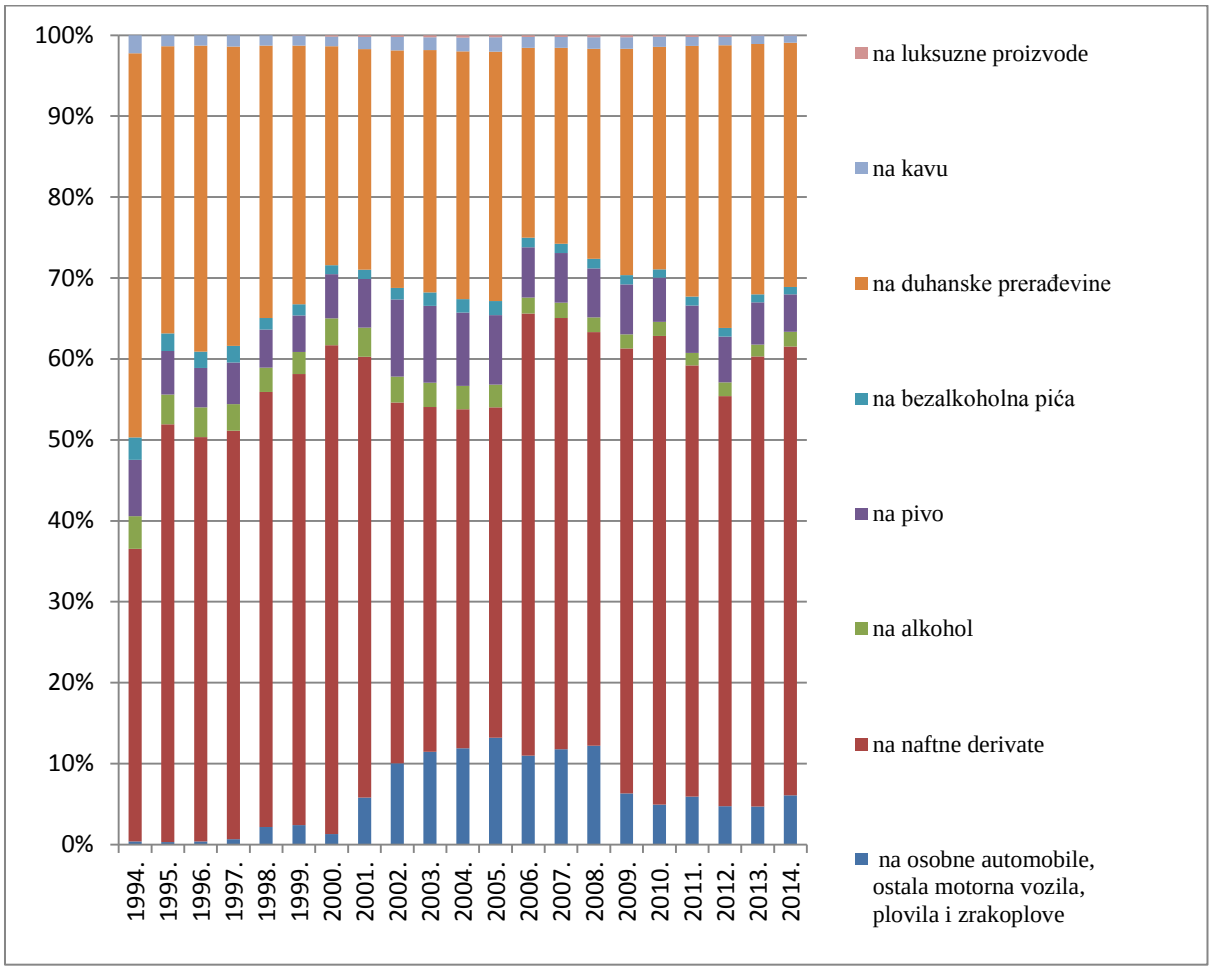
Grafikon prikazuje udio trošarina u poreznim prihodima RH kroz 20 godina. Prihodi od trošarina su u 1994. godini iznosili 1.8 milijarda kn ili 8,10% poreznih prihoda, dok je njihov udio u proračunskim prihodima 7,8. U 1998. godini došlo je do smanjenja udjela bez obzira na nominalan porast trošarinskih prihoda, jer je 1998. godine uveden PDV zbog čijeg je obračuna došlo do značajnog porasta poreznih prihoda, te je proračunski saldo bio u suficitu. U 2006. godini može se vidjeti porast njihovog udjela u poreznim prihodima i u ukupnim prihodima, zbog dvostrukog povećanja prihoda na naftne derivate. Nakon 2012. godine udio u poreznim prihodima i udio u ukupnim prihodima konstantno rastu, te u 2014. godini prihodi od trošarina čine udio od 20,2% u poreznim prihodima.

Grafikon 2. *Udio trošarina u poreznim prihodima RH u razdoblju od 1994. do 2014. godine*



Izvor: Ministarstvo financija Republike Hrvatske,1994. – 2014. godine publikacije – Godišnjaci Ministarstva

Grafikon 3. *Struktura prihoda od trošarina RH u razdoblju od 1994. do 2014. godine*



Izvor: Ministarstvo financija Republike Hrvatske, 1994. – 2014. godine publikacije – Godišnjaci Ministarstva

Grafikon prikazuje strukturu prihoda od trošarina u Hrvatskoj od 1994. do 2014. godine. Iz grafikona možemo vidjeti da se relativno najviše prihoda ubire trošarina na naftne derivate i trošarina na duhanske prerađevine. Trošarina na naftne derivate čini prosječno 51% a trošarina na duhanske prerađevine čini 31% trošarinskih prihoda, što pokazuje da ove dvije trošarine čine 82% svih trošarinskih prihoda, dok sve ostale trošarine imaju manje značajan financijski učinak. Usporedimo li značaj ovih trošarina u Hrvatskoj u odnosu na EU možemo istaknuti da je značaj istih dvostruko veći u Hrvatskoj. Na razini prosjeka EU udio prihoda od ovih dviju trošarina u ukupnim poreznim prihodima čini 40% ili 42 postotna poena manje nego u Hrvatskoj (European Commission, 2014). Trošarina na pivo zajedno s trošarinom na osobne automobile u prosjeku čini 12,3% prihoda od trošarina, a trošarine na alkohol, na bezalkoholna pića, na kavu i na luksuz zajedno sudjeluju s 5,7% trošarinskih prihoda.

Na temelju provedene analize možemo zaključiti da su trošarine u Hrvatskoj izdašan proračunski prihod, no isto nije slučaj u ostalim zemljama članicama Europske Unije,

neovisno o provedenoj harmonizaciji trošarina. Ako pogledamo podatke u tablici 19, možemo istaknuti da prihod od trošarina u zemljama EU prosječno iznosi 9,2% poreznih prihoda.

Zemlja članica s najvišim udjelom prihoda od trošarina u ukupnim prihodima je Bugarska s udjelom od 18,4% zatim Estonija 14%. S druge strane Belgija ima dvostruko niži udio trošarinskih prihoda od prosjeka EU u 2012. godini, te Francuska s udjelom od 4,9%. Hrvatska se nalazi na 13. mjestu u odnosu na EU prosjek. Hrvatski udio trošarinskih prihoda u 2012. godini iznosi 9,5% što je približno EU prosjeku. U 2012. godini Hrvatski udio trošarinskih prihoda u ukupnim poreznim prihodima skoro je dvostruko manji od udjela Bugarske, a dvostruko je veći od udjela Belgije.

Također, možemo vidjeti da su Finska, Malta, Mađarska i Luksemburg zemlje koje relativno ostvaruju prihode od trošarina na razini prosjeka EU. U promatranom razdoblju najveće povećanje udjela prihoda od trošarina zabilježeno je u Bugarskoj (6 postotna poena) i Estoniji (4,4 postotna poena).
S druge strane, najveće smanjenje udjela prihoda od trošarina dogodilo se u Luksemburgu (2,5 postotna poena) i u Turskoj (1,8 postotna poena).

Tablica 19. *Udio prihoda od trošarina u ukupnim poreznim prihodima zemalja članica EU u razdoblju od 2000. do 2012. godine*

Godine	2000.	2001.	2002.	2003.	2004.	20005.	2006.	2007.	2008.	2009.	2010.	2011.	2012.
Belgija	5,3	5,0	5,1	5,3	5,4	5,4	5,0	5,0	4,7	4,9	4,9	4,7	4,6
Bugarska	12,5	11,9	13,6	14,2	14,8	15,1	15,8	17,4	18,4	18,8	18,4	18,8	18,4
Češka	9,3	9,3	9,0	9,2	9,4	10,0	10,2	10,9	9,5	10,9	10,9	11,3	11,3
Danska	8,2	8,5	8,5	8,3	7,7	7,0	6,8	6,6	6,6	6,8	7,0	7,0	7,0
Njemačka	6,9	7,4	7,8	8,2	7,9	7,7	7,4	6,8	6,6	6,8	6,7	6,7	6,3
Estonija	9,6	10,8	10,5	10,0	11,9	12,0	11,1	11,4	10,4	14,1	12,7	13,6	14,0
Irska	10,2	9,7	10,1	9,6	9,0	8,4	7,6	7,6	8,3	9,6	9,2	8,9	8,4
Grčka	8,9	9,3	8,7	8,7	8,5	8,2	7,9	7,9	7,2	8,4	10,4	11,5	10,7
Španjolska	7,8	7,5	7,5	7,4	7,1	6,6	6,1	6,0	6,6	7,2	7,0	6,9	6,6
Francuska	5,8	5,6	5,9	5,7	5,3	5,0	5,2	5,0	4,9	5,1	5,1	5,1	4,9
Hrvatska	17,1	14,4	12,5	12,3	11,8	11,3	10,9	10,2	9,6	9,1	1,3	9,7	9,5
Italija	6,2	5,9	5,7	5,8	5,5	5,5	5,2	4,8	4,5	4,9	4,8	4,9	5,4
Cipar	8,5	10,4	9,1	11,9	13,4	11,6	10,9	9,2	8,6	9,1	9,8	10,1	9,6
Latvija	11,6	10,8	10,9	11,6	12,2	12,4	10,9	9,4	11,0	13,9	12,9	12,3	11,5
Litvanija	10,4	11,3	11,0	11,3	10,4	10,0	9,7	9,6	9,9	11,4	11,4	11,1	10,5
Luksemburg	11,6	10,5	11,2	11,3	12,3	11,2	10,7	10,0	9,8	9,7	9,3	9,4	9,1
Mađarska	10,0	9,6	9,5	9,7	8,8	8,6	9,0	8,4	8,3	8,9	8,7	8,8	9,0
Malta	8,9	9,3	8,6	8,3	8,8	9,1	9,1	9,7	9,0	8,8	9,0	9,2	9,0
Nizozemska	6,6	6,6	6,6	6,6	6,8	6,6	6,4	6,3	6,0	6,0	5,9	5,8	5,5
Austrija	6,2	6,0	6,3	6,5	6,6	6,5	6,1	6,0	5,8	5,8	5,8	6,0	5,8
Poljska	11,2	11,5	12,1	12,7	13,2	12,8	11,9	12,0	13,0	11,9	13,2	12,8	12,4
Portugal	8,2	9,1	9,7	10,0	10,0	9,5	9,6	8,5	8,3	8,8	8,9	8,3	8,2
Rumunjska	9,8	9,8	9,4	12,7	13,3	11,8	11,1	10,5	9,6	11,8	12,3	12,2	12,4
Slovenija	8,1	9,0	9,0	8,8	8,9	8,6	8,6	8,7	9,0	11,1	11,3	11,2	12,1
Slovačka	9,1	8,2	8,9	9,5	10,5	11,7	9,9	12,1	9,3	9,8	10,4	10,1	9,8
Finska	9,0	9,1	9,3	9,7	9,0	8,6	8,4	7,8	7,7	8,0	8,3	8,9	8,9
Švedska	6,1	6,3	6,7	6,6	6,3	6,1	5,9	5,8	5,8	6,2	6,2	5,9	5,9
Ujedinjeno Kraljevstvo	10,8	10,4	10,7	10,4	10,1	9,4	8,8	8,9	8,6	10,1	9,9	9,7	9,8
EU-28 prosjek	9,1	9,0	9,1	9,4	9,5	9,2	8,8	8,7	8,5	9,2	9,3	9,3	9,2

Izvor:European Commision, 2014., str 182

4. ZAKLJUČAK

Oporezivanje prometa jedno je od značajnih i najstarijih vidova oporezivanja. S istim se susrećemo još u starom Rimu. Tijekom dugog vremenskog razdoblja oporezivanje potrošnje doživjelo je mnogobrojne izmjene. No, renesansu oporezivanja prometa vezujemo uz razdoblje nakon I. svjetskog rata. Od tada do danas ovaj porezni oblik bilježi sve veću važnost u poreznim sustavima. Jedan od oblika poreza na promet jesu trošarine ili pojedinačni, odnosno posebni porez na promet. Osim što su izvor prihoda država, trošarine se uvode kako bi se obeshrabrila prevelika potrošnja nekih proizvoda koji se smatraju nezdravima kao što su alkohol, cigarete, nafta, ili se smatraju ekološki štetnima (nafta, električna energija, cestovna motorna vozila, zrakoplovi i sl). Tako se npr. oporezivanjem cigareta može utjecati na mlađe stanovništvo da u duljem roku smanje konzumaciju cigareta, oporezivanjem alkohola može se nastojati smanjiti ne samo konzumacija alkohola, već i problemi s alkoholizmom, a oporezivanjem nafte može se utjecati da građani koriste više javni prijevoz ili električna vozila koja smanjuju zagađenje.

No, neovisno o ovim nefiskalnim razlozima, analiza u radu pokazuje da je fiskalni razlog odnosno prikupljanje prihoda sličan cilju uvođenja trošarina u porezne sustave.

U radu smo analizirali trošarinski sustav u Republici Hrvatskoj. U promatranom razdoblju trošarine čine 12% ukupnih, te 17% poreznih prihoda proračuna, stim da trošarine na naftu i naftne derivate te trošarina na duhan i duhanske prerađevine u trošarinskim prihodima zajedno sudjeluju s 82%.

Kao članica Europske unije Republika Hrvatska je također harmonizirala trošarine na naftne derivate, na duhanske prerađevine i na alkohol. Osim ovih trošarina primijenjuje se i trošarina na kavu, osobne automobile, motocikle, plovila i zrakoplove, pivo, bezalkoholna pića, osiguranja automobilske odgovornosti. Zaključiti se može da su sve harmonizirane trošarine doživjele veće promjene tijekom godina. Trošarinski prihodi bilježe rast iz godine u godinu i imaju sve veći udio u poreznim prihodima i u ukupnim prihodima proračuna.

Zaključili smo da trošarine su najizdašniji prihod uz porez na dodanu vrijednost u proračunu Hrvatske, čime su hrvatske trošarine opravdale ponajprije fiskalnu, a tek onda nefiskalnu ulogu.

LITERATURA

A) Knjige:

1. **Jelčić, Ba., 1997.** *Javne financije*, Informator, Zagreb
2. **Jelčić, Ba., 2001.** *Javne financije*, RRiF, Zagreb
3. **Jelčić, Ba. i Jelčić Bo., 1998.** *Porezni sustav i porezna politi*ka, Informator, Zagreb
4. **Jelčić, Bo., 1994.** *Financijsko pravo i financijska znanost,* Birotehnika, Zagreb
5. **Kuliš, D., 2005**. *Plaćamo li Europske trošarine*, IJF, Zaklada Friedrich Ebert, Zagreb

B) Članci i publikacije:

1. European Commission, 2014. Taxation trends in the European Union, EC: Brussels
2. Kesner-Škreb, M., 2007. *Porezna harmonizacija*, Financijska teorija i praksa, IJF, br. 31(3), Zagreb str. 305 – 307.
3. Ministarstvo financija RH, 1994., Godišnjak MFIN za 1994., 1995., 1996., 1997., Zagreb
4. Ministarstvo financija RH, 1998., Godišnjak MFIN za 1998., Zagreb
5. Ministarstvo financija RH, 1999., Godišnjak MFIN za 1999., Zagreb
6. Ministarstvo financija RH, 2000., Godišnjak MFIN za 2000., Zagreb
7. Ministarstvo financija RH, 2001., Godišnjak MFIN za 2001., Zagreb
8. Ministarstvo financija RH, 2002., Godišnjak MFIN za 2002., 2003., Zagreb
9. Ministarstvo financija RH, 2004., Godišnjak MFIN za 2004., Zagreb
10. Ministarstvo financija RH, 2005., Godišnjak MFIN za 2005., Zagreb
11. Ministarstvo financija RH, 2006., Godišnjak MFIN za 2006., Zagreb
12. Ministarstvo financija RH, 2007., Godišnjak MFIN za 2007., Zagreb
13. Ministarstvo financija RH, 2008., Godišnjak MFIN za 2008., Zagreb
14. Ministarstvo financija RH, 2009., Godišnjak MFIN za 2009., Zagreb
15. Ministarstvo financija RH, 2010., Godišnjak MFIN za 2010., Zagreb
16. Ministarstvo financija RH, 2011., Godišnjak MFIN za 2011., Zagreb
17. Ministarstvo financija RH, 2012., Godišnjak MFIN za 2012., Zagreb
18. Ministarstvo financija RH, 2013., Godišnjak MFIN za 2013., Zagreb
19. Sopek, P. i Škoc, I., 2015 *Kretanje cijena nafte i prihodi državnog proračuna, Newsletter,* IJF, br. 95, Zagreb

C) Elektronički izvori informacija:

1. Carinska uprava – Ministarstvo finacija Republike Hrvatske, 2015. službena stranica Carinske uprave - http://www.carina.hr/Pocetna/index2.aspx

2. Ministarstvo financija Republike Hrvatske, 2015. službena stranica Ministarstva financija Republike Hrvatske - http://www.mfin.hr/

3. Porezna uprava, 2015. Službena stranica Porezne uprave Ministarstva financija Republike Hrvatske - http://www.porezna-uprava.hr/Stranice/Naslovnica.aspx

D) Zakoni i pravna regulativa:

1. **Uredba** o izmjeni uredbe o visini trošarine na motorne benzine, plinsko ulje i kerozin za pogon NN 43/15 Zagreb: Narodne novine.

2. **Uredba** o visini trošarine na cigarete, sitno rezani duhan i ostali duhan za pušenje NN 43/15 Zagreb: Narodne novine.

3. **Zakon** o posebnom porezu na alkohol, pivo, duhanske prerađevine, naftne derivate, NN 51/94 Zagreb: Narodne novine.

4. **Zakon** o trošarinama, NN 83/09 Zagreb: Narodne novine.

5. **Zakon** o trošarinama, NN 22/13 Zagreb: Narodne novine.

6. **Zakon** o tržištu nafte i naftnih derivata, NN 144/12 Zagreb: Narodne novine

POPIS TABLICA

Tablica 1. *Stope trošarina na naftne derivate u Hrvatskoj od 1994. do 2014. godine* 11

Tablica 2. *Obračun trošarine na naftne derivate u 1994. godini u kn* 12

Tablica 3. *Obračun trošarine na naftne derivate u 2013.godini u kn* 13

Tablica 4. *Stope trošarina na duhan i duhanske proizvode od 1994. do 2014. godine* 17

Tablica 5. *Obračun trošarine na duhanske proizvode u 1994. godini u kn* 18

Tablica 6. *Obračun trošarine na duhanske proizvode u 2013. godini u kn* 19

Tablica 7. *Obračun trošarine na cigarete vrste York i Marlboro, količina 1000 komada u kn* 19

Tablica 8. *Visina trošarina na alkohol i alkoholna pića od 1994. do 2002. godine u kn* 20

Tablica 9. *Visina trošarine na pivo od 1994. do 2002. godine u kn* 21

Tablica 10. *Visina trošarina na alkohol i alkoholna pića od 2009. do 2013. godine u kn* 21

Tablica 11. *Obračun trošarine na alkohol i alkoholna pića u 1994. godini u kn* 23

Tablica 12. *Obračun trošarine na pivo u 1994. godini u kn* 23

Tablica 13. *Obračun trošarine na alkohol i alkoholna pića u 2013. godini u kn* 24

Tablica 14. *Visina trošarine na kavu od 1993. do 2013. godine u kn* 25

Tablica 15. *Porezna osnovica i porezne stope posebnog poreza na motorna vozila na snazi od 2013. godine u RH u kn* 28

Tablica 16. *Porezna osnovica i porezne stope za motorna vozila na dizelski pogon u RH* 28

Tablica 17. *Porezna osnovica i porezne stope za motorna vozila na benzin, UNP, prirodni plin, i dizelsko gorivo s razinom emisije ispušnih plinova EURO VI u RH* 28

Tablica 18. *Porezna osnovica i porezne stope posebnog poreza na motocikle prema cm3 i razinini emisije ispušnih plinova u RH* 29

Tablica 19. *Udio prihoda od trošarina u ukupnim poreznim prihodima zemalja članica EU u razdoblju od 2000. do 2012. godine* 34

POPIS GRAFIKONA

Grafikon 1. *Prihodi od trošarina Republike Hrvatske u razdoblju od 1994. do 2014. godine u milijunima kn* 30

Grafikon 2. *Udio trošarina u poreznim prihodima RH u razdoblju od 1994. do 2014. godine* 31

Grafikon 3. *Struktura prihoda od trošarina RH u razdoblju od 1994. do 2014. godine* 32

SAŽETAK

Oporezivanje seže još iz 5.st. prije Krista kada su Grčka i Egipat oporezivali promet dobara. Jedan od oblika poreza na promet jesu trošarine ili akcize. To je porezni oblik kojim se oporezuje jedna ili količina istovrsnih proizvoda. Razlozi uvođenja trošarina ponajprije su fiskalni kao dobar izvor prihoda za državu i tek onda nefiskalni.

Republika Hrvatska od osamostaljenja promjenila je porezni sustav i uvela trošarine koje nisu postojale za vrijeme Socijalističke Federativne Republike Jugoslavije, a to su: trošarina na naftu, alkohol, duhan, pivo, kava, motorna vozila, bezalkoholna pića i luksuzne proizvode (od 1999.). Prilikom ulaska Republike Hrvatske u Europsku Uniju trebalo je harmonizirati trošarinski sustav u skladu sa smjernicama.

Harmonizirane trošarine sastoje se od trošarinskog sustava oporezivanja alkohola i alkohonih pića, duhanskih prerađevina, energenata i električne energije. Ako pogledamo financijski učinak trošarina u poreznim i proračunskim prihodima udio raste iz godine u godinu, a najznačajnije prihode od trošarina ubire trošarina na naftne derivate i duhanske prerađevine.
U promatranom razdoblju trošarine u prosjeku čine 12% ukupnih, te 17% poreznih prihoda proračuna.

Trošarinski prihodi bilježe rast iz godine u godinu i imaju sve veći udio u poreznim i proračunskim prihodima. Trošarine su najizdašniji prihod uz PDV u proračunu Republike Hrvatske, čime su trošarine opravdale ponajprije fiskalno, a tek onda nefiskalnu ulogu.

ABSTRACT

Taxation dates back to the 5th c. BC when Greece and Egypt taxed supplies of goods. One form of sales taxes are excise duties, a form of taxation which is applied to one unit or a given quantity of the same product. The reasons for the introduction of excise duties are primarily fiscal as a good source of income for the state.

Since its independence, the Republic of Croatia has changed the tax system and introduced excise taxes that did not exist during the Socialist Federal Republic of Yugoslavia, namely excise taxes on oil, alcohol, tobacco, beer, coffee, motor vehicles, non-alcoholic beverages and luxury goods (from 1999). With the Croatian accession to the European Union (EU), the state had to harmonize the excise system in accordance with EU guidelines.

The harmonized excise tax system includes alcohol beverages, tobacco products, energy and electricity. If we look at the financial impact of the excise tax and the resulting budget revenues, the share supplied by excise taxes is growing year by year. The most significant revenue from excise duties was levied on oil derivatives and tobacco products.
In the monitored period, excise taxes accounted, on average, for 12% of the total, and 17% of tax revenues in the budget.

Excise revenues have increased from year to year, and have increased their contribution to budget revenues. Excise duties are the most abundant source of revenue (along with VAT) in the budget of the Republic of Croatia. Therefore, excise taxes serve a primarily fiscal role.