Trošarine i posebni porezi u poreznom sustavu Republike Hrvatske

Bešlić, Marijan

Master's thesis / Diplomski rad

2021

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **Josip Juraj Strossmayer University of Osijek, Faculty of Economics in Osijek / Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku, Ekonomski fakultet u Osijeku**

Permanent link / Trajna poveznica: https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:145:605691

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

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



Repository / Repozitorij:

EFOS REPOSITORY - Repository of the Faculty of Economics in Osijek







Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku
Ekonomski fakultet u Osijeku
Diplomski studij *(Financijski menadžment)*

Marijan Bešlić

TROŠARINE I POSEBNI POREZI U POREZNOM SUSTAVU REPUBLIKE HRVATSKE

Diplomski rad

Osijek, 2021.

Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku
Ekonomski fakultet u Osijeku
Diplomski studij *(Financijski menadžment)*

Marijan Bešlić

TROŠARINE I POSEBNI POREZI U POREZNOM SUSTAVU REPUBLIKE HRVATSKE

Diplomski rad

Kolegij: Komparativni porezni sustavi

JMBAG: 0010214941
e-mail: marijan.beslic@gmail.com

Mentor: prof. dr. sc. Branimir Marković

Osijek, 2021.

Josip Juraj Strossmayer University of Osijek
Faculty of Economics in Osijek
Graduate Study *(Financial management)*

Marijan Bešlić

EXCISE DUTIES AND SPECIAL TAXES IN THE TAX SYSTEM OF THE REPUBLIC OF CROATIA

Graduate paper

Osijek, 2021.

IZJAVA

O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI, PRAVU PRIJENOSA INTELEKTUALNOG VLASNIŠTVA, SUGLASNOSTI ZA OBJAVU U INSTITUCIJSKIM REPOZITORIJIMA I ISTOVJETNOSTI DIGITALNE I TISKANE VERZIJE RADA

1. Kojom izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je diplomski (navesti vrstu rada: završni / diplomski / specijalistički / doktorski) rad isključivo rezultat osobnoga rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja se na objavljenu literaturu. Potvrđujem poštivanje nepovredivosti autorstva te točno citiranje radova drugih autora i referiranje na njih.
2. Kojom izjavljujem da je Ekonomski fakultet u Osijeku, bez naknade u vremenski i teritorijalno neograničenom opsegu, nositelj svih prava intelektualnoga vlasništva u odnosu na navedeni rad pod licencom *Creative Commons Imenovanje – Nekomercijalno – Dijeli pod istim uvjetima 3.0 Hrvatska*. 
3. Kojom izjavljujem da sam suglasan/suglasna da se trajno pohrani i objavi moj rad u institucijskom digitalnom repozitoriju Ekonomskoga fakulteta u Osijeku, repozitoriju Sveučilišta Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku te javno dostupnom repozitoriju Nacionalne i sveučilišne knjižnice u Zagrebu (u skladu s odredbama Zakona o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju, NN br. 123/03, 198/03, 105/04, 174/04, 02/07, 46/07, 45/09, 63/11, 94/13, 139/13, 101/14, 60/15).
4. izjavljujem da sam autor/autorica predanog rada i da je sadržaj predane elektroničke datoteke u potpunosti istovjetan sa dovršenom tiskanom verzijom rada predanom u svrhu obrane istog.

Ime i prezime studenta/studentice: Marijan Bešlić

JMBAG: 0010214941

OIB: 54792123154

e-mail za kontakt: marijan.beslic@gmail.com

Naziv studija: Diplomski sveučilišni studij Financijski menadžment

Naslov rada: Trošarine i posebni porezi u poreznom sustavu Republike Hrvatske

Mentor/mentorica diplomskog rada: prof. dr. sc. Branimir Marković

U Osijeku, 15. veljače 2021. godine

Potpis Marijan Bešlić

Trošarine i posebni porezi u poreznom sustavu Republike Hrvatske

SAŽETAK

Na kupnju pojedinih (ne)prehrambenih proizvoda poput benzina, alkohola i cigareta obično se, uz opći porez na promet ili porez na dodanu vrijednost, nameće i jedan dodatni porez pod nazivom posebni porez, trošarina ili akciza. Trošarine pripadaju posrednim, tj. neizravnim porezima koji se plaćaju iz dohotka i rijetko iz imovine. U Republici Hrvatskoj na snazi djeluje Zakon o trošarinama kao i razni dodatni propisi kojima se definiraju kategorije proizvoda, porezna osnovica i visina trošarina. Trošarine se prikupljaju na osnovi proizvoda koji nisu neophodni za osnovne egzistencijalne potrebe i koji predstavljaju komoditet. Pojedini od takvih proizvoda uzrokuju narušavanje zdravlja zbog čega se tim porezom nastoji osvijestiti takve potrošače o njihovom štetnom utjecaju. U radu se prikazuje nastanak i razvoj trošarina, navode razlozi i ciljevi primjene i definiraju kategorije proizvoda koji se oporezuju trošarinama. Cilj je analizirane prihode prikupljene od trošarina u Republici Hrvatskoj za razdoblje od sedam godina usporediti sa ostalim poreznim oblicima budući da trošarine postoje od kada je i moderne Hrvatske države i ujedno prikazat njihov udio u BDP-u s obzirom na to da je isti puls gospodarstva svake zemlje. Posebno se analiziraju prihodi od trošarina na duhan na razini Europske unije u razdoblju od tri godine. Ovaj oblik poreza na promet pronašao je svoje mjesto u poreznom sustavu Republike Hrvatske te postao vrlo izdašan i značajan prihod državnog proračuna. Hrvatski sustav oporezivanja trošarinama/posebnim porezima danas je usklađen s pravnom stečevinom Europske unije.

Ključne riječi: posebni porezi/trošarine, porezni oblici, prihodi, porezni sustav

Excise duties and special taxes in the tax system of the Republic of Croatia

ABSTRACT

In addition to the general sales tax or value added tax, an additional tax called a special tax, excise duty or excise duty is usually imposed on the purchase of certain (non)-food products such as petrol, alcohol and cigarettes. Excise duties belong to indirect, ie indirect taxes that are paid from income and rarely from property. In the Republic of Croatia, the Excise Duties Act is in force, as are various additional regulations that define product categories, the tax base and the amount of excise duties. Excise duties are collected on the basis of products that are not necessary for basic existential needs and which represent convenience. Some of these products cause ill health, which is why this tax seeks to make such consumers aware of their harmful effects. The paper presents the origin and development of excise duty, states the reasons and objectives of application and defines the categories of products that are compared with excise duties. The aim is to analyze the revenues collected from excise duties in the Republic of Croatia for a period of seven years to compare with other forms of taxation since excise duties have existed since the modern Croatian states and at the same time to show their share in GDP. years of the country. In particular, revenues from excise duties on tobacco at the level of the European Union over a period of three years are analyzed. This form of sales tax has found its place in the tax system of the Republic of Croatia and has become a very publisher and a significant revenue of the state budget. Today, the Croatian system of excise / special taxation is in line with the acquis communautaire.

Keywords: special taxes/excise duties, tax forms, revenues, tax system

SADRŽAJ

1. **Uvod** ... 1
2. **Porez na promet** ... 2
   2.1. Pojam i obilježja poreza na promet ... 2
   2.2. Pregled razvoja poreza na promet ... 4
   2.3. Oblici poreza na promet ... 5
3. **Trošarine i posebni porezi** ... 7
   3.1. Definiranje pojma trošarina ... 7
   3.2. Povijesni pregled razvoja trošarina ... 9
   3.3. Razlozi uvođenja i ciljevi primjene trošarina ... 13
      3.3.1. Fiskalni razlozi uvođenja trošarina ... 13
      3.3.2. Nefiskalni razlozi uvođenja trošarina ... 14
      3.3.3. Ciljevi primjene trošarina ... 16
4. **Oblici trošarina i posebnih poreza** ... 17
   4.1. Trošarine ... 17
      4.1.1. Trošarine na duhan i duhanske prerađevine ... 17
      4.1.2. Trošarine na alkohol i alkoholne napitke ... 20
      4.1.3. Trošarine na energente i električnu energiju ... 23
   4.2. Posebni porezi ... 28
      4.2.1. Posebni porez na kavu i bezalkoholna pića ... 28
      4.2.2. Posebni porez na motorna vozila ... 33
      4.2.3. Posebni porez na premije osiguranja od automobilske odgovornosti i premije kasko osiguranja cestovnih vozila ... 38
5. **Metodologija rada** ... 40
6. **Analiza prihoda prikupljenih od trošarina i posebnih poreza u Republici Hrvatskoj u razdoblju od 2011. do 2017. godine** ... 41
7. **Usklađenost hrvatskih propisa o trošarinama s propisima Europske unije** ... 47
8. **Kretanje visine i prihoda od trošarine na duhan u Europskoj uniji** ... 49
9. **Zaključak** ... 56
10. **Popis literature** ... 58
11. **Popis tablica** ... 61
12. **Popis slika** ... 62
13. **Popis grafikona** ... 63

1. Uvod

Porezi su gotovo već dva stoljeća najvažniji model prikupljanja prihoda u velikoj većini država te su iznimno usko vezani s privatnim i poslovnim segmentom života svakog čovjeka, kao i s osnivanjem, poslovanjem i prestankom različitih tipova poduzeća. (Jelčić, 1997:28) Također, porezi su česti predmet rasprave u ekonomskom, pravnom i političkom kontekstu zato što njihova visina često predstavlja uzrok problema u navedenim područjima. Država putem poreza prikuplja najveći iznos prihoda za podmirenje javnih rashoda i javnih potreba kako bi prvenstveno ostvarila fiskalne ciljeve. Pored fiskalnih, postoje i brojni drugi ciljevi, poput socijalnih i ekoloških. Predstavljaju jedan od osnovnih oblika obveznih davanja koji država potražuje, a nije namjenski usmjeren i nema direktnu protuuslugu. Oporezivanje se u pojedinoj državi obavlja primjenom većeg ili manjem broja raznovrsnih poreznih oblika, a skup svih poreznih oblika naziva se porezni sustav. On je podsustav ukupnog gospodarskog sustava i mora slijediti njegove ciljeve i zadatke. (Jelčić, 1997:29)

Postoje različiti kriteriji za klasificiranje poreza, a jedan od njih je na neposredne i posredne poreze. Sukladno Jelčić (1997), neposredni ili izravni porezi su oni gdje se izravno oporezuje porezni obveznik i gdje su porezni obveznik i porezni destinatar jedna te ista osoba. Za razliku od navedenih karakteristika neposrednih poreza, u posrednim ili neizravnim porezima su porezni obveznik i porezni destinatar različite osobe.

Predmet rada su trošarine i posebni porezi u Republici Hrvatskoj, dok je cilj rada prikazati karakteristike trošarina i pojasniti njihovo značenje u poreznom sustavu Republike Hrvatske i usporediti ih s ostalim poreznim oblicima. U koncepciji javnih financija često se puta namjerava neosnovano istaknuti razlike između trošarina i posebnih poreza. Unazad nekoliko godina prevladava tretman sveobuhvatnog definiranja izraza trošarina. Trošarine se ogledaju kao porezi koji se plaćaju prilikom izdvajanja robe iz gospodarskog okruženja radi njezine upotrebe u daljnjoj poduzetničkoj ili državnoj proizvodnji ili u svrhu konačne potrošnje. (Carinska uprava, 2020)

Rad najprije objašnjava porez na promet općenito, zatim trošarine/posebne poreze, njihove oblike u kojima će pojedinačno biti objašnjeni svaki od proizvoda koji podliježu ovakvom načinu oporezivanja. Potom slijedi prikaz trošarinskih prihoda u Republici Hrvatskoj u razdoblju od 2011. do 2017. godine. Također, rad objašnjava i usklađenost hrvatskih propisa o trošarinama s propisima Europske unije te naposljetku prikazuje kretanje i visinu prihoda od trošarina na duhan u državama Europske unije u razdoblju od 2015. do 2017. godine.

2. Porez na promet

Porez na promet predstavlja jedan od osnovnih oblika poreza koji su zastupljeni u Republici Hrvatskoj. S ciljem objašnjavanja karakteristika navedenog poreznog oblika, u nastavku poglavlja su definirana njegova osnovna obilježja iz perspektive autora koji su proučavali funkcioniranje i principe poreza na promet. Nadalje, ključna je i analiza razvoja navedenog poreza te njegovi oblici, stoga navedeni sadržaj slijedi u nastavku.

2.1. Pojam i obilježja poreza na promet

Porez na promet predstavlja takav oblik poreza kod kojega je porezni teret raspodijeljen na gotovo sve stanovnike neke zemlje i kod kojega su oporezivani gotovo svi proizvodi prometa koji se obavljaju uz naplatu. U objekte oporezivanja poreza na promet pripadaju proizvodi, usluge, prava i nekretnine. U suvremenim poreznim sustavima u najznačajnije pripada porez na promet proizvoda. Bitno je istaknuti kako se ne oporezuju svi proizvodi u prometu, a odnosi se na one koji služe za proizvodnu potrošnju, kao što su reprodukcijski materijali i investicijska dobra. (Jelčić, 1997:231)

Ovaj porezni oblik propisuje se u cijeni dobra (ili usluge) koja predstavlja predmet razmjene, a plaća ga kupac pri svakoj kupovini robe, dok je prodavatelj, odnosno trgovac odgovoran za njegovo prikupljanje i uplaćivanje državi. On je potpuno prevaljivan opći porez na potrošnju kod kojega se konačni potrošač pojavljuje u ulozi poreznog destinatara (konačni platac) te je taj porez sadržan u cijeni oporezivanog proizvoda. Zbog svoje prevaljivosti ima obilježje regresivnosti budući da pogađa i porezne obveznike s nižim dohocima, odnosno pogađa sve stanovnike zemlje neovisno koliko dohodaka ostvaruju. Zbog posljednje navedenog smatra se „najbrutalnijim i najprimitivnijim porezom“. Naziv koji takav oblik poreza karakterizira je i 'akciza', iako navedeni izraz predstavlja rijetko zastupljeni izraz u neformalnom govoru.

Pripada posrednim i neizravnim porezima te predstavlja jedan od najznačajnijih poreznih oblika gotovo svih suvremenih država. Općim porezom na promet (ili samo porezom na promet bez dodatka „opći“) oporezuje se promet gotovo svih proizvoda i usluga u prometu. Također se razlikuju i pojedinačni porezi na promet, akcize ili trošarine o kojima je riječ onda kada se oporezuje promet jednog proizvoda ili nekoliko istovjetnih proizvoda. (Jelčić, 1997:233)

Posljednje navedeni oblik poreza karakterističan je za proizvode koji nisu neophodni za osnove životne potrebe, već su namijenjeni luksuznijim proizvodima i uslugama.
Uz regresivnost koja predstavlja njegovu negativnu osobinu, postoje i pozitivne strane ovog poreznog oblika, a to su:

- jeftinoća
- izdašnost
- konstantnost i
- ugodnost. (Jelčić, 1997:234)

Činjenice koje potvrđuju da se radi o jeftinom porezu su te da taj porez ubiru financijska tijela odgovorna za ubiranje svih prihoda, među kojima su i porez na dohodak i carine čije ubiranje zahtijeva ponajveći dio birokratskih izdataka. Također, broj poreznih obveznika je nedostatan jer se prema odredbi zakonodavca prevaljuje, što pojednostavljuje i pojeftinjuje njegovo ubiranje. (Jelčić, 1997:234)

Financijska učinkovitost je velika jer je porezni teret raspoređen na gotovo sve proizvode koji su u prometu i na jednu ili više procesa, odnosno komponenti kroz koje roba prolazi u proizvodnji dok ne postane gotov proizvod. Iz toga proizlazi kako je izdašnost poreza na promet logična i razumljiva jer svatko tko želi živjeti mora trošiti, a s obzirom na to da su predmeti potrošnje oporezivani mora platiti i porez koji je uključen u cijenu proizvoda. Porez na promet je konstantan, stabilan izvor prihoda države što je vrlo važno pri planiranju rashoda države jer, dok većina prihoda ovisi o gospodarskom razvoju države, porez na promet se njima prilagođava i osigurava stalan primitak prihoda.

U slučaju povećanja proizvodnje, uz istodobno nepromijenjenu potražnju, cijene oporezivanih proizvoda padaju, dok povećanje potražnje, uz nepromijenjenu proizvodnju dovodi do rasta cijena istih; porez na promet će se rasporediti bilo u smanjenju iznosa na veći broj proizvoda, bilo u povećanom iznosu na manji broj proizvoda. (Jelčić, 1997:235) Ovaj porez je „ugodan“ na dva načina: prvo, kao sastavni element cijene, on je skriven pa mnogi kupci ni ne znaju da su ga platili, što se još naziva i plaćanje „pod anestezijom“ i drugo, čak i ako kupac zna da je u cijeni kupljenog proizvoda sadržan porez na promet, ne zna koliki je njegov iznos budući da nije upoznat sa svim elementima mjerodavnim za njegovo izračunavanje.

Istodobno se postavlja pitanje opravdanosti posljednje navedenog obilježja jer nijedan cilj porezne politike ne bi se trebao ostvarivati na način da građani ne znaju da im se na ime podmirenja javnih rashoda smanjuje ekonomska snaga, ni za koliko, već bi trebali u cijelosti biti upoznati sa svojom poreznom obvezom. (Jelčić, 1997:236) Posljednje navedeno može potaknuti građane da budu upoznatiji i svjesniji takvog poreznog oblika, a ne da budu uvjereni kako je u maloprodajnoj cijeni uključen samo porez na dodanu vrijednost, tj. samo opći porez na promet.

2.2. Pregled razvoja poreza na promet

Promet proizvoda/usluga oporezuje se od pamtivijeka kako bi države prikupile financijska sredstva potrebna za financiranje sve opsežnijih poslova iz svoje nadležnosti. Prema Jelčić Božidar (1998) oporezivanje prometa se pojavljuje još u starim civilizacijama; Grci su u sustav javnih prihoda uvrstili ovaj porez u 5. stoljeću prije Krista, a potom su isto napravili Rimljani i Egipćani. Oporezivanje prometa bilo je prihvaćeno i od strane Indijaca i Kineza.

U sustavima javnih prihoda prvo se pojavio kao posebni porez na promet (trošarina) jer se njegova primjena odnosila na pojedine predmete u prometu. Godine 1342. Španjolska uvodi opći porez na promet pod imenom alkabala s ciljem da se oporezivanjem prometa osiguraju novčana sredstva za pokriće troškova opsade gradova Tarife i Algecirasa. No, zbog previsoke stope takvog poreza došlo je do drastičnog poskupljenja oporezivanih proizvoda što se negativno odrazilo na konkurentsku djelotvornost španjolskih proizvoda, dovelo do rasta uvoza jeftinijih inozemnih proizvoda te uzrokovalo zatvaranje tvornica u Španjolskoj i njezinim kolonijama.

Porez na promet pravi procvat je doživio tijekom Prvog svjetskog rata kada je bilo neophodno prikupiti sredstva za podmirenje troškova nastalih ratnim razaranjima pa ga je tako Njemačka uvela 1916., Francuska 1917. godine, a kasnije i druge europske i svjetske države. Slična situacija se odvijala i u Drugom svjetskom ratu te Velika Britanija, Danska, Švedska i Švicarska ugrađuju u svoj porezni sustav porez na promet početkom 1940-ih godina. Ovaj porez se nastavlja primjenjivati i kasnije kada više nije bilo razloga za njegovo postojanje. Više nema obilježje „ratnog“ ili „kriznog“ poreza već je postao jedan od triju najvažnijih javnih prihoda današnjih država.

2.3. Oblici poreza na promet

Porez na promet dijeli se prema više kriterija. Tako se može razlikovati po:

- utvrđivanju porezne osnovice
- broju poreznih stopa i
- točki ubiranja. (Kesner-Škreb, 2005:317)

S obzirom na utvrđivanje porezne osnovice porez na promet uvodi se na jedinicu proizvoda i tada se radi o jediničnom porezu ili se zaračunava na vrijednost proizvoda i tada se radi o, tzv. ad valorem ili proporcionalnom porezu. Većina trošarina, kao što je na duhan, benzin ili alkoholna pića, izražava se određenim iznosom za svaku kupljenu jedinicu, dok se ad valorem porez izračunava u postotku vrijednosti kupljenog proizvoda. (Kesner-Škreb, 2005:317) S obzirom na broj poreznih stopa dijeli se na opći porez koji se primjenjuje prilikom kupnje svih proizvoda ili selektivni porez koji se dodjeljuje različitim proizvodima po stopama karakteristične za takve proizvode. (Kesner-Škreb, 2005:317)

S obzirom na točku ubiranja postoji jednofazni i višefazni porez na promet. Višefazni porez na promet naplaćuje se na svaki proizvod u svim točkama proizvodno-prodajnog procesa, a jednofazni se naplaćuje u jednoj od točaka proizvodno-prodajnog procesa, i to: u točki proizvodnje, u točki trgovine na veliko ili u točki trgovine na malo. Porez na promet u točki proizvodnje jednofazni je porez koji se utvrđuje na prodane, tj. isporučene robe.

Jednofazni porez na promet pri krajnjoj potrošnji zaračunava se tijekom prodaje robe krajnjem kupcu i taj porez u veleprodaji zaračunavaju trgovci na veliko trgovcima na malo. Značajnost poreza na promet u veleprodaji očituje se u znatno manjem broju poreznih obveznika od kojih se naplaćuje, ali u praksi se najčešće primjenjuje porez na promet u krajnjoj potrošnji. U okviru višefaznog poreza na promet razlikuju se kumulativni ili kaskadni porezi i porez na dodanu vrijednost (PDV).

Kod kumulativnih ili kaskadnih poreza trgovci nemaju mogućnost odobrenja odbitka poreza plaćenog u prethodnom trgovinskom procesu, odnosno prilikom njihovih prijašnjih kupovina. Upravo to predstavlja najveći nedostatak jer ga trgovci plaćaju svaki put kada se roba proda sljedećem trgovcu u procesu bez mogućnosti da odbiju porez plaćen u prethodnoj fazi i tako dolazi do njegovog nagomilavanja. Zbog toga su pojedini proizvodi opterećeni većim poreznim teretom što kao rezultat daje napuhanu konačnu cijenu.

Kada je riječ o porezu na dodanu vrijednost trgovci koji preprodaju proizvode imaju obvezu i pravo odbiti prethodno plaćene poreze ili ostvariti pravo na povrat plaćenih poreza te je u mnogim zemljama upravo zbog toga uveden PDV. (Kesner-Škreb, 2005:317, 318)

Porez na dodanu vrijednost naziva se još i svefaznim neto porezom na promet koji se obračunava u svim točkama proizvodno-prodajnog lanca samo na onaj iznos dodane vrijednosti koja je nastala u toj točki, tj. fazi. Prema Kesner-Škreb (1995) dodana vrijednost se određuje kao razlika između prodajne vrijednosti proizvedenih proizvoda/usluga (outputa) i kupovne vrijednosti inputa ne uključujući pri tome inpute rada pomoću kojih su se isti proizveli. Prednosti poreza na dodanu vrijednost očituju se u nepostojanju kumulativnog učinka budući da se oporezuju samo novostvorene vrijednosti u svakoj točki prometnog procesa, vrlo mala mogućnost namjernog neplaćanja poreza jer porezni obveznik odbija PDV koji je plaćen u prethodnom procesu kao pretporez, a dokaz tomu je ispostavljen račun od dobavljača. I naposljetku, neutralnost PDV-a u poduzetničkom okruženju što znači da se prevaljuje na krajnjeg kupca/potrošača i automatski razlikuje krajnju potrošnju od utroška za proizvodnju ili daljnju prodaju (nije trošak za gospodarstvenike).

3. Trošarine i posebni porezi

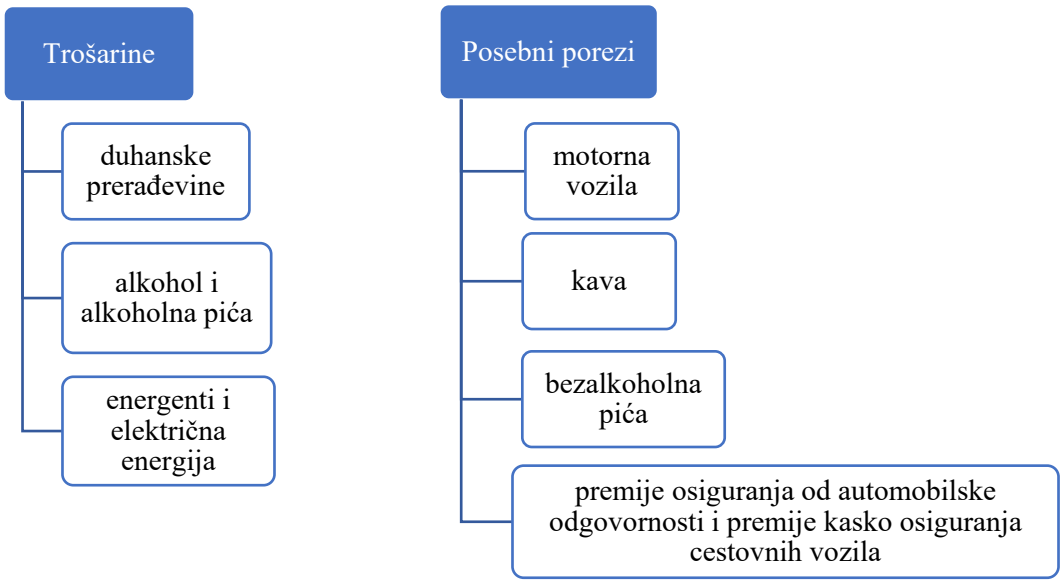
Kako i sam naziv govori, ovo poglavlje analizira trošarine i posebne poreze. Odnosno, kroz poglavlje su definirani pojmovi koji su obuhvaćeni pod trošarinama i posebnim porezima te povijesni tijek razvoja i nastanka trošarina, s posebnim fokusom na tijek nastanka u Hrvatskoj. Sukladno tome, obuhvaćeno je definiranje razloga uvođenja te upoznavanje s ciljevima primjene trošarina.

3.1. Definiranje pojma trošarina

Trošarine, posebni porezi ili akcize, predstavljaju specifičnu vrstu poreza na promet kojim se oporezuje promet određenih, konkretnih proizvoda. U odnosu na opći porez na promet, trošarine podrazumijevaju pojedinačni oblik, tj. vrstu naplaćivanja poreza kojom je obuhvaćen samo jedan ili skupina sličnih proizvoda čija je krajnja svrha identična. Riječ je o indirektnim porezima, a razlikuju se prema predmetu oporezivanja. Pripadaju u skupinu jednofaznih poreza na promet. Postavlja se pitanje koje to osobine moraju posjedovati takvi proizvodi da bi se upravo njih opterećivalo dodatnim poreznim nametom. Proizvodi na koje se nameću trošarine mogu imati jednu ili više karakteristika, kao što su sljedeće.

Najprije, država je u mogućnosti regulirati i nadzirati njihovu proizvodnju i prodaju. Zatim, takvi proizvodi su obuhvaćeni relativno visokim, a cjenovno neelastičnim potražnjama, što je ujedno i njihovo glavno obilježje. Prethodno navedeno znači da uvođenje i rast cijena neće bitno smanjiti količinu njihove potrošnje. Treća karakteristika obuhvaća dohodovnu elastičnost potražnje za istim proizvodima koja je veća od jedan. Navedena specifikacija upućuje na to da je riječ o luksuznim proizvodima. Posljednja karakteristika proizvoda kojima se nameću trošarine jest to što država zastupa stajalište da njihova potrošnja proizvodi nezdravi učinak za konzumenta i okolinu. (Kesner-Škreb, 1999:765)

Iako se trošarine nazivaju i posebnim porezima, važno je razlikovati koji proizvodi pripadaju trošarinama, a koji posebnim porezima.



Slika 1. Trošarine i posebni porezi u poreznom sustavu Republike Hrvatske

Izvor: izrada autora prema Šimurina, Dražić Lutilsky, Barbić, Dragija Kostić (2018:99)

Razlikuju se dvije kategorije posebnih poreza u Republici Hrvatskoj, tako u trošarinski sustav oporezivanja spadaju duhanske prerađevine, alkohol i alkoholna pića te energenti i električna energija, dok u posebne poreze spadaju motorna vozila te ostala pokretna imovina, kava, bezalkoholna pića te obvezne premije osiguranja od automobilske odgovornosti i dodatne premije kasko osiguranja cestovnih vozila.

Podjela nije konačna već se proširuje s obzirom na specifikacije različitih proizvoda unutar jedne kategorije gore navedenih proizvoda ili usluga. Također je važno istaknuti kako je svaka država unutar Europske unije u mogućnosti samostalno odrediti koji će proizvodi biti podvrgnuti spomenutim načinom oporezivanja. (Šimurina, Dražić Lutilsky, Barbić, Dragija Kostić, 2018:99) Sukladno Zakonu o trošarinama (NN 106/18, 121/19, čl. 1, st. 3), trošarine i posebni porezi prihod su državnog proračuna Republike Hrvatske, zajedno s porezom na dodanu vrijednost i s porezom na dobit što, drugim riječima, znači da pripadaju državnim porezima. I u većini drugih država prihodi od trošarina i posebnih poreza služe za financiranje proračuna središnje države.

Kesner-Škreb i Kuliš (2010) navode kako od početka 2002. godine pojedine odgovornosti vezanih za obračun, naplatu i nadzor posebnih poreza, Porezna uprava prebacuje kao odgovornosti i nadležnosti Carinskoj upravi Republike Hrvatske, vodeći se odredbama Zakona o carinskoj službi. Time je Carinska uprava preuzela dio odgovornosti poreznog sustava i rasteretila Poreznu upravu za onaj dio poreza koji se odnosi na uvoz trošarinskih proizvoda, a

ne samo oporezivanje domaćih proizvoda. Sukladno odredbama Zakona o trošarinama (NN 106/18, 121/19, čl. 6, st. 1), navedenim porezom terete se „*ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta, registrirani primatelj, povremeno registrirani primatelj i 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.*“ No, treba istaknuti kako promet na rabljene automobile predstavlja iznimku u vrstama trošarina jer navedeni porez zapravo nije trošarina, a za njegovu naplatu terete se kupci istih automobila.

Trošarine/posebne poreze moguće je obračunati na sljedeće načine:

- u cjelokupnom iznosu po mjernoj jedinici proizvoda, kao što je litra, kilogram, komad, kutija, snaga motora, dužina, težina
- u određenom postotku od prodajne cijene, tj. vrijednosti kupljene robe (ad valorem ili porez po vrijednosti)
- ili kombinirano, primjenjujući i jedinični porez te porez ad valorem. (Kuliš, 2005:5,6)

Nije jednostavno zaključiti koji način obračuna je najučinkovitiji jer je to ovisno o obliku trošarinskog proizvoda i detaljima implementacije svakog od oblika, ali najučestaliji oblik oporezivanja je u cjelokupnom iznosu po jedinici mjere proizvoda (npr. 6 kuna za 1 kilogram kave).

3.2. Povijesni pregled razvoja trošarina

Unutar ovog podnaslova objašnjen je povijesni razvoj trošarina/posebnih poreza kako bi se dobila slika o njihovom značaju i važnosti kroz vrijeme.

Jedan od najstarijih poreza je svakako posebni porez koji je svoje djelovanje prvi put zabilježilo u Rimu i staroj Ateni, a potom se javlja u antičkim državama Dalekog i Bliskog istoka. Pojačano djelovanje i njegova primjena javlja se kao posljedica pojave novca, a sukladno tome i kao posljedica povećanoj trgovinskoj razmjeni. Razlog zbog kojeg su se posebni porezi preferirali više nego izravni porezi jest u tome što se njihovim ubiranjem moglo oporezivati plemstvo i svećenstvo koje je bilo oslobođeno plaćanja izravnih poreza i zato što su ih bogatiji slojevi društva zastupljeni u parlamentu (tada zastupničkom tijelu) lakše prihvaćali. Imale su važno mjesto u sustavu javnih prihoda za vrijeme apsolutizma, ponajviše iz razloga što za njihovo uvođenje vladari nisu morali tražiti dozvolu staleških skupština, kao što je to bilo pri uvođenju izravnih poreza.

Cilj uvođenja trošarina proizašao je zbog povećanih potreba država za dodatnim sredstvima u proračunu kako bi uspjele podmiriti novonastale troškove koji su proizašli kao posljedice ratova, izgradnje novih dvoraca i utvrda. Odnosno, primarni cilj uvođenja trošarina je povećati državni aparat u općenitom smislu, kako bi si država mogla priuštiti lagodno funkcioniranje i vođenje stanovništva.

Iz povijesnih dokumenata proizlazi kako akcize nisu strana pojava već krajem 12. stoljeća, a svoj značaj dobivaju tijekom 16., 17. i 18. stoljeća kada se proširuju na sve veći broj i razne vrste proizvoda, poput tekstila, duhana, voska, kože, žita, kave, krzna, mesa. Također, moguće je reći kako se posebni porezi na promet mogu promatrati kao prethodnici poreza na dohodak, s obzirom na to da od naplate posrednih poreza nisu bile pošteđene povlaštene društvene klase, koje podrazumijevaju ekonomski najsloženije slojeve društva.

Oporezivanje prometa određenih proizvoda obuzimalo je široke razmjere na teritoriju današnje Rusije, Njemačke, Austrije, Engleske, Španjolske, Nizozemske i Francuske. Iako se posebni porez na promet javljao pod različitim imenima, svima je bilo zajedničko da su se plaćali tijekom prometa robe, a visina se utvrđivala ovisno o nekoj mjernoj jedinici. Ovaj porezni oblik bio je tretiran kao „sveti gral“, tj. kao vrlo primamljiv izvor zarade, a njegovo otkrivanje i uključivanje u javne prihode smatralo se „božjom inspiracijom“. (Jelčić, Jelčić, 1998:337,338)

Tijekom 16. stoljeća u Nizozemskoj prvi put se javlja pojam akciza, što je uzrokovano time kada su oporezivani proizvodi poput alkoholnih pića, piva, soli i šećera. Naime, korijen riječi potječe od starofrancuske riječi assise, što se u prijevodu tumači kao 'podmirenje računa, odnosno duga'. Nedugo zatim, njihov primjer slijedile su Njemačka i Engleska te ostale europske države. Tijekom 19. stoljeća bile su dio sustava općeg poreza na promet robom i uslugama koji se od 20. stoljeća preobražava u opći porez na promet, tj. od 60-ih godina prošlog stoljeća u PDV. (Kuliš, 2005:5)

Ekonomist William Petty i filozof Thomas Hobbes bili su mišljenja da je oporezivanje potrošnje sukladno osnovnim načelima prirodnog prava jer se takvim oporezivanjem najsveobuhvatnije može ostvariti uravnoteženost u oporezivanju. Montesquieu, jedan od najvećih mislilaca svog vremena, smatrao je da su izravni porezi izraz podčinjenosti čovjeka, dok je u plaćanju posebnih poreza na promet vidio dokaz čovjekove slobode. (Jelčić, Jelčić, 1998:338) U svojoj raspravi iz 1662. godine poznatoj pod nazivom „Treatise of Taxes and Contributions“ William Petty promovirao je uvođenje posebnih poreza, a među zagovornicima njihovog uvođenja i korištenja bio je i Christian Tenzel koji je u svom djelu „Discovered goldmine in the excises“ iz 1685. godine naveo sljedeće ključne prednosti posebnih poreza na

promet: dobrovoljnost, nevidljivost, velika izdašnost te njihov doprinos poticanju štednje. (Šimović, Šimović, 2006:198)

S druge pak strane, bio je i nemali broj uglednih ljudi koji su bili protiv takvog oblika oporezivanja pa je tako Sebastien Vauban isticao da je ubiranje akciza „skrivena krađa“, a srodnog mišljenja bili su i engleski filozof John Locke te klasičari političke ekonomije Adam Smith i David Ricardo. Među prvima u Hrvatskoj koji su iznijeli svoje stavove o pojedinačnim porezima na promet tijekom 1908. godine bio je Stjepan Radić. O navedenom političar se očitovao u svome djelu „Današnja financijalna znanost“ u kojem navodi kako su potrošački porezi nužno zlo za moderne države te kako ih ne bi smjelo biti na proizvode koji predstavljaju životne potrepštine. Zbog toga je stavljao naglasak na nepravednost hrvatskog poreznog sustava. (Jelčić, Jelčić, 1998:338)

Činjenica je kako su trošarine kroz povijest imale drugačiji položaj od ostalih neizravnih poreza, a ujedno su zauzimale posebno mjesto u poreznim sustavima velike većine država te su bile prihvaćene od strane svih društvenih skupina. Evidentno je kako su i dan danas uvelike podijeljena mišljenja o pojedinačnim porezima na promet i kako će tako ostati i nadalje, ali države su ustrajne u njihovoj implementaciji, ponajviše zbog njihovih prednosti, a na stanovnicima tih država je da se zapitaju i informiraju na koje sve poreze odlazi njihov zarađeni dohodak koji svakodnevno troše i koje su namjene takvih oporezivanja.

Trošarine su u Hrvatskoj postojale gotovo oduvijek bez obzira na njeno državno uređenje, izuzevši razdoblje nakon Drugog svjetskog rata, što ukazuje na to da su vlasti znali prepoznati njihovu svrhu i ulogu u poreznom sustavu. Jelčić i Bejaković (2012) ističu kako su trošarine bile u upotrebi u Kraljevini SHS - na području Hrvatske, Slavonije, Dalmacije, Bosne i Hercegovine te Slovenije prikupljane su na temelju propisa iz 1829. godine, uz brojne izmjene, a 1918. uvedene su trošarine na šećer, mineralna ulja, meso, vina, kvasac, pivo, alkohol i gradska trošarina koja se naplaćivala u većim gradovima poput Ljubljane. Trošarine pod nazivom dazio consumo naplaćivale su se na bob, grah, ribu, rižu, sir, svijeće, brašno, mast, sol i na ostalu robu široke potrošnje u gradovima Dalmacije na bazi propisa iz 1830. i 1875. godine, da bi kasnije bile ukinute.

Zatim, 1921. godine kada je donesen Privremeni zakon o državnoj trošarini, taksama i pristojbama kojim su ukinute razlike u broju, vrsti te načinu naplate trošarina, a odnosile su se na proizvode ušećerenog voća, čokolade, kave, šećera, bombona, riže, jestivog ulja, likera, piva, vina, ruma, esencija za piće, jela od riba i ribe, električnog osvjetljenja te voća poput smokvi i suhog grožđa. Time su obuhvaćeni i poneki građevinski proizvodi poput drvene

građe, čeličnih i željeznih stupova, greda, cementa hidrauličnog vapna te stakla za prozore i izloge.

Kako bi se razvio trošarinski sustav polazilo se od toga da se eliminiraju pokrajinske razlike u broju predmeta koji podliježu trošarinama i da opterećenje bude što ravnomjernije. Porast iz godine u godinu bilježili su prihodi od trošarina, a uzrok tomu je bilo povećanje visine prihoda nastalih plaćanjem pojedinih trošarina. Tako se npr. 100 kilograma šećera u pojedinom razdoblju plaćalo 200 dinara, dok je ista količina šećera u sljedećem razdoblju koštala 400 dinara.

Pod odgovornošću Banovine Hrvatske prešle su uz ostale porezne oblike i trošarine na alkoholne napitke, a to se odrazilo i na Nezavisnu Državu Hrvatsku. Potom, u Kraljevini Jugoslaviji između Prvog i Drugog svjetskog rata bilo je raširenо djelovanje akciza, ali se nije nastavilo nakon Drugog svjetskog rata. To se odrazilo i na porezni sustav Republike Hrvatske u prvih nekoliko godina njezine samostalnosti, što znači da tada nisu postojale trošarine kao izvor javnih prihoda. (Jelčić, Bejaković, 2012:177)

U samostalnoj Hrvatskoj prva trošarina bila je uvedena na kavu 1993. godine, a godinu dana kasnije uvode se trošarine na naftne derivate, duhanske proizvode, alkohol i alkoholne napitke, piva, bezalkoholne napitke, osobne automobile i ostala motorna vozila, zrakoplove i plovila. Zatim, 1999. godine uvedena je trošarina na luksuzne proizvode (nakit, satovi, odjeća i obuća od krzna, pirotehnika za vatromet, oružja) koja je u siječnju 2013. ukinuta jer su prihodi od tog poreza bili neisplativi i kako bi se gospodarstvenici prilagodili poslovanju sukladno uvjetima Europske unije (EU).

Potom je 2002. godine uveden porez na premije osnovnog osiguranja od automobilske odgovornosti i dodatnog, kasko osiguranja cestovnih motornih vozila. Novonastalim Zakonom o trošarinama, od 2010. godine uvedene su nove trošarine u skupinu oporezivanja energenata. Prihodi prikupljeni od naplate trošarina su od početka uključivanja u poreznu strukturu Republike Hrvatske izborili značajnu poziciju u prihodima proračuna središnje države te su i dan danas iznimno elastičan instrument fiskalne politike države. U Republici Hrvatskoj znatno je manji broj trošarina u odnosu na većinu zemalja članica Europske unije, a u nekima od njih oporezuje se 20 ili i više različitih proizvoda. (Bejaković, 2018:46, 47)

3.3. Razlozi uvođenja i ciljevi primjene trošarina

Navedena obilježja koja se odnose na opći porez na promet vrijede i za posebne poreze na promet. Uz već spomenuta obilježja posebnih poreza, Šimović i Šimović (2006) navode i ova:

- proizvodi koji podliježu posebnom porezu često nije moguće zamijeniti ili nadomjestiti nekim drugim sličnim proizvodima budući da isti postižu određenu kvalitetu života te ih se potrošači nerado odriču
- fiskalna izdašnost – prihod poreznog sustava mora biti dostatan kako bi podmirio javne rashode i pri tom opravdao svoju ulogu u državnom proračunu
- paralelna primjena s općim porezom na promet – vrijednost plaćenog posebnog poreza predstavlja temelj za poreznu osnovicu općeg poreza na promet
- stabilnost prihoda – redovitost prihoda kojima se omogućuje ostvarivanje konsolidiranih i razvojnih ciljeva koje je vlast donijela
- prevaljivost – u slučaju da do nje ne dođe onda je riječ o nekom obliku izravnog poreza
- razlike u poreznom tretmanu domaćih i uvoznih proizvoda ne postoje.

Prilikom razmatranja odluke o uvođenju novih poreznih oblika u porezni sustav porezna vlast mora imati opravdanje za njegovo uvođenje. Postoje fiskalni i nefiskalni razlozi kojima se opravdava uvođenje pojedinačnih poreza na promet. U nastavku slijedi objašnjenje fiskalnih i nefiskalnih razloga.

3.3.1. Fiskalni razlozi uvođenja trošarina

Fiskalni razlozi podrazumijevaju činjenicu da su posebni porezi na promet stabilan i izdašan javni prihod državnog proračuna kojima se podmiruju javni rashodi. Njemačka je uključila opći porez na promet u porezni sustav u drugom desetljeću prošlog stoljeća što se značajno odrazilo na važnost trošarina i njihovu sve širu primjenu, a njezin primjer ubrzo su slijedile i druge države.

Zahvaljujući njihovom uključivanju postupno je dolazilo do iskoraka u samoj biti posebnih poreza na promet što se posljedično odrazilo i na njihovu proračunsku iskoristivost. (Šimović, Šimović, 2006:201) Sam naziv „fiskalni“ obuhvaća sve što se tiče državne blagajne i državu kao vlasnika zakonskog prava pa shodno tome postoji i fiskalna politika koja se bavi načinima prikupljanja financijskih sredstava u državnu blagajnu i njihovog trošenja.

Europska komisija (2020) napominje kako je suvremeni trošarinski sustav uvelike pojednostavljen i efikasan dio ukupne porezne strukture te se u tom smislu ističu tri porezna oblika kojima se članice EU-a vode, a to su trošarine koje donose i preko 90% trošarinskog prihoda te obuhvaćaju:

a) duhan i duhanske prerađevine/proizvode,
b) alkohol i alkoholne napitke,
c) naftne derivate.

3.3.2. Nefiskalni razlozi uvođenja trošarina

Nefiskalni razlozi dolaze do izražaja u suvremenim državama kako bi se pridobilo povjerenje i naklonost opće javnosti za njihovo uključivanje u porezni sustav te se ti razlozi u velikoj mjeri odnose na prihvaćenost od strane građana i njihove svijesti o štetnim utjecajima proizvoda koji se oporezuju tim porezom. Šimović i Šimović (2006) naglašavaju sljedeće nefiskalne razloge:

- ✓ zdravstveni razlozi
- ✓ društveni razlozi
- ✓ razlozi s aspekta ekosustava
- ✓ gospodarski razlozi
- ✓ načelo upotrebljivosti
- ✓ povećanje cijena inozemnih proizvoda.

Iz zdravstvenih razloga, uključivanje trošarina objašnjava se na način da će građani manje trošiti proizvode koji ugrožavaju zdravlje, kako njihovo tako i drugih, poput duhana i alkohola. Prekomjerna upotreba takvih proizvoda utječe na povećanje posla zdravstvenih djelatnika i ustanova što znači i povećanje državnih izdataka. Postoji pretpostavka da će njihovo povećanje cijena obeshrabriti potrošače od njihove upotrebe.

Osim cijenom, brojni su načini kojima se pokušava utjecati na njihovo smanjenje što npr. potvrđuje i činjenica kako su već niz godina prisutne „smrtovnice“, tj. upozorenja na kutijama cigareta na kojima je riječima i slikama prikazana posljedica trošenja istih što je regulirano Zakonom o ograničavanju uporabe duhanskih i srodnih proizvoda. Društveni razlozi odnose se na činjenicu da bi svatko trebao biti uključen u pokrivanju javnih rashoda neovisno o ostvarenom dohotku.

Pod navedenim se razumijeva da će oni građani koji raspolažu stabilnijom i većom gospodarskom snagom kupovati trošarinske proizvode, a ne oni s manjom gospodarskom snagom. Tako se nastoji ostvariti smanjenje regresivnog djelovanja PDV-a koji ima standardnu ili sniženu stopu poreza. Svatko tko želi živjeti neophodno kupuje proizvode i usluge, a tijekom kupnje porezni obveznici plaćaju istu vrijednost poreza u sklopu cijene pri čemu uteg regresivnosti jače „napada“ poreznog obveznika s nižim dohotkom od prosjeka, ako se uzme kao pretpostavka da je porezna stopa povišena. (Šimović, Šimović, 2006:207)

Razlozi s aspekta ekosustava odnose se na proizvode čija prekomjerna implementacija nepovoljno utječe na prirodu te reducirane prirodne i neiscrpne izvore energije, kao što su nafta, naftni derivati i ostali srodni proizvodi. Okoliš kojim je svaki pojedinac okružen nema zadovoljavajuću kvalitetu jer nema instrumenata kojima bi se mogla kontrolirati njegova primjena budući da je obrambena snaga prirodnog okoliša zbog čovjekove nekontrolirane uporabe znatno oslabljena.

S obzirom na to da je zadaća javnog sektora intervencija i zaštita prirodnog okoliša, navedenu zadaću javni sektor provodi na način da spriječi ili umanji štetne efekte koje poduzeća uzrokuju ispuštajući onečišćene tvari u prirodu. Svoju zadaću javni sektor provodi također s ciljem kako bi se potaknula odgovornija potrošnja njenih ograničenih resursa.

S aspekta gospodarskih razloga, oporezivanje pojedinih proizvoda dovodi do smanjivanja njihove potrošnje na domaćem tržištu, a s druge strane se otvara prostor za povećanje izvoza što utječe na bolji položaj domaćeg gospodarstva u vanjskoj trgovini. Za razliku od toga, nametanje trošarina na strane proizvode uzrokuje povećanje njihovih cijena i smanjuje potrošnju, a time i uvoza pa kao posljedica dolazi do odljeva stranih valuta u inozemstvo. (Šimović, Šimović 2006:207)

Uvođenje trošarina zbog načela upotrebljivosti odnosi se na uspostavljanje određene međuzavisnosti između potrošnje nekih proizvoda i koristi koju imaju osobe koje ih plaćaju. Ovo se ponajviše odnosi na oporezivanje nafte i naftnih derivata jer oni koji uglavnom upotrebljavaju motorno vozilo i tako ostvaruju određene direktne ili indirektne prednosti, tada je normalno i logično da preko posebnog poreza plate veći iznos trošarine kao proviziju za korištenje cesta (materijalna upotrebljivost) koju su ostvarili djelom i uz pomoć goriva. (Šimović, Šimović 2006:208)

3.3.3. Ciljevi primjene trošarina

Usko povezano s obilježjima i razlozima, Kesner-Škreb (1999) ističe ciljeve oporezivanja trošarinama:

1. Trošarine se uvode iz razloga da se u porezni sustav uvede progresivnost koja se odnosi na luksuzne proizvode. Postoje situacije kada je gotovo nemoguće implementirati progresivan porez na dohodak i tada trošarine predstavljaju učinkovitiji način progresivnog razvrstavanja poreznog nameta. Pri razmatranju mogućnosti uvođenja posebnih poreza treba odrediti koji to proizvodi imaju obilježja luksuznih proizvoda (što nije nimalo jednostavno), kolika bi bila cjenovna učinkovitost potražnje za istima te postoje li zamjenski proizvodi. Ako je cjenovna učinkovitost potražnje značajnija te nakon uvođenja trošarina potražnja za takvim proizvodima padne ili se usredotoči na zamjenske proizvode namjeru povećanja progresivnosti poreznog sustava neće biti moguće realizirati.
2. Mogu se uvoditi kada je s birokratske strane teže primjenjivati kompleksnije porezne vrste. Primjerice, ako zemlje u razvoju imaju mali broj proizvodnih postrojenja, prikupljanje trošarina je prikladnije u praksi nego kompleksna metoda linearnog poreza na dohodak. Vrlo su mali izgledi za poreznu evaziju[1]. Uglavnom se nameću na proizvode čiji je obujam prodaje popriličan, manji je broj proizvođača koji ih proizvode, potražnja im je cjenovno neelastična, lako se utvrđuju i ne postoje njihovi supstituti. Sve to utječe na izvjesno i sigurno pritjecanje poreznih prihoda u državni proračun.
3. Mogu se uvesti da bi se potaknulo potrošače na prestanak konzumacije nekih proizvoda, npr. alkoholnih pića, cigareta i duhana. Iako takve trošarine imaju obilježja regresivnosti (relativno više opterećuju domaćinstva s niskim dohocima), njihova je primjena opravdana jer se radi o proizvodima čija se potrošnja smatra nezdravom ili nemoralnom. Trošarine na potrošnju takvih proizvoda mogu se promatrati i sa stajališta negativnih vanjskih učinaka – alkoholizam i pušenje stvaraju velike izdatke u zdravstvu pa se trošarine mogu promatrati kao način da se internaliziraju takvi troškovi.
4. Uvode se kako bi se smanjilo onečišćenje prirode jer npr. motorna vozila ugrožavaju atmosferu, uz proizvodnju buke i tako stvaraju prometnu blokadu. U tom slučaju trošarinom se pokrivaju troškovi kako bi se takva zagađenja smanjila.

[1] Porezna evazija ili utaja je izbjegavanje plaćanja poreza. Može biti zakonita (nenamjerna) i nezakonita (namjerna).

4. Oblici trošarina i posebnih poreza

Unutar ovog poglavlja objašnjen je svaki od oblika trošarina/posebnih poreza Republike Hrvatske kako bi se dao prikaz kakve karakteristike imaju proizvodi koji su podvrgnuti ovakvom oporezivanju. Naglasak je stavljen na predmete oporezivanja, poreznu osnovicu, visinu poreza i oslobođenja od plaćanja takvog poreza. Zakon o trošarinama definira trošarinski sustav oporezivanja duhanskih proizvoda, alkohola i proizvoda dobivenih od alkohola, energenata i električne energije koji se puštaju u potrošnju na teritoriju Republike Hrvatske.

Uz njega su i brojni drugi prateći propisi, pravila i uredbe o visini trošarina/posebnih poreza. Posebni porezi imaju zasebne Zakone pa tako postoji Zakon o posebnom porezu na motorna vozila, Zakon o porezu na premije osiguranja od automobilske odgovornosti i premije kasko osiguranja cestovnih vozila i Zakon o posebnom porezu na kavu i bezalkoholna pića. Prema Carinskoj upravi (2020) dvije su institucije odgovorne za nadgledanje obračuna i plaćanja trošarina u Republici Hrvatskoj: ministarstvo financija obavlja administrativni nadzor nad primjenom Zakona i pratećih propisa, a Carinska uprava obavlja revizijski nadzor nad primjenom Zakona i pratećih propisa. Carinska uprava spada pod nadležnost ministarstva financija.

4.1. Trošarine

4.1.1. Trošarine na duhan i duhanske prerađevine

Duhan je vrsta poljodjelskog proizvoda, zeljasta biljka čiji se osušeni listovi prerađuju u proizvode za pušenje (cigareta, cigara[2], cigarilos[3], za lulu), šmrkanje, sisanje ili žvakanje. Duhan je jedan od proizvoda koji predstavlja veliku satisfakciju konzumacijom svojim korisnicima, a najveći utjecaj ima na središnji živčani sustav čovjeka. Najvažniji sastojak lista duhana koji izaziva satisfakciju je nikotin. Znanstveno je dokazano kako pušenje ostavlja štetne posljedice na zdravlje organizma korisnika duhanskih proizvoda na način da skraćuju život potrošačima, a i nepušačima, ukoliko borave u istoj prostoriji. Time je duhan jedna relativno snažna droga.

[2] Razlika između cigare i cigarete jest u tome što je cigareta umotana u list papira, dok je cigara umotana u duhanski list ili u papir na bazi duhana.
[3] Cigarilos je vrsta tankih cigara, a prevedeno sa španjolskog znači „mala cigara“.

Dakle, predmet oporezivanja su duhanske prerađevine pod kojima se ubrajaju cigare, cigarete, cigarilosi i duhan za pušenje koji uključuje tanko rezani duhan za motanje cigareta i ostali duhan za pušenje pod kojim se ubraja npr. duhan za vodenu lulu pod imenom Melasa Herbal Hukka za pušenje u nargilama. Pod duhanskim proizvodima ubrajaju se duhanski proizvodi pomoću kojih se udiše para bez procesa sagorijevanja i mogu biti nadomjestak duhanskim prerađevinama.

Posljednji navedeni sadrže: prerađeni duhan namijenjen zagrijavanju (ili grijani duhanski proizvod kao što je Heets (namijenjeni za korištenje u IQOS uređaju) i Neo sticks (namijenjeni za korištenje u GLO uređaju)) i tekućinu namijenjenu za konzumaciju u elektroničkoj ili e-cigareti bez obzira ima li nikotina (naziva se još i e-tekućina). Postoje i novi duhanski proizvodi, kao što je Hookah Squeeze-steam proizvod-pasta, Ice Rockz-steam proizvod-kamen i Ice Frutz Hookah gel. (Zakon o trošarinama, NN 106/18, 121/19, čl. 82, st. 1, 2, čl. 94, st. 1)

Trošarinska osnovica određena je na sljedeći način:

- na cigarete iznosi tisuću komada i krajnja cijena
- na cigarilose i cigare iznosi tisuću komada
- na sitno rezani duhan za savijanje cigareta i ostali duhan iznosi jedan kilogram neto težine
- na e-tekućine iznosi jedan mililitar
- na grijani duhanski proizvod iznosi jedan kilogram
- na novi duhanski proizvod je jedan kilogram neto težine. (Zakon o trošarinama, NN 106/18, 121/19, čl. 87, st. 1, čl. 88, st. 1, 2, čl. 95, st. 1, 2, 3)

Donesena je nova Uredba o iznosu trošarina na duhanske prerađevine i duhanske proizvode koja je stupila na snagu 1. travnja 2020. godine. (Narodne novine, 2020: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2020_03_33_715.html) Sljedeća tablica prikazuje visinu trošarine:

Tablica 1. Visina trošarina na duhanske prerađevine i proizvode u Republici Hrvatskoj

DUHANSKE PRERAĐEVINE	
Objekti oporezivanja	**Iznos trošarine**
Cigarete	specifična trošarina 370,00 kn za 1000 komada cigareta proporcionalna trošarina 34% od maloprodajne cijene minimalna trošarina iznosi 824,00 kn za 1000 komada
Cigare	800,00 kn za 1000 komada
Cigarilosi	800,00 kn za 1000 komada
Tanko rezani duhan za motanje cigareta	800,00 kn za 1 kg
Ostali duhan za pušenje	800,00 kn za 1 kg
DUHANSKI PROIZVODI	
E-tekućine	0,00 kn za 1 ml
Zagrijani duhanski proizvod	800,00 kn za 1 kg
Novi duhanski proizvod	800,00 kn za 1 kg

Izvor: izrada autora prema Uredbi o visini trošarine na duhanske prerađevine i duhanske proizvode (2020), preuzeto: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2020_03_33_715.html [pristupljeno: 2.8.2020.]

Iz tablice je vidljivo kako postoje tri vrste trošarina na cigarete s obzirom na to da su u Republici Hrvatskoj najviše prodavane duhanske prerađevine pa tako specifična trošarina iznosi 370,00 kuna za 1000 komada, proporcionalna 34% od maloprodajne cijene i minimalna trošarina iznosi 824,00 kune za 1000 komada. Trošarina na duhan obračunava se na određene standardne forme u kojima se duhan i duhanske prerađevine pojavljuju, kao što su kutije koje sadrže 20 komada cigareta određene duljine ili one koje tu duljinu premašuju.

Jelčić (1997) napominje kako je unutar ove trošarine uveden tzv. banderolni porez u cilju sprječavanja izbjegavanja njezinog plaćanja, a to zapravo znači da prodavatelj ima pravo i ovlasti prodavati isključivo ona pakiranja duhanskih prerađevina koja su potpuno zatvorena i koja posjeduju na svojoj ambalaži banderole ili „porezne markice“ koje dokazuju da je plaćena akciza za dotični proizvod.

Zakon o trošarinama (NN 106/18, 121/19, čl. 92, st. 1, 2) isto tako propisuje i pojedina oslobođenja od plaćanja trošarine: „*Trošarina na duhanske prerađevine ne plaća se na prerađevine koje su isključivo namijenjene za znanstvena istraživanja i analizu kvalitete proizvoda, uz odobrenje Carinske uprave. Trošarina se ne plaća na cigarete koje se za vlastitu uporabu proizvode ručno ili nekim jednostavnim uređajem i to od duhanskih prerađevina na koje je plaćena trošarina, a nisu namijenjene prodaji i ne puštaju se u promet. Jednostavni uređaji su uređaji za motanje ili punjenje cigareta koji nisu prikladni za komercijalnu*

proizvodnju cigareta.“ Predmet oporezivanja također nisu duhan za šmrkanje i žvakanje i proizvodi koji nemaju u sebi duhan, a koriste se jedino u medicinske svrhe i određeni su kao lijek.

4.1.2. Trošarine na alkohol i alkoholne napitke

Među alkohol i alkoholne napitke ubrajaju se proizvodi poput vina, piva te ostala pića dobivena vrenjem[4], međuproizvodi te etilni alkohol[5]. Vrste alkohola i alkoholnih napitaka propisane su tarifnim komponentama Kombinirana nomenklatura (KN) i ovise o volumnom postotku stvarnoga alkohola u pojedinim vrstama proizvoda. „*Volumni udio stvarnoga alkohola je volumni postotak alkohola mjeren pri temperaturi od 20 Celzijevih stupnjeva, a označava se oznakom % vol.*“ (Zakon o trošarinama, NN 106/18, 121/19, čl. 61, st. 1, 2, 3)

Zakonom (NN 106/18, 121/19, čl. 62, st. 1, 2, čl. 63. st. 1, 2, 3, čl. 64) je također propisan volumni udio stvarnog alkohola za svako pojedino piće, ovisno o vrsti samog pića. Pivom se smatra:

- proizvod koji ima volumni udio stvarnog alkohola veći od 0,5% vol. te
- proizvod koji podrazumijeva mješavinu piva i ostalih vrsta bezalkoholnih napitaka s volumnim udjelom stvarnog alkohola koji iznosi više od 0,5% vol.

Vina se razlikuju po sljedećim kriterijima:

- mirna vina, odnosno vina u kojima je sav alkohol optimiziran u gotovom proizvodu koji je nastao u procesu fermentacije te se
  - ✓ volumni udio alkohola nalazi u granici između 1,2% vol. i 15% vol.,
  - ✓ volumni udio alkohola nalazi u granici između 15% vol. i 18% vol. s tim da je kriterij proizvodnja bez ikakvih dodatnih sastojaka
- pjenušava vina, a ona podrazumijevaju sljedeće:
  - ✓ punjena su u boce koje podrazumijevaju posebni čep, a u bocama tlak mora biti na tri ili više bara,

[4] Alkoholno vrenje ili fermentacija je razgradnja šećera na etilni alkohol i ugljični dioksid uz pomoć enzima i kvaščevih gljivica. Upotrebljava se u proizvodnji alkoholnih pića.
[5] Etanol je sastojak alkoholnih pića u kojima se može naći u različitim postocima, a koristi se i u medicini kao sredstvo za dezinfekciju, fiksaciju i konzerviranje pripravaka.

- ✓ volumni udio alkohola nalazi se u granicama između 1,2% vol. i 15% vol., pod uvjetom da je sav alkohol sadržan u gotovom proizvodu nastao procesom fermentacije.

Pod pojmom 'ostalih pića', a nisu pivo ni vino podrazumijevaju se ostala mirna pića koja se dobivaju procesom fermentacije i u kojima se volumni udio stvarnog alkohola nalazi u granicama između 1,2% vol. do 10% vol. te u rasponu od 10% vol. do 15% vol., ispunjavajući obvezan uvjet da je sav sadržan alkohol nastao u procesu fermentacije te ostala pjenušava vina koja se dobivaju procesom fermentacije s volumnim udjelom stvarnog alkohola u granicama između 1,2% vol. i 13% vol. te u rasponu od 13% vol. do 15% vol., pri tom ispunjavajući osnovni uvjet da je sav sadržan alkohol u gotovom proizvodu nastao fermentacijom.

Međuproizvodima se smatraju svi proizvodi s volumnim udjelom stvarnog alkohola između 1,2% vol. i 22% vol. No, u skupinu etilnih alkohola spadaju proizvodi s volumnim udjelom alkohola većim od 1,2% vol., većim od 22% vol. i proizvodi koji sadrže alkohol za piće neovisno radi li se o otopini ili ne (npr. rakija, liker, viski, rum, džin, votka).

Trošarinska osnovica definirana je na način:

- „*na pivo je 1% volumnog udjela stvarnog alkohola sadržanoga u jednom hektolitru gotovog proizvoda*
- *na vino, ostala pića dobivena vrenjem osim piva i vina te međuproizvode je jedan hektolitar gotovog proizvoda*
- *na etilni alkohol je jedan hektolitar čistog alkohola izraženoga u volumnim postocima mjerenim pri temperaturi od 20 °C.*“ (Zakon o trošarinama, NN 106/18, 121/19, čl. 67, st. 1, 2, 3)

U nastavku slijedi tablica s prikazanom propisanom visinom trošarine za pojedine napitke koji su sačinjeni od alkohola.

Tablica 2. Visina trošarina na proizvode od alkohola u Republici Hrvatskoj

Objekti oporezivanja	Iznos trošarine
Pivo	40,00 kn za 1% vol. udjela stvarnog alkohola u hektolitru gotovog proizvoda
Mirna vina	0,00 kn/hl gotovog proizvoda
Pjenušava vina	0,00 kn/hl gotovog proizvoda
Ostala pića dobivena vrenjem osim piva i vina	0,00 kn/hl gotovog proizvoda
Međuproizvodi	800,00 kn/hl gotovog proizvoda (≥15% vol.) 500,00 kn/hl gotovog proizvoda (<15% vol.)
Etilni alkohol	6.000,00 kn/hl čistog alkohola

Izvor: izrada autora prema Uredbi o visini trošarine na alkohol i alkoholna pića (2020), preuzeto: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2020_03_33_716.html [pristupljeno: 2.8.2020.]

Isto tako, prema Zakonu (NN 106/18, 121/19, čl. 74, st. 1) postoje i male nezavisne pivovare čija proizvodnja piva nije veća od 125.000 hektolitara godišnje te gledano s pravnog i ekonomskog aspekta nije ovisna o nekoj drugoj pivovari, već se koristi proizvodnim ili skladišnim kapacitetima drugih pivovara koje su fizički razdvojene te ne proizvode prema licenci. Trošarina na njihovo pivo plaća se za 1% volumnog udjela stvarnog alkohola pridodanog u jednom hektolitru krajnjeg dobra u iznosima formiranim prema sljedećem rasponu za proizvodnju piva u godini dana:

Tablica 3. Visina trošarina na pivo malih nezavisnih pivovara u Republici Hrvatskoj

Za godišnju proizvodnju u hektolitrima	Iznos trošarine
≤ 5000	20,00 kn
5001 – 25.000	22,00 kn
25.001 – 75.000	24,00 kn
75.001 – 125.000	26,00 kn

Izvor: izrada autora prema Uredbi o visini trošarine na alkohol i alkoholna pića (2020), preuzeto: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2020_03_33_716.html [pristupljeno: 2.8.2020.]

U Republici Hrvatskoj sve više su na glasu tzv. craft pivovare koje se svrstavaju u kategoriju malih nezavisnih pivovara. Craft pivovare uglavnom se razlikuju od velikih pivovara po tome što proizvode male količine različitih vrsta piva. Također, craft pivovare podrazumijevaju proizvodnju određene vrste piva i specifičnu prirodu zanatskog postupka kuhanja piva. Važno je istaknuti i kako je nedavno osnovana Grupacija malih nezavisnih pivovara unutar Udruženja proizvođača piva Hrvatske gospodarske komore.

Izuzeci od plaćanja trošarina na alkohol i alkoholne napitke odnose se:

- na denaturirani alkohol[6] koji obuhvaća etilni alkohol koji je u cijelosti denaturiran
- na denaturirani alkohol koji se uvozi iz trećih država na teritorij Republike Hrvatske
- prilikom izrade i obrade neprehrambenih proizvoda s tim da je etilni alkohol tek djelom denaturiran
- prilikom proizvodnje lijekova namijenjeni ljudskoj potrebi utvrđenih normativom kojim se regulira čin testiranja i plasiranja u promet, proizvodnja, numeriranje, tipologija, promet, kontrola kakvoće, oglašavanje
- kada se koristi za proizvodnju octa
- kada se koristi u proizvodnji neposredno ili kao sastojak nekog poluproizvoda za proizvodnju prehrambenih proizvoda
- prilikom proizvodnje aroma za pripremu prehrambenih proizvoda i bezalkoholnih pića kojima je volumni udio alkohola do 1,2% vol.
- za očuvanje pripravaka i prerade voća
- prilikom upotrebe u medicinske svrhe
- prilikom upotrebe u znanstvene, istraživačke ili obrazovne svrhe. (Zakon o trošarinama, NN 106/18, 121/19, čl. 68, st. 1)

4.1.3. Trošarine na energente i električnu energiju

Energentom se podrazumijeva bilo koja tvar čija je svrha korištenje u obliku sirovine za dobivanje energije prijeko potrebne za suvremeni ljudski život. Oni su najčešće korišteni energetski izvori. Pri tome je izvore energije moguće razvrstati prema sljedećoj podjeli:

a) primarne
b) sekundarne.

Primarni izvori energije odnose se na vrste energije koje zahtijeva energetska industrija za opskrbu energentima potrebnim ljudskom društvu. Posljedica su prirodnih procesa, prerade uz primjenu drugih oblika energije, a ne rezultat ljudske aktivnosti. U primarne izvore energije ubrajaju se lignit, kameni ugljen, ogrjevno drvo, zemni plin, nafta, treset. Za razliku od primarnih izvora energije, sekundarni izvori energije rezultat su odgovarajućeg tehničkog procesa kojim se prerađuju primarni izvori energije, kao što je električna struja, benzin, koks,

[6] Denaturirani alkohol je jeftinija vrsta alkohola koji se koristi za gorenje i industrijske svrhe (čišćenje, odmašćivanje, razrjeđivanje…). Dodane su mu različite otrovne kemijske primjese (npr. piridin, metanol…) pa se ne smije upotrebljavati za hranu i piće.

loživo ulje. Šinković (2015) navodi kako se trošarina plaća na energente čija je svrha da djeluju kao pogonsko gorivo ili gorivo za grijanje te električnu energiju, bilo da je crpljena iz tla ili uvezena u Republiku Hrvatsku.

Oporezivanje energije je uvijek aktualna tema te iz političkih, ekonomsko-pravnih, ekoloških i socijalnih perspektiva ima primjetnu ekološku i fiskalnu karakteristiku te se uvelike odražava na ekonomske aktivnosti. Oblici energenata određeni su tarifnim oznakama KN, zamjenskim energentima, aditivima i punilima, a to su:

- motorni benzin za pogonsko gorivo (bezolovni i olovni)
- motorni benzin za zrakoplove
- plinsko ulje (dizelsko gorivo, za grijanje i pogon)
- obilježeno dizelsko gorivo za potrebe grijanja (loživo ulje)
- obilježeno dizelsko gorivo za specifične potrebe (plavi dizel)
- petrolej ili kerozin (za grijanje i pogon)
- ukapljeni naftni plin, tzv. autoplin (UNP, za grijanje i pogon)[7]
- teško loživo ulje (mazut)
- zemni plin (za pogon, za grijanje za gospodarstvenu i negospodarstvenu namjenu)
- ugljen, koks i lignit (ili kruta goriva, za gospodarstvenu i negospodarstvenu namjenu)
- električna energija (za gospodarstvenu i negospodarstvenu namjenu)
- biogorivo
- ostali proizvodi koji služe kao pogonsko gorivo
- aditivi ili punila koji se dodaju pogonskom gorivu ili su kao takvi iskorišteni
- ostali organski spojevi rezervirani uporabi ili za grijanje, osim treseta ili biomase. (Zakon o trošarinama, NN 106/18, 121/19, čl. 96, st. 2)

Sukladno Zakonu o trošarinama (NN 106/18, 121/19, čl. 96, st. 6, 9) pod pojmom biomase podrazumijeva se dio proizvoda, otpada i ostataka biološkog podrijetla iz poljoprivrede koji su biorazgradivi. Također se podrazumijevaju i tvari biljnoga i životinjskoga podrijetla, šumarstva i drugih sličnih djelatnosti poput akvakulture i ribarstva te biorazgradivog dijela industrijskoga i komunalnog otpada. Također, biogorivo obuhvaća tekuće ili plinovito gorivo koje se upotrebljava u svrhu pogonskog goriva za potrebe prijevoza proizvedenog iz biomase.

[7] Ukapljeni naftni plin je kombinacija propana i butana, poznat i pod pojmom autoplin jer služi za pokretanje automobila. Autoplin je varijanta goriva koja je trenutno najučinkovitija i udovoljava ekološkim standardima. Prednosti plinovitih goriva u odnosu na tekuća i kruta: visoki stupanj iskoristivosti energije (do 95%), ekološki je čist energent (izgara bez čađe i dima), pokrivenost mnogih energetskih potreba objekta (npr. grijanje, kuhanje, zagrijavanje sanitarne vode), lako održavanje i sigurno rukovanje.

Prvotno se ovaj porez nazivao trošarina na naftu i naftne derivate, da bi u cilju harmoniziranja trošarinskog sustava s trošarinskim sustavom EU Republika Hrvatska promijenila naziv u trošarine na energente i električnu energiju. Uveden je kao nadopuna porezu na motorna vozila. Za određene naftne derivate, kao što je ulje za loženje, prirodni plin, motorno ulje ili pogonsko gorivo karakteristična je upotreba nižeg poreznog opterećenja iz socijalno-političkih (grijanje stanova, bolnica i sličnih ustanova) i ekonomsko-političkih (za gradski prijevoz, za pogon poljoprivrednih strojeva, za grijanje hotela i sličnih ustanova) razloga.

Sukladno Zakonu o trošarinama (NN 106/18, 121/19, čl. 97, st. 1), trošarinska osnovica se određuje na način:

- „*olovni motorni benzin, bezolovni motorni benzin, motorni benzin za zrakoplove, dizelsko gorivo, loživo ulje, plavi dizel i kerozin – petrolej je 1000 litara pri osnovnim uvjetima temperature energenta od +15 °C*
- *UNP – ukapljeni naftni plin i teško loživo ulje je 1000 kilograma netomase*
- *ugljen i koks je gigadžul bruto toplinske vrijednosti*
- *električnu energiju i prirodni plin je količina električne energije odnosno prirodnog plina mjerena u megavatsatima*[8].“

Ono što utječe na visinu stopa jesu namjena proizvoda, odnosno o tome koja je namjena proizvoda, a ona može biti u industrijske, komercijalne, poslovne, javne ili privatne upotrebe. Visina stopa trošarina očituje se u tome za koju svrhu se namjerava koristiti energent: ako se npr. dizel ili kerozin koriste u svrhu pogona, tada su stope trošarina drastično više nego ako je potrošnja tih energenata namijenjena za grijanje. (Kuliš, 2005:44) Razlike u visini trošarina prema različitim energentima prikazane su u sljedećoj tablici 4.

Tablica 4. Visina trošarina na energente i električnu energiju u Republici Hrvatskoj

Objekti oporezivanja	**Iznos trošarine**
Olovni motorni benzin	4.500,00 kn/1000 l
Bezolovni motorni benzin	3.860,00 kn/1000 l
Motorni benzin za zrakoplove	4.500,00 kn/1000 l
Dizelsko gorivo	3.060,00 kn/1000 l
Lož ulje	423,00 kn/1000 l
Plavi dizel	0,00 kn

[8] Mjerna jedinica za električnu energiju je džul (J), a za obračun energije u elektroenergetskom sustavu uobičajeni su višekratnici jedinice vatsat. Vatsat (Wh) je mjerna jedinica izvan Međunarodnog sustava mjernih jedinica. Jedan vatsat je energija koju utroši potrošač snage jedan vat za vrijeme od jednog sata.

Kerozin – petrolej - za grijanje - za pogon	 1.752,00 kn/1000 l 2.660,00 kn/1000 l
UNP – ukapljeni naftni plin - za grijanje - za pogon	 100,00 kn/1000 kg 100,00 kn/1000 kg
Teško loživo ulje	160,00 kn/1000 kg
Zemni plin - za grijanje za gospodarstvenu uporabu - za grijanje za negospodarstvenu uporabu - za pogon	 4,05 kn/MWh 8,10 kn/MWh 0,00 kn/MWh
Kruta goriva - za gospodarstvenu uporabu - za negospodarstvenu uporabu	 2,30 kn/GJ 2,30 kn/GJ
Električna energija - za gospodarstvenu uporabu - za negospodarstvenu uporabu	 3,75 kn/MWh 7,50 kn/MWh
Biogoriva	0,00 kn

Izvor: izrada autora prema Uredbi o visini trošarine na energente i električnu energiju (2021), preuzeto: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2020_12_148_2889.html [pristupljeno: 25.1.2021.]

Ovaj oblik trošarine narodskim se jezikom još naziva i ekološki porez te je zamišljen kao porez kojim je opterećena gospodarska snaga koja se očituje prilikom trošenja dohotka za ispunjavanje osnovnih životnih potrepština. Šinković (2015) konstatira kako, primjerice porez na kavu, pivo, cigarete ili alkohol opterećuje gospodarsku snagu, odnosno potrošača tih proizvoda, no porez na potrošnju nafte i njenih derivata prelazi svojom ulogom okvire osobne potrošnje. Nafta i njezini derivati su osnovna sirovina za proizvodnju velikog broja raznovrsnih proizvoda te se iz tog razloga ovaj porez promatra kao porez na energiju, a ne kao porez na osobnu potrošnju.

Poboljšanje životnog standarda paralelno s povećanjem broja stanovnika, sve veća urbanizacija i povećanje utroška energije uzrokuju povećanje nečistoće i otpada. Prerada sirovina, nepravilno izgaranje goriva u kućanstvima i u industrijskim pogonima, ispušni plinovi motornih vozila i nečistoće raznovrsnih industrijskih pogona utječu na zdravlje svakog čovjeka, ali i same prirode te zbog toga nalažu potrebu da se pronađu rješenja za pročišćavanje zraka, odlaganje smeća i odvoda sadržaja iz kanalizacije.

Automobilska industrija je dobar primjer da mnoge europske zemlje, posebno unazad desetak godina, nastoje smanjiti emisiju štetnih plinova za konačni proizvod pa se sve više razvijaju hibridni i električni automobili čija će uporaba u budućnosti nedvojbeno porasti što će se

odraziti na brojne uštede i očuvati okoliš. Električna energija kao univerzalan i praktički nenadomjestiv energent služi ispunjavanju mnogih suvremenih, sve zahtjevnijih težnji i prohtjeva. Trošak električne energije čini sastavni dio troškova pri izradi velikog broja proizvoda i usluga kao i troškova života, dok cijena direktno i indirektno određuje razinu životnog standarda.

Za razliku od ostalih trošarina, raspodjela prihoda prikupljenih od nafte i naftnih derivata ima jasno utvrđenu namjenu pa, primjera radi, na svaku plaćenu litru dizelskog ili benzinskog goriva porezni obveznici uplate 1 kunu za sufinanciranje građenja i održavanja javnih prometnica, od čega se 20 lipa uplaćuje na račun Hrvatskih autocesta, 80 lipa na račun Hrvatskih cesta, a dodatnih 20 lipa iz svake litre goriva na račun HŽ Infrastrukture.

Prema Zakonu o trošarinama (NN 106/18, 121/19, čl. 105, st. 1, 2, 8) od ove trošarine oslobođene su sljedeće stavke:

- „*energente koji se koriste kao pogonsko gorivo u zračnom prometu, osim uporabe za privatne letove*
- *energente koji se koriste kao pogonsko gorivo za plovidbu, uključujući ribolov 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 odnosno 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 energenti koriste kao gorivo za grijanje i istodobno za namjenu koja nije pogon ili grijanje (npr. za kemijsku redukciju)*
- *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*
- *električnu energiju koja se dobiva korištenjem iz obnovljivih izvora energije i ako je proizvođač koristi za vlastite potrebe: snage vjetra, valova, plime, geotermalnih izvora, sunčeve energije ili ako je proizvedena od biomase ili proizvoda od biomase*
- *električnu energiju koja se koristi u kućanstvima*

- *električnu energiju koja se koristi za komercijalni prijevoz robe i putnika željeznicom i tramvajem.*“

4.2. Posebni porezi

4.2.1. Posebni porez na kavu i bezalkoholna pića

Kava, omiljeni jutarnji napitak većine ljudi, služi se topla i priprema se od sjemenki koje rastu na stabljici biljke kave (kavovca), a prethodno su popržene i samljevene. Poznata su osnovna djelovanja kave, a to je da sadrže kofein od 0,8% do 1,4% koji na čovjeka djeluje stimulirajuće. Također, ima snažan učinak na mozak što omogućuje dugu budnost, pospješuje izmjenu tvari u organizmu, pojačava snagu i rad srca, podiže krvni tlak, poboljšava krvotok u srcu i djeluje diuretski.

No, ne preporučuje se unos velikih količina kave jer to dovodi do anksioznosti, hiperaktivnosti, nepravilnog lupanja srca i glavobolje. Vrlo lako se može postati ovisan o kavi zbog čega se također smatra drogom, kao i duhan. Kavom se smatraju sljedeći proizvodi:

- pržena kava (npr. pržena kava, turska kava, filter aparati ili espresso aparati, s udjelom kofeina ili bez njega, mljevena ili u zrnu, kao što je Franckova “Ciglica“)
- ekstrakti, esencije i koncentrati od kave (primjerice Nescafe classic, Franck cafe gold, Jacobs gold)
- razni preparati koji se postižu pomoću ekstrakata, esencija, koncentrata ili na bazi kave (složeni proizvodi koji uključuju „instant kavu“, npr. „cappuccino“ pripravak u prahu, kao što su Nescafe classic 3u1, Nescafe 2u1, Cappuccino classic)
- nadomjesci kave koji sadrže kavu (kombinacije pržene ili mljevene kave sa supstitutom kave (npr. pržena i mljevena cikorija poput Franckove Divke)). (Carina, 4.8.2020.)

Porezna osnovica se plaća prema neto masi kave, a visina poreza za svaki od navedenih proizvoda prikazana je u donjoj tablici.

Tablica 5. Visina sastavnica za izračun posebnog poreza na kavu u Republici Hrvatskoj

Objekti oporezivanja	Iznos posebnog poreza
pržena kava	6,00 kn/kg kave
ekstrakti, esencije i koncentrati od kave	20,00 kn/kg kave
pripravci na osnovi ekstrakata, esencija i koncentrata od kave	20,00 kuna/kg ekstrakata, esencija i koncentrata od kave sadržanih u produktu za konačnu potrošnju
pripravci na osnovi kave	6,00 kuna/kg pržene kave sadržane u produktu za konačnu potrošnju
zamjenice kave koji sadrže kavu	6,00 kuna/kg pržene kave sadržane u produktu za konačnu potrošnju

Izvor: izrada autora prema Uredbi o načinu izračuna i visinama sastavnica za izračun posebnog poreza na kavu i bezalkoholna pića (2020), preuzeto: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2020_03_33_717.html [pristupljeno: 4.8.2020.]

Oslobođenje od plaćanja posebnog poreza na kavu nastupa u sljedećim slučajevima:

- neprerađena kava u zrnu koja se doprema iz pržionice za dodatnu proizvodnju,
- pripravak za pravljenje čokoladnog napitka, sastojci praha
- cikorija kao zamjena kave, npr. Franckova Divka je zamjena prženoj kave, ali ne predstavlja predmet oporezivanja jer se ne miješa s pravom kavom (prženi ječam, prženi korijen cikorije, ekstrakt topiv u vodi), Franck Bianka instant kavovina (ekstrakt ječam, slad, cikorija i raž), Kneipp od stopostotnog prženog ječmenog slada i Kavovina cikorija od stopostotnog prženog korijena cikorije (popularno zvana bijela kava). (Carina, 4.8.2020.)

Carina (2020) razvrstava bezalkoholna pića pod sljedećim kategorijama:

a) pića poput voćnih sokova, što podrazumijeva mošt od grožđa i sokovi od svježeg povrća, nefermentirani i bez dodanog alkohola, neovisno sadrže li dodani šećer ili druga sladila ili ne
b) gazirane i mineralne vode, s nadodanim šećerom ili drugim zaslađivačima ili aromatizirane te alternativni bezalkoholni napici
c) ostala pića s postotkom alkohola do 1,2 (vino od svježeg grožđa, uključujući pojačano vino; mošt od grožđa, osim za voćne sokove, vermut i ostala vina od svježeg grožđa, začinjeni biljem ili aromatskim tvarima, ostala fermentirana pića (od jabuke, od kruške, medovina, saké); smjese fermentiranih napitaka te smjese fermentiranih i bezalkoholnih napitaka, nedenaturirani etilni alkohol pri čemu je volumni udio alkohola manji od 80% poput rakije, likera i ostalih alkoholnih napitaka)

d) koncentrati i sirupi za pripravljanje bezalkoholnih napitaka, bez obzira kako se raspoređuju u KN (ostali prehrambeni proizvodi, voćni sokovi (uključujući mošt od grožđa) i sokovi od povrća, nefermentirani i bez alkohola, neovisno sadrže li šećer ili druga sladila)
e) zrnca i prašci za pripravak bezalkoholnih napitaka, bez obzira kako se raspoređuju u KN (šećerni proizvodi, pripravci koji sadrže kakao namijenjeni za pripremu pića, preparati na temelju ekstrakata, koncentrata čaja, esencija ili na temelju čaja ili mate (biljnog) čaja te ostali prehrambeni proizvodi).

Sukladno Carinskoj upravi (2020) posebni je porez na navedene predmete moguće plaćati na sljedeće načne: prema volumenu iskazanom u jednom hektolitru bezalkoholnog napitka i prema udjelu šećera na 100 mililitara, metil-ksantina i taurina[9].

Prema *volumenu* izraženom u hektolitru bezalkoholnog pića:

- za proizvode navedene pod a), b), c) i e) posebni porez iznosi 20 kn/hl
- za proizvode navedene pod d) posebni porez iznosi 140 kn/hl

Posebni porez na objekte pod a), b), c) i e) te d) plaća se prema *udjelu šećera*, ukoliko objekti oporezivanja ne obuhvaćaju metil-ksantine ili taurin i ono prema tablici 6 iznosi:

[9] Kofein je po kemijskoj strukturi metil-ksantin – on stimulira srce i središnji živčani sustav zbog čega se upotrebljava u energetskim pićima. Taurin je organska kiselina koja sadrži sumpor koji može nedostajati sportašima i vegetarijancima te se također najčešće koristi u energetskim pićima. Povezuje se sa staničnim volumenom, krvnim tlakom, metabolizmom inzulina, mišićnom kontrakcijom i brojnim drugim funkcijama.

Tablica 6. Posebni porez na bezalkoholne napitke i sirupe/koncentrate prema udjelu šećera u Republici Hrvatskoj

Objekti oporezivanja pod a), b), c) i e) koji ne obuhvaćaju metil-ksantine ili taurin	**Udio šećera u g/100 ml bezalkoholnog napitka**	**Iznos za hektolitar bezalkoholnog napitka prema udjelu šećera**
1. razred	do 2	0,00 kn
2. razred	2,001-5	10,00 kn
3. razred	5,001-8	30,00 kn
4. razred	8,001-	60,00 kn
Objekti oporezivanja pod d) koji ne obuhvaćaju metil-ksantine ili taurin	**Udio šećera u g/100 ml sirupa ili koncentrata**	**Iznos za hektolitar sirupa ili koncentrata prema udjelu šećera**
1. razred	do 14	0,00 kn
2. razred	14,001-35	70,00 kn
3. razred	35,001-56	210,00 kn
4. razred	56,001-	420,00 kn

Izvor: izrada autora prema Uredbi o načinu izračuna i visinama sastavnica za izračun posebnog poreza na kavu i bezalkoholna pića (2020), preuzeto: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2020_03_33_717.html [pristupljeno: 4.8.2020.]

S obzirom na *sadržaj taurina*, posebni porez na objekte pod a), b), c) i e) stavkom naplaćuje se po cijeni od 200,00 kuna za hektolitar bezalkoholnog napitka, dok se za objekte pod stavkom d) naplaćuje po cijeni od 1.400,00 kuna za hektolitar sirupa ili koncentrata.

Posebni porez na predmete oporezivanja pod a), b), c), i e) stavkom koji isključivo *sadrže metil-ksantine* naplaćuje se prema količini metil-ksantina i iznosi 80,00 kuna za hektolitar bezalkoholnog napitka, dok se za predmete pod d) stavkom naplaćuje također prema količini metil-ksantina i iznosi 560,00 kuna za hektolitar sirupa ili koncentrata. Ukoliko je sadržaj metil-ksantina niži od 15 miligrama na 100 mililitara proizvoda, utoliko se posebni porez plaća prema udjelu šećera. (Carina, 4.8.2020.)

Iz predočene tablice jasno je vidljivo kako su pića s manjim udjelom šećera terećena manjim iznosom poreza čime se nastoji smanjiti potrošnja proizvoda koji sadrže povećani udio šećera zbog sve veće pretilosti, posebice kod djece, i pratećih zdravstvenih problema. Vlada Republike Hrvatske je početkom prethodne godine donijela izmjene Zakona o posebnom porezu na kavu i bezalkoholna pića čime bi se oporezivanje bezalkoholnih pića temeljilo na udjelu šećera u bezalkoholnom piću, a ne na količini kao što je bilo do tada.

S druge pak strane, Hrvatska udruga poslodavaca ističe kako će takvo oporezivanje rezultirati značajnim poremećajima na tržištu kroz prelazak na kupovinu iz ilegalnih izvora i

prekograničnu kupovinu. Isto tako, ističu kako iskustva drugih europskih zemalja pokazuju da dodatno oporezivanje takvih napitaka ne vodi značajnom uspjehu u poboljšanju zdravlja jer će bogatija kućanstva nastavljati konzumirati pića koja poskupljuju, dok će se siromašnija okretati jeftinijim brendovima i prekograničnoj kupovini, a svi zajedno i drugim prehrambenim proizvodima i napicima sa šećerima na koje se ne plaćaju dodatni porezi, čime se prehrambene navike zapravo ne mijenjaju.

Napominju kako će to dovesti do skuplje proizvodnje što bi moglo biti pogubno za veći broj proizvodnih tvrtki. Vladajući opravdavaju ovakvo oporezivanje tvrdeći kako to čine iz javnozdravstvenih razloga, dok proizvođači smatraju kako je to samo paravan za ishođenje sveprisutnog nedostatka financijskih sredstava u državnom proračunu. Navedeno potvrđuje kako je ispunjavanje mnogih načela oporezivanja isprepleteno i ponekad u međusobnoj suprotnosti. Teško je zadovoljiti sva načela u istom vremenskom razdoblju te uvijek postoji svojevrsna „vaga“ između jednakosti, tj. pravednosti i učinkovitosti, tj. jednostavnosti u oporezivanju.

Prema službenoj stranici Carine (2020) propisana su određena izuzeća od uplaćivanja posebnog poreza na bezalkoholne napitke u državni proračun, a ona podrazumijevaju sljedeće:

1) bezalkoholna pića pod stavkama a) i b) sa sto postotnim udjelom voća i/ili povrća bez dodanog šećera, tvari za zaslađivanje i sladila[10]
2) pića koja su bazirana na osnovi mlijeka, fermentiranog mlijeka ili sirutke, kao što je mlijeko s okusom vanilije, tekući jogurt sa žitaricama, čokoladno mlijeko, sirutka s marakujom, bez metil-ksantina ili taurina
3) koncentrati bez dodanog šećera, supstanci za zaslađivanje ili sladila
4) prašci i zrnca za pripravak bezalkoholnih napitaka koji uključuju kakao ako sadrže mlijeko ili se s njim miješaju.

[10] Umanjenje: za napitke i voćne nektare pod stavkom a) koji imaju dodane šećere (i prirodno prisutne) vrijednost posebnog poreza određen na osnovu sadržaja šećera umanjuje se za postotnu vrijednost udjela voća koji je sačinjen u napitku ili voćnom nektaru.

4.2.2. Posebni porez na motorna vozila

Oporezivanje motornih vozila posebnim porezom moguće je podijeliti na dva sustava:

- ✓ novih motornih vozila
- ✓ polovnih (rabljenih) motornih vozila.

Novim motornim vozilom smatra se vozilo koje je tijekom unosa, uvoza ili prodaje u neku državu u određenom trenutku prvi put registrirano u evidencijama motornih vozila nadležnog tijela te države i za koje je izdana registracijska isprava i pločice. Za razliku od novog motornog vozila, polovnim motornim vozilom smatra se svako drugo motorno vozilo osim novog motornog vozila. (Zakon o posebnom porezu na motorna vozila, NN 15/13, 108/13, 115/116, 127/17, 121/19, čl. 4, st. 1)

Predmeti oporezivanja su:

1. osobni automobili i druga motorna vozila dizajnirana primarno za prijevoz ljudi, ubrajajući motorna vozila poput kombija, karavana i trkaćih automobila,
2. bicikli, mopedi, motocikli i slična vozila s pomoćnim motorom sa ili bez bočne prikolice,
3. „pick-up“ vozila (kamioneti) s dvostrukom kabinom,
4. „ATV“ vozila (četverocikli),
5. i druga motorna vozila prenamijenjena u prethodno navedena motorna vozila. (Zakon o posebnom porezu na motorna vozila, NN 15/13, 108/13, 115/116, 127/17, 121/19, čl. 5, st. 1)

Prema odredbama Zakona, „*porezni obveznik je fizička i pravna osoba koja, radi uporabe na cestama u Republici Hrvatskoj, stječe motorno vozilo u Republici Hrvatskoj ili koja takvo motorno vozilo na koje nije obračunat i plaćen posebni porez uvozi ili unosi u Republiku Hrvatsku, osoba koja je izvršila prenamjenu drugog motornog vozila u motorno vozilo koje je predmet oporezivanja i osoba koja je nezakonito uporabila motorno vozilo na području Republike Hrvatske.*“

Posebni porez na motorna vozila određuje se ovisno o emisiji ugljičnog dioksida (CO_2) iskazanog u gramima na jedan kilometar, tržišnoj vrijednosti vozila, snazi motora u kilovatima (kW), obujmu motora u kubičnim centimetrima (cm^3) i stupnju generiranja ispušnih plinova. Na rabljena motorna vozila plaća se shodno visini preostalog djela posebnog poreza propisanog prema postotku pada cijene istoga na mjestu susreta ponude i potražnje Republike Hrvatske od

čije je prve registracije protekao jednaki vremenski ciklus. (Zakon o posebnom porezu na motorna vozila, NN 15/13, 108/13, 115/116, 127/17, 121/19, čl. 10, st. 1, 2)

Od 1. siječnja 2021. godine za cijelu Europsku uniju mijenja se metodologija mjerenja ispušnih plinova tako da se Novi europski ciklus vožnje (NEDC) zamjenjuje Globalno usklađenim ispitnim postupkom za laka vozila ili skraćeno WLTP. Na taj se način dobivaju precizniji i vjerodostojniji podaci o emisijama ugljičnog dioksida. Potpuna primjena s prijelaznim razdobljima WLTP-a je na snazi od 1. rujna 2018. godine za sve nove modele vozila, dok od 1. siječnja 2019. sva vozila moraju biti homologirana[11] prema WLTP-u. (Vlada Republike Hrvatske, 6.2.2021.)

Budući da je 31. prosinca 2020. godine isteklo prijelazno razdoblje za potpunu implementaciju WLTP sustava, paralelno je došlo do potrebe mijenjanja sastavnica za izračun posebnog poreza na osobne automobile koji će se prvi put registrirati od 1. siječnja 2021. Usklađene su visine sastavnica za utvrđivanje vrijednosne komponente te razredi i visine sastavnica za utvrđivanje ekološke komponente koje uzimaju u obzir poskupljenje novih motornih vozila zbog obveze prilagodbe novim emisijskim zahtjevima. Time se ujedno nova motorna vozila homogenije tretiraju u odnosu na rabljena. Osobni automobili koji su do kraja prethodne godine imali neto vrijednost do 150.000,00 kuna nisu bili uključeni u vrijednosnu komponentu, a taj razred je od tekuće godine povećan na 200.000,00 kuna, što znači da 75% prodanih novih automobila neće ulaziti u „škare“ vrijednosne komponente, za razliku od dosadašnjih 52%. Dakle, gotovo tri četvrtine novih vozila plaćat će samo ekološku komponentu, ne i vrijednosnu, ovisno o stupnju emisije ispušnih plinova. (Vlada Republike Hrvatske, 6.2.2021.)

Posebni porez na motorna vozila navedeni pod stavkama 1. i 3. i ostala motorna vozila rekonstruirana u motorna vozila takve kategorije koja su prvi puta registrirana od 1. siječnja tekuće godine plaća se shodno prosječnoj emisiji ugljičnog dioksida (CO_2) ovisno o tipu goriva za pogon i tržišnoj vrijednosti motornog vozila prema formuli:

PP = (VN + PC) + (ON + EN)

pri čemu oznake imaju sljedeća značenja:

„*PP – posebni porez u kunama*

[11]Homologacija dijelova, sklopova i uređaja vozila je testiranje i dokazivanje sukladnosti dijelova prema ECE pravilnicima ili EEC/EC direktivama i EU uredbama koje se odnose na ispitivani dio i na određenu kategoriju vozila. Homologacijsko ispitivanje mogu obavljati jedino međunarodno priznati instituti i nakon ispitivanja proizvođač dijela mora na ispitivani dio trajno postaviti oznaku kojim se dokazuje da je dio homologacijski ispitan i dozvoljen.

VN – vrijednosna naknada u kunama

PC – naknada koja se utvrđuje na način da se od prodajne cijene motornog vozila oduzme najniži iznos za skupinu kojoj motorno vozilo pripada prema tablici 7 i tako dobiveni iznos pomnoži s postotkom utvrđenim za skupinu kojoj motorno vozilo pripada prema tablici 7

ON – osnovna naknada u kunama prema tablici 8 ili tablici 9

EN – naknada koja se utvrđuje na način da se od iznosa prosječne emisije ugljičnog dioksida (CO_2) motornog vozila oduzme najniži iznos za skupinu kojoj motorno vozilo pripada prema tablici 8 ili tablici 9 i tako dobiveni iznos pomnoži s pripadajućim iznosom u kunama za jedan g/km CO_2.“ (Uredba o načinu izračuna i visinama sastavnica za izračun posebnog poreza na motorna vozila, čl. 2)

Za „plug-in“ hibridna električna vozila posebni porez se smanjuje za onaj postotni iznos koji odgovara dosegu vozila u 100% električnom načinu rada. Za motorna vozila s devet sjedala iznos posebnog poreza smanjuje se za 75%, dok se za motorna vozila s osam sjedala smanjuje za 50%. Porezno umanjenje od 85% odnosi se na kamper vozila. (Zakon o posebnom porezu na motorna vozila, NN 15/13, 108/13, 115/16 i 127/17, čl. 12, st. 4, 5, 6)

Tablica 7. Prodajna cijena motornog vozila u Republici Hrvatskoj

	Tržišna vrijednost motornog vozila u kunama		**VN u kn**	**%**
1. grupa	0,00	100.000,00	0	
2. grupa	100.000,01	150.000,00	0	
3. grupa	150.000,01	200.000,00	0	
4. grupa	200.000,01	250.000,00	3.000	3,00
5. grupa	250.000,01	300.000,00	4.500	5,00
6. grupa	300.000,01	350.000,00	7.000	7,00
7. grupa	350.000,01	400.000,00	10.500	9,00
8. grupa	400.000,01	450.000,00	15.000	11,00
9. grupa	450.000,01	500.000,00	20.500	13,00
10. grupa	500.000,01	550.000,00	27.000	15,00
11. grupa	550.000,01	600.000,00	34.500	16,00
12. grupa	600.000,01		42.500	17,00

Izvor: izrada autora prema Uredbi o načinu izračuna i visinama sastavnica za izračun posebnog poreza na motorna vozila (2020), preuzeto: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2020_12_148_2890.html [pristupljeno: 6.2.2021.]

Tablica 8. Dizelsko gorivo

	Emisija CO_2 (g/km)			ON u kunama	Iznos u kunama za 1 g /km CO_2
1. grupa	95	-	125	85	105
2. grupa	125	-	155	3.235	185
3. grupa	155	-	190	8.785	1.100
4. grupa	190	-	215	47.285	1.250
5. grupa	215	-	255	78.535	1.350
6. grupa	255	-		132.535	1.550

Izvor: izrada autora prema Uredbi o načinu izračuna i visinama sastavnica za izračun posebnog poreza na motorna vozila (2020), preuzeto: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2020_12_148_2890.html [pristupljeno: 6.2.2021.]

Tablica 9. Benzin, UNP, prirodni plin i druga goriva, osim dizelskog

	Emisija CO_2 (g/km)			ON u kunama	Iznos u kunama za 1 g /km CO_2
1. grupa	95	-	125	25	45
2. grupa	125	-	155	1.375	140
3. grupa	155	-	175	5.575	555
4. grupa	175	-	200	16.675	725
5. grupa	200	-	240	34.800	975
6. grupa	240	-		73.800	1.650

Izvor: izrada autora prema Uredbi o načinu izračuna i visinama sastavnica za izračun posebnog poreza na motorna vozila (2020), preuzeto: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2020_12_148_2890.html [pristupljeno: 6.2.2021.]

Na motorna vozila iz stavke 3. („pick-up“) i ostala motorna vozila koja su prenamijenjena u motorna vozila te kategorije namijenjena za prijevoz robe posebni se porez plaća prema formuli:

PP = (S x KS)

u kojem je S snaga motora u kW-u, a KS koeficijent snage motora u vrijednosti od 225,00 kuna. (Uredba o načinu izračuna i visinama sastavnica za izračun posebnog poreza na motorna vozila, 2020.)

Što se tiče posebnog poreza za motorna vozila iz stavki 2. i 4. (motocikli, mopedi i ATV) i ostala motorna vozila koja su prenamijenjena u motorna vozila te kategorije plaća se prema formuli:

PP = (O x KO)

pri čemu je O obujam motora u cm^3 shodno tablici 10, a KO koeficijent obujma motora koji se uvećava u ovisnosti o stupnju emisije ispušnih plinova tako da se za stupanj emisije ispušnih plinova EURO III uvećava za 5, EURO II uvećava za 10 i EURO I uvećava za 15. (Uredba o načinu izračuna i visinama sastavnica za izračun posebnog poreza na motorna vozila, 2020.)

Tablica 10. Obujam motora

Obujam motora u cm^3			KO
51	-	125	4
126	-	300	6
301	-	700	7
701	-	1000	8
1001	-		10

Izvor: izrada autora prema Uredbi o načinu izračuna i visinama sastavnica za izračun posebnog poreza na motorna vozila (2020), preuzeto: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2020_12_148_2890.html [pristupljeno: 6.2.2021.]

Predmetom oporezivanja ne podliježu kategorije vozila namijenjene za poseban prijevoz ili imaju specifične karakteristike, a to su sljedeće vrste vozila:

i. motorna vozila čije je pokretanje moguće isključivo na električki pogon
ii. motorna vozila čija emisija CO_2 ne iznosi više od 0 g/km
iii. motorna vozila koja su proizvedena prije 30 i više godina i posebnim su propisima ubrojena u kategoriju starodobnih ili oldtimer vozila
iv. vozila za pružanje sanitetskih usluga
v. dostavna „van“ vozila s najviše jednim redom sjedala za koja je teretna homologacija izdana od proizvođača
vi. kombi vozila koja posjeduju najviše dva reda sjedala te ispunjavaju uvjete iz članka 4. Pravilnika o posebnom porezu na motorna vozila
vii. motorna vozila prilagođena za prijevoz preminulih osoba neovisno o izvedbi
viii. „plug-in“ hibridna električna vozila, ako im doseg u potpuno električnom načinu rada iznosi 100 kilometara i više (za takva vozila podnosi se porezna prijava, navode se u mjesečnom izvješću, plaćanje 0 kn)
ix. motorna vozila za prijevoz osoba s invaliditetom posebno prilagođena na način da u njih invalidska kolica ili drugo srodno ortopedsko pomagalo (npr. posebno izrađena

stolica, krevet ili ležaj) mogu ući putem rampe ili lifta i u koje je ugrađen mehanizam za njihovo pričvršćivanje radi osiguranja stabilnosti

x. minibus vozila (s više od devet sjedala)

xi. „pick-up“ vozila s jednostrukom kabinom

xii. „pick-up“ vozila s dvoja ili četvero vrata pri čemu se stražnja dvoja vrata otvaraju prema van bez B stupa i s jednim redom sjedala iza kojega se nalazi klupa za sjedenje ili pomoćna sjedala (produžena kabina). (Carina, 8.8.2020.)

4.2.3. Posebni porez na premije osiguranja od automobilske odgovornosti i premije kasko osiguranja cestovnih vozila

Porez na premije osiguranja od automobilske odgovornosti plaća se na premije prema sklopljenom ugovoru s osiguravajućim društvom o obveznom osiguranju cestovnih motornih vozila koje je neophodno za sve vozače i na premije ugovorene s osiguravajućim društvom za kasko osiguranje cestovnih vozila koje nije na obveznoj, već dobrovoljnoj osnovi. (Zakon o porezu na premije osiguranja od automobilske odgovornosti i premije kasko osiguranja cestovnih vozila, NN 150/02, čl. 3)

Porezna osnovica za određivanje poreza na premije osiguranja od automobilske odgovornosti predstavlja premija osiguranja koju osiguravajuće društvo propisuje fizičkoj i pravnoj osobi prilikom potpisivanja ugovora o takvoj vrsti osiguranja vozila. Stopa poreza je 15% od dogovorene premije osiguranja od automobilske odgovornosti. (Zakon o porezu na premije osiguranja od automobilske odgovornosti i premije kasko osiguranja cestovnih vozila, NN 150/02, čl. 5, čl. 6)

Porezna osnovica za utvrđivanje poreza na premiju kasko osiguranja cestovnih vozila predstavlja premija osiguranja koju osiguravajuće društvo propisuje fizičkoj i pravnoj osobi prilikom potpisivanja ugovora o takvoj vrsti osiguranja vozila. Porezna stopa je 10% od dogovorene premije kasko osiguranja cestovnih vozila. (Zakon o porezu na premije osiguranja od automobilske odgovornosti i premije kasko osiguranja cestovnih vozila, NN 150/02, čl. 5, čl. 6)

Od plaćanja poreza na premije osiguranja od automobilske odgovornosti i premije kasko osiguranja cestovnih vozila oslobođena su konzularna i diplomatska predstavništva. (Zakon o porezu na premije osiguranja od automobilske odgovornosti i premije kasko osiguranja cestovnih vozila, NN 150/02, čl. 7)

Važno je napomenuti kako ovaj porez pripada pod skupinu ostalih poreza na dobra i usluge jer nema primarne i prethodno opisane karakteristike trošarina, iako se svrstava među posebne poreze. Obračunavanje i njegovo plaćanje nadgleda i kontrolira Porezna uprava Republike Hrvatske.

5. Metodologija rada

Ovaj rad koncipiran je od sljedećih metoda istraživanja i prikupljanja podataka, a to su sljedeće:

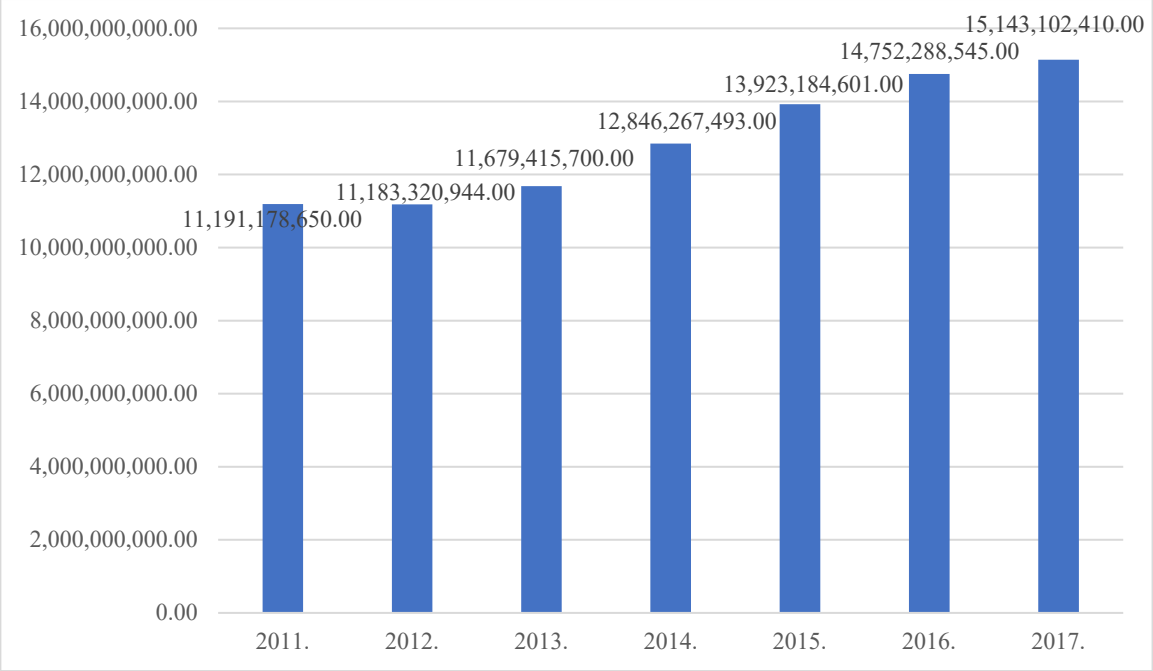
a) metoda analize,
b) metoda deskripcije,
c) induktivna metoda,
d) deduktivna metoda,
e) metoda klasifikacije,
f) povijesna metoda,
g) komparacijska metoda,
h) kompilacijska metoda.

Metoda analize podrazumijeva postupak traženja veze, uzroka i posljedice te izvođenje zaključka pomoću rastavljanja cjelovitoga na sastavne elemente. Metoda deskripcije predstavlja postupak jednostavnog opisivanja procesa i predmeta u prirodi i društvu te njihovih empirijskih potvrđivanja odnosa i veza. Zatim, metoda indukcije je sustavna primjena induktivnog načina zaključivanja kojim se na temelju analize pojedinačnih činjenica dolazi do zaključka o općem sudu, dok je metoda dedukcije sustavna primjena deduktivnog načina zaključivanja u kojem se iz općih sudova izvode pojedinačni i posebni zaključci.

Metoda klasifikacije ili klasifikacijska metoda podrazumijeva sistematsku i potpunu podjelu općeg pojma na posebne. Komparacijskom metodom nastoji se usporediti prikupljeni različiti podaci i informacije s ciljem dolaženja do konačnog zaključka. Metoda kompilacije predstavlja postupak preuzimanja tuđih rezultata znanstvenoistraživačkog rada, tj. tuđih stavova, opažanja, zaključaka i razmišljanja; ta je metoda neizostavna kod pisanja radova različitih vrsta, gdje se sukladno pravilima citira sva korištena literatura. Povijesnom metodom prikazuju se opći, tj. povijesni podaci o promatranom predmetu i prethodna istraživanja. U izradi rada uglavnom su korišteni podaci istraživani i izdvojeni iz sekundarnih izvora podataka koji se tiču literature iz oblasti poreznih sustava. Svaka od metoda je na određeni način doprinijela kvaliteti izrade samog rada.

6. Analiza prihoda prikupljenih od trošarina i posebnih poreza u Republici Hrvatskoj u razdoblju od 2011. do 2017. godine

U ovom poglavlju analizirat će se prikupljeni prihodi od trošarina i posebnih poreza i usporediti s ostalim porezima kako bi se vidjelo koliki je njihov značaj u strukturi poreznih prihoda Republike Hrvatske za razdoblje od sedam godina. Odabrano je razdoblje od 2011. do 2017. godine kako bi se vidjelo njihovo kretanje netom prije ulaska u Europsku uniju i usporedilo s kasnijim razdobljem. Najprije će se analizirati ukupno prikupljeni prihodi od trošarina i posebnih poreza, zatim će se prikazati udio svakog od proizvoda koji su predmet ovakvog oporezivanja u ukupno prikupljenim prihodima od trošarina i posebnih poreza, slijedi usporedba s PDV-om i ostalim porezima na dobra i usluge, usporedba svih poreza u strukturi ukupnih poreznih prihoda te naposljetku udio trošarina i posebnih poreza u ukupnim poreznim prihodima i u bruto domaćem proizvodu (BDP).



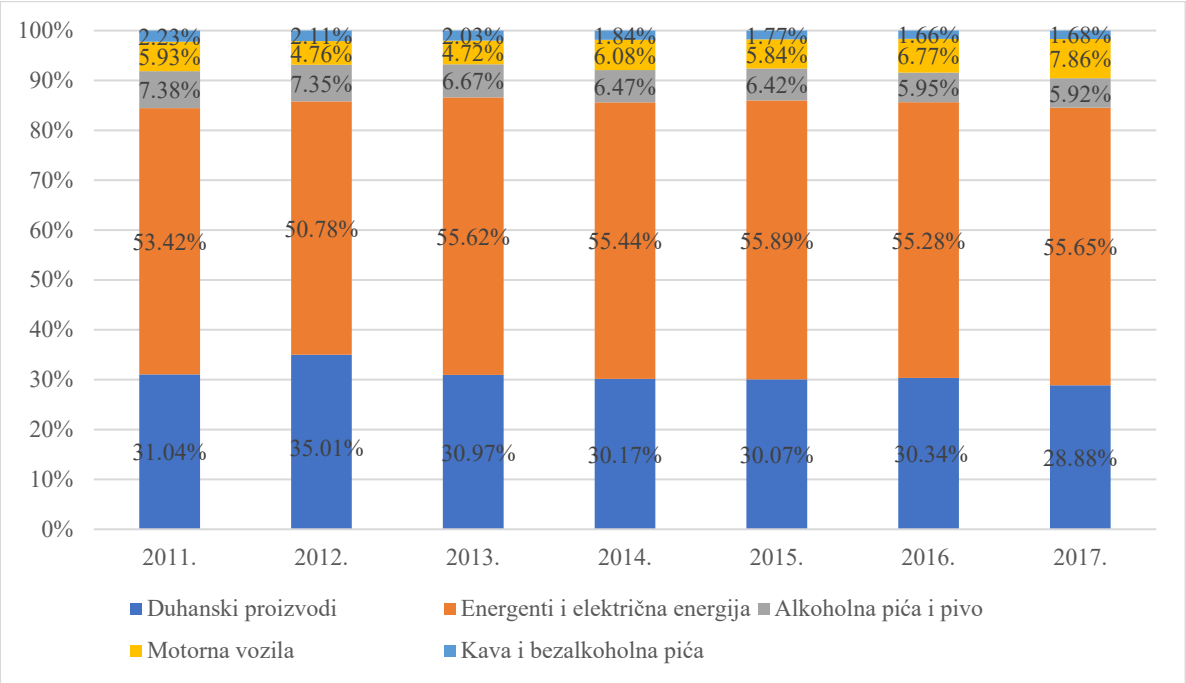
Grafikon 1. Prihodi prikupljeni od trošarina i posebnih poreza u razdoblju od 2011. do 2017. godine (u kunama)

Izvor: izrada autora prema podacima Državnog proračuna – Arhiva: https://mfin.gov.hr/proracun-86/drzavni-proracun-arhiva/610 [pristupljeno: 11.8.2020.]

Iz prikazanog grafikona vidljivo je blago povećanje prihoda prikupljenih od trošarina i posebnih poreza tijekom promatranih godina, a posebno to dolazi do izražaja nakon što je Republika Hrvatska postala punopravna članica Europske unije, što ju je obvezalo na primjenu direktiva i smjernica vezanih uz oporezivanje trošarinskih proizvoda. Međutim, gledano u

postocima taj rast je opadajući pa je tako u 2014. godini ostvaren rast od 10% za razliku od 2013. godine, u 2015. godini od 8,4% za razliku od 2014. godine, u 2016. od 6% u odnosu na 2015., dok je u 2017. ostvaren rast od svega 2,6% u odnosu na 2016. godinu.

Slijedi grafički prikaz udjela svakog poreza zasebno u ukupno prikupljenim prihodima od trošarina i posebnih poreza.

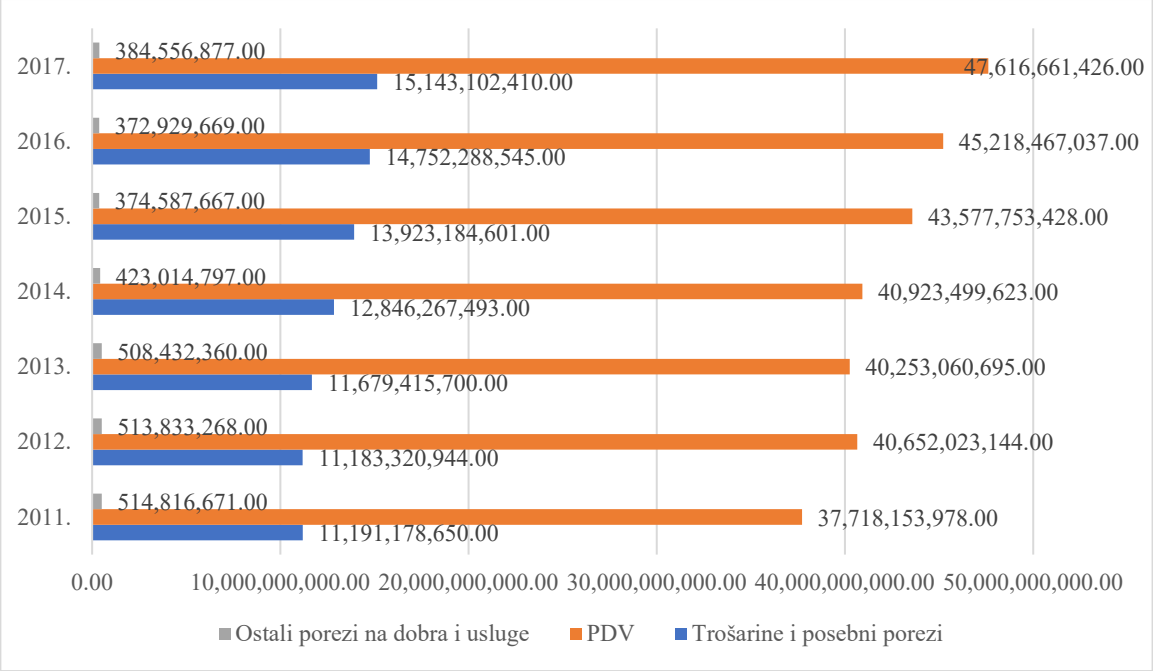


Grafikon 2. Udio pojedinih poreza u ukupno prikupljenim prihodima od trošarina i posebnih poreza u razdoblju od 2011. do 2017. godine (u %)

Izvor: izrada autora prema podacima Državnog proračuna – Arhiva: https://mfin.gov.hr/proracun-86/drzavni-proracun-arhiva/610 [pristupljeno:11.8.2020.]

Iz grafikona 2 vidljivo je kako kroz promatrano razdoblje najveći udio u ukupnim prihodima od trošarina i posebnih poreza zauzimaju energenti i električna energija, što je razumljivo i očekivano jer je bez istih nezamisliv suvremeni ljudski život, i to u prosjeku od 54,58%, slijede duhanski proizvodi s prosjekom od gotovo 31% udjela, alkoholna pića i pivo s prosječnih 6,59% udjela, motorna vozila s prosječnih 6% udjela te kava i bezalkoholna pića s najmanjih 1,9% udjela.

Nadalje, slijedi grafički opis usporedbe trošarina i posebnih poreza s PDV-om i ostalim porezima na dobra i usluge pod kojim se ubraja porez na premije osiguranja od automobilske odgovornosti i na premije kasko osiguranja cestovnih vozila.

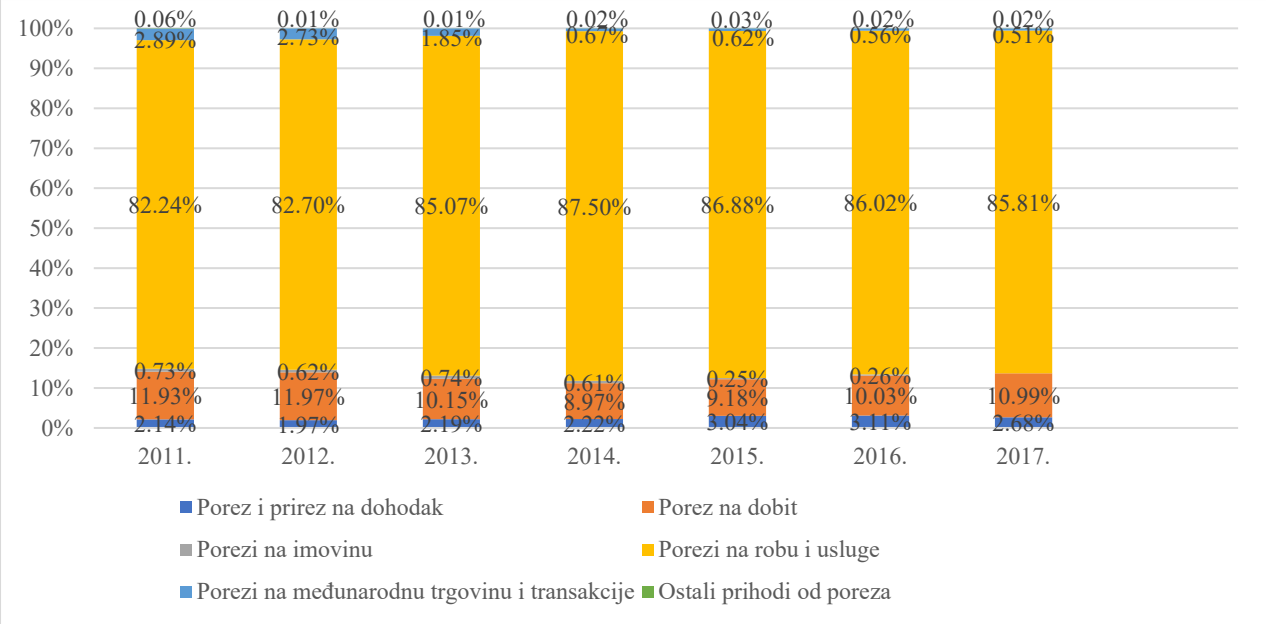


Grafikon 3. Visina i struktura prihoda od poreza na potrošnju u razdoblju od 2011. do 2017. godine (u kunama)

Izvor: izrada autora prema podacima Državnog proračuna – Arhiva: https://mfin.gov.hr/proracun-86/drzavni-proracun-arhiva/610 [pristupljeno: 11.8.2020.]

Evidentno je kako su prihodi od PDV-a najizdašniji u strukturi poreza na potrošnju budući da je isti opći porez koji se plaća na gotovo sve proizvode i usluge što je obuhvaćeno trima poreznim stopama te je vidljiv njegov rast iz godine u godinu. Prihod od ostalih poreza na dobra i usluge se tijekom godina smanjuje i u prosjeku je prikupljeno 441.738.758,43 kn. Posljednje navedeno rezultat je pada ukupno zaračunate bruto premije obveznog osiguranja od automobilske odgovornosti u 2014. godini od 20,10% za razliku od godinu dana prije, u 2015. godini pad od 14,8% za razliku od 2014., u 2016. pad od 3,34% u odnosu na 2015., dok u 2017. dolazi do blagog rasta ukupno zaračunate bruto premije od 0,18%.

Kakva je struktura poreza na robu i usluge i ostalih poreza u ukupno prikupljenim poreznim prihodima, prikazano je u nastavku.

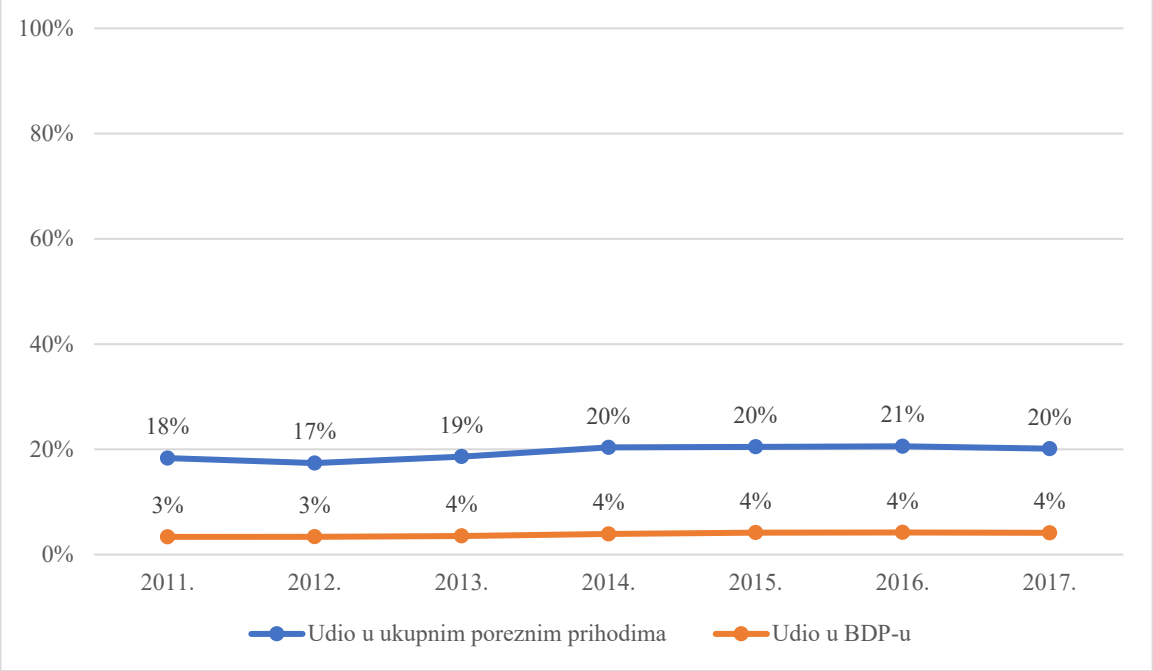


Grafikon 4. Struktura poreza u ukupno prikupljenim prihodima od poreza u promatranom razdoblju (u %)

Izvor: izrada autora prema podacima Državnog proračuna – Arhiva: https://mfin.gov.hr/proracun-86/drzavni-proracun-arhiva/610 [pristupljeno: 11.8.2020.]

U promatranom razdoblju porezni prihodi kretali su se unutar raspona od 61 milijardi do 75 milijardi kuna. Iz grafikona 4 vidljivo je kako prihodi od poreza na robu i usluge u strukturi ukupnih poreznih prihoda zauzimaju najveći udio, ponajviše zahvaljujući PDV-u, ali odmah iza njega i trošarinama i posebnim porezima čija je važnost prepoznata u poreznom sustavu te njihov prihod u prosjeku iznosi 85,17% udjela u ukupnim poreznim prihodima tijekom sedam godina. Zatim, slijede porez na dobit s prosječnim udjelom od 10,46%, porez i prirez na dohodak s prosječnim udjelom od 2,48%, porezi na međunarodnu trgovinu i transakcije s udjelom u prosjeku od 1,40%, porezi na imovinu s prosječnim udjelom od 0,46% te ostali prihodi od poreza s udjelom od 0,02%.

U nastavku je prikazan udjel trošarina i posebnih poreza u ukupnim poreznim prihodima i u bruto domaćem proizvodu (BDP).



Grafikon 5. Udio trošarina i posebnih poreza u ukupnim poreznim prihodima i u bruto domaćem proizvodu u Republici Hrvatskoj od 2011. do 2017. godine

Izvor: izrada autora prema podacima Državnog proračuna – Arhiva: https://mfin.gov.hr/pristup-informacijama/publikacije/statisticki-prikaz/545 [pristupljeno: 11.8.2020.]

Udio trošarina i posebnih poreza u ukupnim poreznim prihodima tijekom promatranih godina iznosi u prosjeku 19,30%, dok je u razdoblju od 2002. do 2006. godine iznosio prosječnih 17,50%; vidljivo je blago povećanje udjela nakon ulaska u Europsku uniju što je posljedica primjene harmoniziranih propisa i implementacije direktiva u praski. Bruto domaći proizvod (BDP) izražen u tekućim cijenama kretao se od 328 milijardi do 366 milijardi kuna tijekom sedam godina. Udio trošarina i posebnih poreza u BDP-u bilježi rast s 3% 2012. na 4% 2013. godine i to se nastavlja sve do kraja 2017. godine, dok se u periodu od 2002. do 2006. kretao između 3,6% i 4,6%, tj. u prosjeku 4%.

Iz prikazanog je vidljivo kako trošarine i posebni porezi imaju značajnu ulogu u strukturi poreza uopće te ih se država ne namjerava odreći u skorijem vremenu jer su iznimno jednostavni za ubiranje, broj poreznih obveznika je u pravilu puno manji za razliku od drugih poreznih oblika i vrlo ih je jednostavno detektirati. S druge pak strane, rastom trošarina, ponajviše se to odnosi na duhanske proizvode i alkoholna pića, cvjeta crno tržište, ali i legalna trgovina u kojoj hrvatski građani, npr. kupuju cigarete u susjednim zemljama gdje su višestruko jeftinije i tamo plate trošarinu, a u Hrvatsku unose kupljene cigarete od čijeg prometa državni proračun nema nikakve koristi. Pri uvođenju ili rastu trošarina neophodno je da Vlada provede detaljnu ekonomsku analizu, kao npr. provjera proizvode li susjedne zemlje proizvode na koje se namjerava uvesti ili povisiti trošarina. Do sada su hrvatske vlade povisivale trošarine na pojedine proizvode i tek onda rješavale probleme ilegalne trgovine. Poznati ekonomist, Adam Smith je još 1776. godine rekao: „*Ako želite povećati broj krijumčara, povećajte poreze*“ što, nažalost i dan-danas predstavlja dosta veliki problem. Time može doći do kontra efekta - smanjenog priljeva poreznih prihoda u proračun. Vlast bi trebala na intuitivan i razumljiv način definirati u kojoj vrijednosti se smiju unijeti proizvodi u zemlju, a da se pri tome ne podvrgne plaćanju trošarine, a posebno bi se to trebalo odnositi na treće zemlje, one koje nisu članice Europske unije, s obzirom na to da je razmjena dobara i usluga s njima drukčije regulirana u odnosu na zemlje koje su članice.

U tom smislu Vlada Republike Hrvatske napravila je neke pomake. Od 15. listopada 2020. godine za individualne potrebe mogu se unijeti iz trećih zemalja samo dva paketa cigareta (40 komada) umjesto dotadašnjih deset (poznato i pod imenom „šteke“), dok se duhan za pušenje može unijeti najviše do 50 grama bez da se plaća namet, za razliku od prijašnjih 250 grama. Cigara se smije unijeti u količini od 10 komada, a cigarilosa od 20 komada. No statistika pokazuje kako je potrošnja cigareta na oko 300 milijuna klasičnih pakiranja, a oko 7% konzumacije tiče se neoporezivih cigareta, s BiH poreznom markicom u većem broju slučajeva ili bez markice što daje prostora da se ilegalna trgovina razvija. Kod rezanog duhana udio neoporezive potrošnje je kudikamo veći te se procjenjuje da ilegalna trgovina „usisa“ proračunu gotovo pola milijarde kuna što predstavlja golema financijska sredstva. Do promjena je došlo i u segmentu alkoholnih napitaka pa se smiju unijeti bez plaćanja nameta svega 1 litra napitaka s udjelom alkohola većim od 22% vol. ili nedenaturirani etilni alkohol s udjelom alkohola od 80% vol. i više, napitke s udjelom alkohola 22% vol. i manje do 2 litre, mirna vina u količini do 4 litre, a piva do 16 litara. Također je od trošarina oslobođeno i gorivo u klasičnim spremnicima prijevoznog sredstva bilo koje vrste i do 10 litara jednakog tipa goriva koje služi kao rezervno gorivo u prilagođenim spremnicima.

7. Usklađenost hrvatskih propisa o trošarinama s propisima Europske unije

U Europskoj uniji trošarinama se oporezuje široki krug proizvoda ovisno o državama članica. Što je država razvijenija ima veći broj trošarina u svom poreznom sustavu. Različiti su propisi unutar Europske unije za svaku pojedinu zemlju, tako neke države članice broje jako mali broj trošarina i posebnih poreza, dok druge imaju čak četrdesetak proizvoda koji su obuhvaćeni ovakvim oporezivanjem. Sustav trošarina u državama članicama EU-a međusobno se dosta diferencira vodeći računa o poreznim predmetima, strukturi, visini poreznog tereta i poreznim oslobođenjima. Znatne razlike u stopama pojedinih zemalja uzrok su poreznih utaja, nelegalnih radnji, krijumčarenja te prekogranične kupovine jeftinijih, niže oporezivanih proizvoda u obližnjim zemljama. (Carinska uprava, 2020)

„*Porezna harmonizacija odnosno usklađenje označava koordinaciju poreznih sustava članica Europske unije radi izbjegavanja nacionalnih poreznih mjera koje se mogu negativno odraziti na funkcioniranje zajedničkog tržišta. Područje trošarinskog oporezivanja uređeno je Zakonom o trošarinama i njegovim podzakonskim propisima, harmonizirano je na području Europske unije u bitnim direktivama koje uređuju:*

- *opći porezno – pravni okvir (definiranje porezne osnovice, obračun poreza, naplativost porezne obveze, porezni nadzor i drugi porezno - pravni odnosi)*
- *sustav kretanja trošarinskih proizvoda na jedinstvenom europskom tržištu prema načelima slobode kretanja robe, usluga, ljudi i kapitala na unutrašnjem tržištu*
- *minimalne visine oporezivanja uz uređenje okvira za primjenu obveznih i opcionalnih oslobođenja od plaćanja trošarine te primjene sniženih ili diferenciranih stopa oporezivanja.*“ (Carinska uprava, 2020)

Na području svih zemalja Unije regulirano je oporezivanje duhanskih prerađevina, alkoholnih proizvoda i piva te mineralnih ulja, a od 2004. i oporezivanje energenata, i to prirodnog plina, koksa i električne energije. Primarni europski propis na kojem se temelji opći okvir trošarinskog oporezivanja usvojen je krajem 2008. godine, a sadržan je u Direktivi Vijeća 2008/118/EU. Istoimena direktiva utvrđuje opće kriterije za oporezivanje proizvoda podvrgnuti trošarinama, njihovo uskladištenje, preradu i obradu, djelovanje i kontrolu i predstavlja pravni okvir koji jamči teze za ustrojstvo i odvijanje nesmetanog kretanja trošarinskih proizvoda unutar europskog tržišta. Svaka grupa proizvoda ima i svoju zasebnu direktivu u kojima je određena struktura trošarina. „*Opće načelo harmoniziranog trošarinskog*

oporezivanja je da se trošarinski proizvodi oporezuju u zemlji gdje se troše, po stopama koje se primjenjuju u toj zemlji.“

Sustav posebnih poreza nije predmet harmonizacije s europskim propisima već ga svaka država uređuje zasebno. Shodno prethodnome, oporezivanje kave, bezalkoholnih pića i motornih vozila nije usklađeno na nivou EU te države članice mogu samostalno urediti nacionalno zakonodavstvo u tom segmentu, pri čemu moraju voditi računa o fundamentalnim načelima Ugovora o funkcioniranju EU. (Carinska uprava, 2020)

Međutim, Tadin (2012) ističe kako zajednička trošarinska politika EU-a, osim fiskalnih sadrži i sljedeće ciljeve:

- zajednička zdravstvena politika
- zajednička ekološka politika
- zajednička poljoprivredna politika
- zajednička prometna politika.

Dok se zdravstvena i ekološka politika zalažu da se određene kategorije proizvoda više porezno terete radi smanjenja njihove potrošnje, poljoprivredna i prometna politika traže ujednačavanje trošarinskog poreznog opterećenja kako ne bi utjecao na konkurentnost poduzeća iz država članica. Osnovni uvjeti i načela jedinstvenog tržišta kojima se usklađuju trošarine na razini Europske unije, javljaju se u *Bijeloj knjizi* objavljenoj 1985. godine. U istoj knjizi objavljene su smjernice koje uređuju funkcioniranje trošarinskog sustava, a te smjernice podrazumijevaju sljedeće (Šimović, 2006):

- sistemske smjernice
- strukturne smjernice
- smjernice o stopama i visini trošarina.

Prema Šimović (2006) sistemske smjernice propisuju opća pravila za oporezivanje svih skupina proizvoda koji se oporezuju trošarinama. Propisuju raspolaganje, kretanje i pregled nad prometom duhanskih proizvoda, alkohola i alkoholnih pića te energenata. Strukturne smjernice karakteristične su po tome što definiraju, kako i sam naziv govori, strukturu trošarina, kategorije proizvoda koji predstavljaju predmet oporezivanja te utvrđuju osnovice na koje se računa trošarina, tako da se određuju kilogrami, komadi ili postotci. Njihov zadatak je također utvrđivanje poreznih olakšica. Smjernice o stopama i visini trošarina propisuju minimalne stope, tj. visinu trošarina za proizvode na koje se primjenjuju trošarine u EU. Zemlje članice mogu odrediti visinu opterećenja iznad propisane donje granice.

8. Kretanje visine i prihoda od trošarine na duhan u Europskoj uniji

„*Zakonodavstvo Europske unije o trošarinama za duhanske proizvode definira:*

- *kategorije proizvedenih duhanskih proizvoda (cigarete i ostali duhanski proizvodi)*
- *načela oporezivanja*
- *minimalne stope i strukture koje se primjenjuju.*“ (Europska komisija, 2020)

Direktiva 2011/64/EU zahtijeva od zemalja članica da naplaćuju minimalne trošarinske stope na cigarete. Bazna stopa obvezno je sastavljena od:

- specifične komponente u intervalu 7,5% i 76,5% od ukupnog poreznog rasterećenja (TTB) - iskazana kao fiksni iznos po 1 000 cigareta
- ad valorem komponenta - izražena kao postotak maksimalne maloprodajne cijene. (Europska komisija, 2020)

Europska komisija navodi kako se cjelokupna stopa trošarina raspoređuje na:

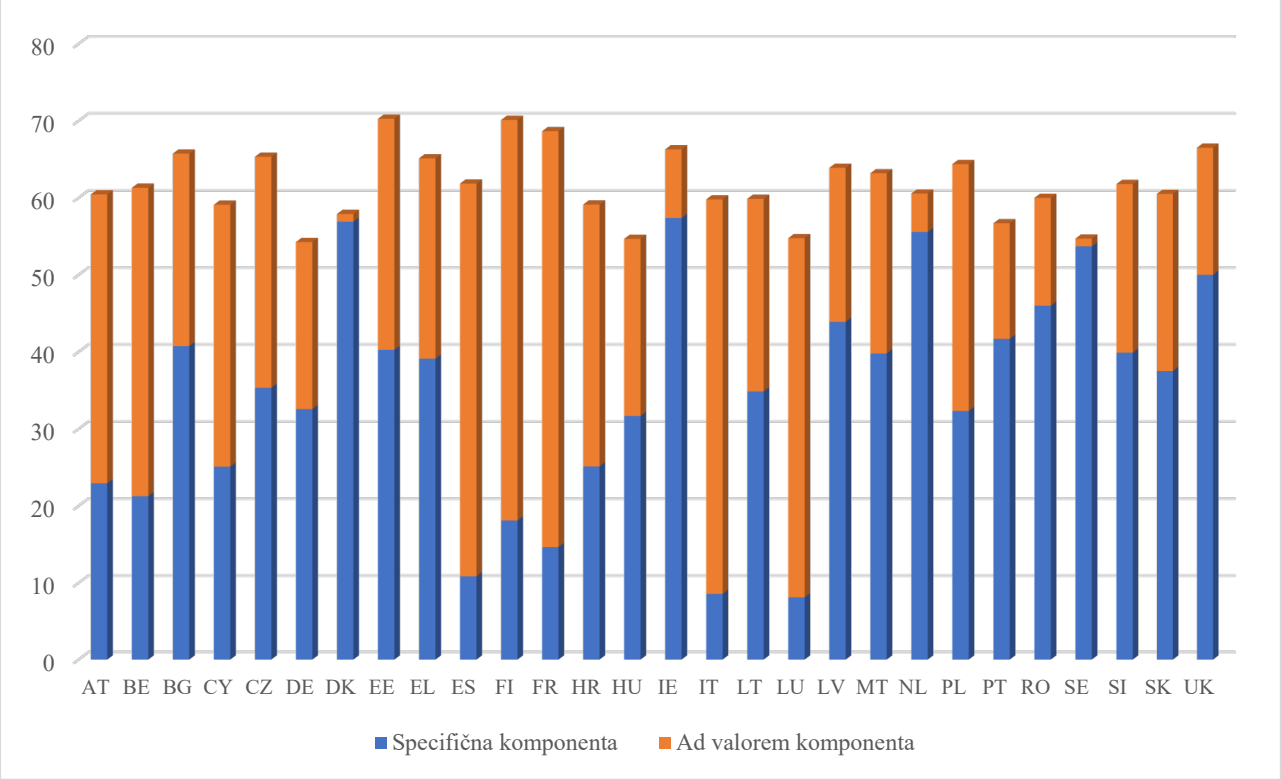
- minimalno 90 EUR na 1 000 cigareta i
- minimalno 60% ponderirane prosječne konačne cijene pri čemu se ovo ne odnosi na one države članice koje primjenjuju trošarinu od 115 EUR ili više.

Zakonodavstvo EU-a propisuje kompatibilne minimalne stope, a zemlje članice imaju slobodu implementirati stope trošarina iznad navedenih minimuma prema nacionalnim potrebama. (Europska komisija, 2020)

Struktura oporezivanja ostalih duhanskih proizvoda malo je drugačija u odnosu na cigarete. Države članice mogu birati između primjene određene komponente, ad valorem komponente ili pak mogu primijeniti kombinaciju dvije komponente. Najniže stope utvrđene su za tri različite kategorije ostalih duhanskih proizvoda:

- tanko izrezani duhan za pušenje: 48% ponderirane prosječne krajnje cijene ili 60 EUR za kilogram
- cigare i cigarilosi: 5% od krajnje cijene ili 12 EUR po 1 000 ili za kilogram
- ostali duhan za pušenje: 20% krajnje cijene ili 22 EUR za kilogram. (Europska komisija, 2020)

Slijedi grafikon 6 koji prikazuje specifične i ad valorem trošarine na cigarete u zemljama EU.



Grafikon 6. Ukupna minimalna trošarina na cigarete u % od maloprodajne cijene u zemljama EU

Izvor: izrada autora prema podacima Europske komisije – Excise duty tables, 2020: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf [pristupljeno: 14.8.2020.]

U svim zemljama članicama visina trošarine na cigarete je analogno podjednaka, ali drastičnija su odstupanja u komponenti trošarine, tj. njenom specifičnom i proporcionalnom elementu. Iz grafa 6 vidljivo je da najveću ukupnu minimalnu trošarinu na cigarete u postotku od maloprodajne cijene imaju Estonija, Finska i Francuska, a najmanju Njemačka, Mađarska, Luksemburg i Švedska. Republika Hrvatska pripada u zemlje s niskim trošarinama na cigarete u usporedbi s drugim članicama EU-a. Najveći udjel specifične trošarine na cigarete zauzimaju Irska, Danska, Švedska i Nizozemska, dok najveći udjel proporcionalne trošarine zauzimaju Belgija, Španjolska, Finska, Francuska, Luksemburg i Italija. Republika Hrvatska ima nešto veći udjel proporcionalne nego specifične trošarine.

Nadalje, sljedeća tablica prikazuje visinu trošarina na cigare i cigarilose u zemljama EU.

Tablica 11. Visina trošarina na cigare i cigarilose u zemljama EU

	Specifična trošarina (po 1 000 kom) EUR	Specifična trošarina (po kg) EUR	Ad valorem trošarina u % od MPC (svi porezi uključeni)
AT	-	-	13
BE	0	0	10
BG	138,0509	-	-
CY	-	90	-
CZ	73,0381	-	-
DE	14	-	1,47
DK	70,5914	-	10
EE	151	-	10
EL	-	-	35
ES	-	-	15,8
FI	30	-	34
FR	43,7	-	34,5
HR	80,9596	-	0
HU	-	-	14
IE	-	394,811	-
IT	-	-	23,5
LT	-	42	-
LU	-	-	10
LV	95,2	-	-
MT	25,24	-	-
NL	-	-	8
PL	-	98,9172	-
PT	-	-	25
RO	68,3358	-	-
SE	130,5036	-	-
SI	-	-	6,3
SK	-	76,7	-
UK	-	304,6035	-

Izvor: izrada autora prema podacima Europske komisije – Excise duty tables, 2020: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf [pristupljeno: 14.8.2020.]

Pojedine zemlje ubiru trošarinu na cigare i cigarilose po kilogramu ili po 1000 komada za specifičnu komponentu, ubiru proporcionalnu komponentu ili ubiru trošarine po obje komponente. Najvišu specifičnu trošarinu po 1000 komada ubire Bugarska, po kilogramu Irska, a najvišu proporcionalnu ubire Grčka. Visina trošarine na ostali duhan za pušenje u zemljama EU slijedi u nastavku.

Tablica 12. Visina trošarine na ostali duhan za pušenje u zemljama EU

	Specifična trošarina EUR	Ad valorem trošarina u % od MPC (svi porezi uključeni)
AT	-	34
BE	48,3083	31,5
BG	119,1328	-
CY	150	-
CZ	95,5711	-
DE	15,66	13,13
DK	98,9217	-
EE	89,63	-
EL	156,7	-
ES	-	28,4
FI	65	48
FR	29,1	50,7
HR	80,9596	0
HU	60,0376	-
IE	273,903	-
IT	-	56,5
LT	68,6	-
LU	16,5	33,15
LV	75	-
MT	122	-
NL	114,65	-
PL	35,5896	32,05
PT	81	15
RO	98,1204	-
SE	181,1316	-
SI	43	-
SK	76,7	-
UK	133,9216	-

Izvor: izrada autora prema podacima Europske komisije – Excise duty tables, 2020: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf [pristupljeno: 14.8.2020.]

Razmatrajući o ostalom duhanu za pušenje najvišu specifičnu trošarinu ubire Irska, najmanju Njemačka, dok najvišu proporcionalnu ubire Italija, a najmanju Hrvatska. Tablica u nastavku interpretira kretanje trošarinskih prihoda na proizvode od duhana u razdoblju od 2015. godine do 2017. godine u zemljama EU. U većini zemalja prihodi od cigarilosa su pridodani cigaretama, tako da za njih nema posebnih podataka.

Tablica 13. Prihodi od duhanskih proizvoda od 2015. do 2017. godine (u milijunima EUR)

Država/godina		Cigarete	Cigare	Cigarilosi	Ostali duhan za pušenje
BE	2015.	1745,28	11,71		544,10
	2016.	1742,70	11,08		597,16
	2017.	1701,58	11,59		590,34
BG	2015.	1046,32	1,07		17,13
	2016.	1156,02	1,24		20,77
	2017.	1185,09	1,19		24,79
CZ	2015.	1.731,65	3,83		101,22
	2016.	1.904,17	3,99		105,52
	2017.	1.964,66	6,33		109,59
DK	2015.	962,90	14,86		59,90
	2016.	889,79	8,12		54,74
	2017.	961,79	9,00		52,58
DE	2015.	12870,66	94,94		1938,24
	2016.	12125,47	96,78		1959,38
	2017.	12361,98	92,91		1926,54
EE	2015.	177,99	0,06	1,07	4,35
	2016.	184,44	0,04	1,11	4,76
	2017.	190,01	0,11	1,55	5,41
EL	2015.	2373,22			
	2016.	2503,74			
	2017.	2066,10			
ES	2015.	6395,94	114,79		603,67
	2016.	6483,09	116,36		611,90
	2017.	6070,31	103,82		567,49
FR	2015.	9827,17	158,56		1345,46
	2016.	9564,68	145,33		1333,35
	2017.	9862,54	155,41		1525,8
HR	2015.	547,96			
	2016.	592,37			
	2017.	586,02			
IE	2015.	1071,46	7,60		3,24
	2016.	1086,31	8,05		3,35
	2017.	1385,73	8,38		3,28

IT	2015. 2016. 2017.	10194,89 10102,2 9840,93	45,79 46,53 48,67	21,50 22,12 48,47	493,79 517,50 580,79
CY	2015. 2016. 2017.	166,73 164,93 162,31	2,27 2,36 2,75		22,81 21,64 25,58
LV	2015. 2016. 2017.	172,12 183,83 185,61	2,32 2,70 2,82		2,82 2,96 3,20
LT	2015. 2016. 2017.	256,64 269,36 277,23	1,76 2,03 2,57		2,27 2,66 3,84
LU	2015. 2016. 2017.	314,50 356,51 357,34	1,703 1,765 1,788		154,840 174,27 176,01
HU	2015. 2016. 2017.	711,55 707,63 693,48		14,13 7,84 8,05	277,83 292,34 256,88
MT	2015. 2016. 2017.	80,868 83,729 87,802			3,713 3,552 3,935
NL	2015. 2016. 2017.	1656,21 1870,47 1797,49	7,31 7,30 7,52		547,02 635,74 627,00
AT	2015. 2016. 2017.	1776,30 1834,90 1867,80			
PL	2015. 2016. 2017.	4141,47 4189,31 4511,47			
PT	2015. 2016. 2017.	1.122,83 1.386,21 1.333,28	19,74 19,72 13,55		98,55 107,08 91,83
RO	2015. 2016. 2017.	1931,51 2052,59 2100,61	0,69 1,16 1,58		1,43 2,85 3,29
SI	2015.	403,00	1,49		17,35

	2016. 2017.	395,01 409,24	1,26 1,1		15,60 17,36
SK	2015. 2016. 2017.	652,621 661,615 700,444	5,203 2,345 2,587	0,617 0,499 0,623	4,942 7,318 10,264
FI	2015. 2016. 2017.	776,20 889,52 840,67	20,70 22,65 26,66		76,97 55,85 79,22
SE	2015. 2016. 2017.	947,59 909,59 850,10	5,89 5,45 6,00		28,68 23,16 21,67
UK	2015. 2016. 2017.	10881,99 9154,33 9001,38	105,68 85,74 85,43		1568,89 1439,98 1567,11

Izvor: izrada autora prema podacima Europske komisije - Excise duty tables, 2020: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties_tobacco_en.pdf [pristupljeno: 14.8.2020.]

Najveće prihode od duhanskih proizvoda u EU u promatranom razdoblju imale su Njemačka, Francuska, Ujedinjeno Kraljevstvo i Italija, dok su najniže prihode imale Malta, Cipar i Latvija.

Industrija duhana je jedna od najbrže rastućih i najunosnijih industrija, kako u Europi, tako i u ostatku svijeta. Unatoč tome što brojni stručnjaci upozoravaju na štetnost aktivnog i pasivnog konzumiranja duhanskih proizvoda za zdravlje ljudi i prirodu, brojnim mehanizmima oporezivanja i trošarinama na promet duhanskih prerađevina i proizvoda, tržište duhanskih prerađevina i proizvoda je u neprekidnom rastu i razvoju. Statistika pokazuje kako je i dalje velik broj ljudi ovisan o duhanskim prerađevinama i proizvodima. Razlozi za širenje tržišta duhanskih prerađevina i proizvoda nalazi se u konstataciji da je stanovništvo okruženo suvremenoj znanosti i tehnološkom napretku, sve češćim marketinškim kampanjama te se shodno tome duhanska industrija vrlo brzo prilagođava trendovima pušača, proizvodeći proizvode koji udovoljavaju njihovim, sve većim potrebama i zahtjevnijim željama te u tom smislu razvijaju sve ljepše dizajne, ambalaže za pakiranje i osmišljavaju različite okuse. Potrebna su veća ulaganja u antipušačke kampanje i uvjerljivija izlaganja kako bi se oni što provode takve kampanje što više približili potrošačima u cilju da ih se potakne na očuvanje zdravlja.

9. Zaključak

Trošarine/posebni porezi su porezni model kojima se oporezuju srodni proizvodi, a argumenti uvođenja su primarno fiskalni jer su isti vrlo izdašan izvor za prihod državnog proračuna. Trošarine i posebni porezi imaju i nefiskalni aspekt s obzirom na to da ih države uvode u svoje porezne sustave vodeći računa o socijalnim, zdravstvenim, ekološkim i drugim motivima. One se najvećim djelom uvode na one proizvode čijom konzumacijom potrošači postižu određenu dozu (kratkoročnog) zadovoljstva. U porezni sustav Republike Hrvatske trošarine su uvedene velikom poreznom reorganizacijom koja je započela 1993. godine. Te je godine uvedena trošarina na kavu, a godinu kasnije uključene su trošarine na duhan i duhanske prerađevine, naftu i njene derivate, alkohol, pivo, bezalkoholna pića i na motorna vozila.

Tijekom promatranih sedam godina dolazi do blagog povećanja prihoda od trošarina i posebnih poreza, no u postocima je taj rast opadajući. Što se tiče najvećeg udjela u ukupnim prihodima od trošarina i posebnih poreza, najveću poziciju zauzimaju energenti i električna energija, a najmanju kava i bezalkoholna pića. Nakon PDV-a koji ima najizdašniju strukturu u ukupnim porezima na potrošnju, slijede trošarine i posebni porezi te naposljetku ostali porezi na dobra i usluge. Razlog zbog kojeg se prihodi od ostalih poreza na dobra i usluge smanjuju kroz godine jest taj što je ukupno zaračunata bruto premija obveznog osiguranja od automobilske odgovornosti bilježila pad od 2014. do 2017. godine, i to u prosjeku od 9,61%. Udio trošarina i posebnih poreza u bruto domaćem proizvodu bilježi blagi rast s 2013. na 2014. i to se zadržava do kraja 2017. godine.

Stvaranje jedinstvenog tržišta Europske unije od 1. siječnja 2003. godine zahtijevalo je usklađivanje određenih poreznih propisa vezanih uz trošarine. Usklađivanje posebnih poreza na promet bilo je neophodno kako bi se osiguralo slobodno kretanje dobara, usluga, ljudi i kapitala. Europska unija je donijela više smjernica koje uređuju harmonizaciju trošarinskog sustava, a jedna od njih je sistemska kojom su definirana opća pravila za posjedovanje, kretanje i nadzor duhanskih proizvoda, alkohola i alkoholnih pića te energenata. Što se tiče oporezivanje duhanskih proizvoda u zemljama članicama, pojedine oporezuju po jedinici proizvoda (1000 komada ili 1 kilogram), druge oporezuju po vrijednosti (ad valorem) od maloprodajne cijene, a neke primjenjuju oba načina. Strukturne smjernice određuju razrede proizvoda, osnovicu na koje se računa trošarina i porezna izuzeća, dok smjernice o stopama i visini trošarina propisuju najniže trošarinske stope koje su zemlje članice obvezne primjenjivati.

Pozitivne strane trošarinskog sustava oporezivanja za razliku od drugih poreznih oblika su jednostavnost i jeftinoća ubiranja, relativno mali broj poreznih obveznika i relativna stabilnost prihoda. Porezni sustav treba biti što je moguće više postojan jer učestale promjene kompliciraju poslovanje poreznim obveznicima i Poreznoj upravi odnosno Carinskoj upravi. Zakonske odredbe trebaju biti razumljive i egzaktne kako ne bi došlo do dvosmislenih shvaćanja u njihovoj implementaciji, a time i do mogućih prijevara prilikom oporezivanja.

Konzumiranje duhana je jedna od svakodnevnih navika većine ljudi u zemljama Europske unije te kako bi se smanjila potrošnja države članice su obvezne primjenjivati minimalne stope oporezivanja takvih proizvoda. Vlada Republike Hrvatske bi trebala provoditi detaljnije i podrobnije ekonomske analize prilikom razmatranja odluke o povećanju trošarina na duhanske prerađevine i proizvode jer učestalo povećanje ne dovodi do željenih rezultata, osim dakako fiskalnih, već naprotiv, do povećanja domaće kupnje ili prekogranične kupnje, a posebno do ilegalne nabave. Potrebno je osvijestiti ljude, posebice mlade, o štetnosti konzumiranja duhana tijekom njihovog obrazovanja putem stručnih seminara, radionica i ostalih alternativnih načina, a ne isključivo povećanjem poreza. Unatoč promjenama stopa, trošarine i posebni porezi će i nadalje zauzimati zavidno mjesto u poreznom sustavu Republike Hrvatske.

10. Popis literature

1. Bejaković, P. (2018). Razvoj trošarina u Hrvatskoj, Političke analize, Vol. 9., No. 35., Institut za javne financije, Zagreb, str. 45-50.
2. Carinska uprava Republike Hrvatske. Energenti i električna energija. Dostupno na: https://carina.gov.hr/pristup-informacijama/propisi-i-sporazumi/trosarinsko-postupanje/visine-i-nacin-obracuna-trosarina-posebnih-poreza/energenti-i-elektricna-energija-3632/3632 [pristupljeno: 4.8.2020.]
3. Carinska uprava Republike Hrvatske. Posebni porez na kavu. Dostupno na: https://carina.gov.hr/UserDocsImages//dokumenti/Trosarine/Posebni%20porezi/Kava%20i%20BAP//Indikativni%20pregled%20predmeta%20oporezivanja%20posebnim%20porezom%20na%20kavu%20i%20bezalkoholna%20pi%C4%87a.pdf [pristupljeno: 4.8.2020.]
4. Europska komisija. Trošarine na duhan. Dostupno na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-tobacco_en [pristupljeno: 14.8.2020.]
5. Jelčić, Ba. (1997). Javne financije, Informator, Zagreb.
6. Jelčić, Bo. (1998). Financijsko pravo i financijska znanost, drugo izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Informator, Zagreb.
7. Jelčić, Ba., Jelčić, Bo. (1998). Porezni sustav i porezna politika, Informator, Zagreb.
8. Jelčić, Bo., Bejaković, P. (2012). Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, Zagreb.
9. Kesner-Škreb, M. (1995). Porez na dodanu vrijednost, Financijska praksa, Vol. 19., No. 6., Institut za javne financije, Zagreb, str. 655-657. Dostupno na: http://www.ijf.hr/hr/korisne-informacije/pojmovnik-javnih-financija/15/porezi/279/porez-na-dodanu-vrijednost/280/ [pristupljeno: 25.1.2021.]
10. Kesner-Škreb, M. (1999). Trošarine, Financijska praksa, Vol. 23., No. 6., Institut za javne financije, Zagreb, str. 765-767. Dostupno na: http://www.ijf.hr/hr/korisne-informacije/pojmovnik-javnih-financija/15/porezi-na-potrosnju/274/trosarine/275/ [pristupljeno: 25.7.2020.]
11. Kesner-Škreb, M. (2005). Porez na promet, Financijska teorija i praksa, Vol. 29., No. 3., Institut za javne financije, Zagreb, str. 317-319.
12. Kesner-Škreb, M., Kuliš, D. (2010). Porezni vodič za građane; drugo, promijenjeno izdanje, Institut za javne financije, Zagreb, Zaklada Friedrich Ebert, Zagreb.

13. Kuliš, D. (2005). Plaćamo li europske trošarine?, Institut za javne financije, Zagreb, Zaklada Friedrich Ebert, Zagreb.
14. Ministarstvo financija Republike Hrvatske. Dostupno na: https://mfin.gov.hr/proracun-86/drzavni-proracun-arhiva/610 [pristupljeno: 11.8.2020.]
15. Ministarstvo financija Republike Hrvatske. Dostupno na: https://mfin.gov.hr/pristup-informacijama/publikacije/statisticki-prikaz/545 [pristupljeno 12.8.2020.]
16. Šimović, J., Šimović, H. (2006). Fiskalni sustav i fiskalna politike Europske unije, Sveučilišna tiskara d.o.o., Zagreb.
17. Šimović, H. (2006). Usklađivanje trošarina u Europskoj uniji, Carinski vjesnik, Zagreb.
18. Šimurina, N., Dražić Lutilsky, I., Barbić, D., Dragija Kostić, M. (2018). Osnove porezne pismenosti, Narodne novine d.d., Zagreb.
19. Šinković, Z. (2015). Oporezivanje energenata, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, Vol. 52., No. 3, Pravni fakultet Sveučilišta u Splitu, str. 683-704.
20. Tadin, H. (2012). Europska unija – unutarnje tržište i porezi, HITA d.o.o., Zagreb.
21. Uredba o visini trošarine na duhanske prerađevine i duhanske proizvode, Narodne novine 33/2020. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2020_03_33_715.html [pristupljeno: 2.8.2020.]
22. Uredba o visini trošarine na alkohol i alkoholna pića, Narodne novine 33/2020. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2020_03_33_716.html [pristupljeno: 2.8.2020.]
23. Uredba o visini trošarine na energente i električnu energiju, Narodne novine 148/2020. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2020_12_148_2889.html [pristupljeno: 25.1.2021.]
24. Uredba o načinu izračuna i visinama sastavnica za izračun posebnog poreza na kavu i bezalkoholna pića, Narodne novine 33/2020. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2020_03_33_717.html [pristupljeno: 4.8.2020.]
25. Uredba o načinu izračuna i visinama sastavnica za izračun posebnog poreza na motorna vozila, Narodne novine 148/2020. Dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2020_12_148_2890.html [pristupljeno: 6.2.2021.]
26. Vlada Republike Hrvatske, Središnji državni portal. Dostupno na: https://vlada.gov.hr/vijesti/trosarine-na-vozila-promjene-oko-co2-auti-do-200-000-kn-bez-vrijednosne-komponente/31018 [pristupljeno: 6.2.2021.]
27. Zakon o trošarinama, NN 106/18, 121/19.
28. Zakon o posebnom porezu na motorna vozila, NN 15/13, 108/13, 115/116, 127/17, 121/19.

29. Zakon o porezu na premije osiguranja od automobilske odgovornosti i premije kasko osiguranja cestovnih vozila, Narodne novine 150/02.

11. Popis tablica

Tablica 1. Visina trošarina na duhanske prerađevine i proizvode u Republici Hrvatskoj 19

Tablica 2. Visina trošarina na alkoholne proizvode u Republici Hrvatskoj..... 22

Tablica 3. Visina trošarina na piva malih nezavisnih pivovara u Republici Hrvatskoj 22

Tablica 4. Visina trošarina na energente i električnu energiju u Republici Hrvatskoj..... 25

Tablica 5. Visina sastavnica za izračun posebnog poreza na kavu u Republici Hrvatskoj..... 29

Tablica 6. Posebni porez na bezalkoholna pića i sirupe/koncentrate prema udjelu šećera u Republici Hrvatskoj..... 31

Tablica 7. Prodajna cijena motornog vozila u Republici Hrvatskoj 35

Tablica 8. Dizelsko gorivo..... 36

Tablica 9. Benzin, UNP, prirodni plin i druga goriva, osim dizelskog..... 36

Tablica 10. Obujam motora 37

Tablica 11. Visina trošarina na cigare i cigarilose u zemljama EU 51

Tablica 12. Visina trošarine na ostali duhan za pušenje u zemljama EU 52

Tablica 13. Prihodi od duhanskih proizvoda od 2015. do 2017. godine (u milijunima EUR)..... 53

12. Popis slika

Slika 1. Trošarine i posebni porezi u poreznom sustavu Republike Hrvatske.....8

13. Popis grafikona

Grafikon 1. Prihodi prikupljeni od trošarina i posebnih poreza u razdobolju od 2011. do 2017. godine (u kunama) 41
Grafikon 2. Udio pojedinih poreza u ukupno prikupljenim prihodima od trošarina i posebnih poreza u razdoblju od 2011. do 2017. godine (u %).....42
Grafikon 3. Visina i struktura prihoda od poreza na potrošnju u razdoblju od 2011. do 2017. godine (u kunama) 43
Grafikon 4. Struktura poreza u ukupno prikupljenim prihodima od poreza u promatranom razdoblju (u %) 44
Grafikon 5. Udio trošarina i posebnih poreza u ukupnim poreznim prihodima i u bruto domaćem proizvodu u Republici Hrvatskoj od 2011. do 2017. godine.....45
Grafikon 6. Ukupna minimalna trošarina na cigarete u % od maloprodajne cijene u zemljama EU 50