

**PРАВНА REGULATIVA OPOREZIVANJA DUHANSKIH  
PRERAĐEVINA U TROŠARINSKOM SUSTAVU REPUBLIKE  
HRVATSKE U FUNKCIJI ODRŽIVOG EKONOMSKOG RAZVOJA**

**LEGAL FRAMEWORK FOR TOBACCO PRODUCTS TAXATION  
WITHIN THE CROATIAN EXCISE DUTY SYSTEM AS A FUNCTION  
OF SUSTAINABLE ECONOMIC DEVELOPMENT**

**Doc. dr. sc. Sonja Cindori<sup>86</sup>  
Mato Barišić, bacc. admin. publ.<sup>87</sup>**

**Sažetak:** *Na putu usklađivanja legislative Republike Hrvatske s pravnom stečevinom Europske unije pojavilo se pitanje pravne regulative oporezivanja duhanskih prerađevina s efektima fiskalne i nefiskalne prirode. U smjeru ekonomskih efekata održivog razvoja zanimljiv je posebice nefiskalni učinak socijalne, zdravstvene i pedagoške naravi. Međutim, nije zanemariv niti njegov fiskalni učinak na koji promjene trošarinskog sustava utječu neposredno. Svrha i cilj učinjenih promjena je veći utjecaj na masovni konzumerizam i potencijalne promjene u potrošnji te zahvaćanje stvarne ekonomske snage koja dolazi do izražaja pri kupnji trošarinskih proizvoda.*

*Iako međunarodni standardi nameću obvezu povećanja trošarina na duhanske prerađevine sve do 2020., postavlja se pitanje hoće li se povećanje zaustaviti i tada. Kao odgovor na povećanje trošarina koje se koriste u borbi protiv pušenja i njegovih štetnih posljedica, na tržištu se pojavljuju novi proizvodi duhanske industrije koji trenutno nisu obuhvaćeni trošarinama, s još neutvrđenim štetnim posljedicama za ljudsko zdravlje.*

**Ključne reči:** *Evropska unija, Hrvatska, porez, duvan, cigarete, akcize, poreska evazija, zdravlje*

**Abstract:** *During the alignment of Croatian legislation with the EU *aquis communautaire*, an issue of legal regulation of tobacco products taxation arose, with both fiscal and non-fiscal aspects. In terms of the economic effects on sustainable development, the non-fiscal impact of social, health, and educational type is particularly interesting. However, the direct effect of the changes in excise duties system cannot be ignored either. The purpose and goal of the said changes is to have a greater impact on the mass consumption, as well affecting the potential changes in consumer spending, and capturing the economic potential via purchase of taxed products.*

*Although international standards mandate the excise duty increases on tobacco products until 2020, there is a question whether these increases will actually cease after that. In response to the increases in tobacco excise duty, used to combat smoking and its harmful effects, the tobacco industry has been putting on the market new products, not currently taxed, and with unknown effects on human health.*

**Key words:** *European Union, Croatia, tax, tobacco, cigarette, excise duty, tax evasion, health*

<sup>86</sup> Katedra za financijsko pravo i financijsku znanost, Pravni fakultet, Sveučilište u Zagrebu

<sup>87</sup> Studijski centar za javnu upravu i javne financije, Pravni fakultet, Sveučilište u Zagrebu

## UVOD

Posebni porezi, akcize ili trošarine predstavljaju jedan od najstarijih poreznih oblika oporezivanja, a prvi put se javljaju u atenskoj državi potkraj 5. stoljeća pr. Kr.<sup>88</sup>. Danas su nezaobilazni dio suvremenih poreznih sustava. Osnovni predmeti oporezivanja trošarinama su alkohol, duhan i energenti, iako se njihov krug proširuje i nizom drugih proizvoda. Prednost ove vrste poreza pred ostalima je jednostavnost ubiranja i mali broj poreznih obveznika, a predstavljaju i izdašan izvor fiskalnih prihoda.<sup>89</sup>

Zakonom o trošarinama<sup>90</sup> se uređuje trošarinski sustav oporezivanja duhanskih preradevina proizvedenih u Republici Hrvatskoj (dalje u tekstu: RH), unesenih iz druge države članice Europske Unije (dalje u tekstu: EU) u RH ili uvezenih u EU. Provedbene odredbe koje uređuju postupanje u primjeni Zakona o trošarinama sadržane su u Pravilniku o trošarinama.<sup>91</sup>

S obzirom na znatan utjecaj duhanskih preradevina na zdravlje ljudi, u posljednja dva desetljeća je porastao interes za njihovom pravnom regulativom. Provodi se sveobuhvatna akcija s ciljem smanjenja pušenja (aktivnog i pasivnog) zbog kojega u svijetu godišnje umiru milijuni ljudi te zbog čijih posljedica države troše milijarde eura na liječenje pušača i njihov oporavak. Unatoč sve snažnijim nastojanjima, duhanska industrija još uvijek pronalazi put do potrošača kako uvriježenim tako i novim proizvodima kao što je elektronska cigareta.



• Datum (od – do)	1.5.2007.-
• Naziv tvrtke i adresa	Pravni fakultet, Sveučilište u Zagrebu
• Naziv organizacijskog dijela	Katedra za financijsko pravo i financijsku znanost
• Naziv radnog mjesta	docent (2011.)
• Datum (od – do)	2000. - 2007.
• Naziv tvrtke i adresa	Ministarstvo financija
• Naziv organizacijskog dijela	Ured za sprječavanje pranja novca
• Naziv radnog mjesta	Načelnica Odjela za prevenciju, viši inspektor
• Datum (od – do)	1998. – 2000.
• Naziv tvrtke i adresa	Ministarstvo financija
• Naziv organizacijskog dijela	Porezna uprava, Središnji ured- Odjel za organizaciju, Odjel za unapređenje rada,
• Naziv radnog mjesta	viši pristav I. vrste zvanja

<sup>88</sup> Vidjeti više u Cindori, S., Pilipović, O., Kalčić, R., (2015), str. 29.

<sup>89</sup> Slično u Kuliš, D., (2005), str. 5.

<sup>90</sup> Zakon o trošarinama (NN 22/13, 32/13, 81/13).

<sup>91</sup> Pravilnik o trošarinama (NN 64/13, 129/13, 11/14, 70/14, 157/14, 8/15).

## OPRAVDANOST UBIRANJA POREZA

Budući da izvršenje porezne obveze rezultira smanjenjem ekonomske snage poreznih obveznika, odnosno utječe na njihov privatni život i gospodarske aktivnosti, potrebno je pronaći opravdanje za postojeće i nove porezne oblike. Posljedice plaćanja poreza ponekad izazivaju neželjene učinke na porezne obveznike i utječu na stvaranje otpora prema plaćanju poreza, stoga je pronalazjenje prihvatljivog odgovora o cilju i svrsi plaćanja poreza usmjereno na promjenu negativnog stava građana prema ideologiji oporezivanja.<sup>92</sup>

Najpoznatije teorije<sup>93</sup> o opravdanju ubiranja poreza odnose se na načine i vrijeme uvođenja obveze njegovog plaćanja. Suvremeno društvo, unatoč nastojanjima i raznim mjerama smanjenja uloga države u društvu, nije dovelo do smanjenja sudjelovanja poreza u ukupnom iznosu BDP-a. Danas ipak nitko ne sumnja u neophodnost plaćanja poreza jer na taj način država zadovoljava razne društvene potrebe<sup>94</sup> bez kojih bi život bio nezamisliv, a koje iziskuju materijalna sredstva za njihovo obavljanje. Međutim, time ne prestaje pravo na traženje odgovora o tome tko, kada, kako i u kojoj mjeri treba plaćati porez te tko i u koje svrhe troši sredstva ubrana oporezivanjem.<sup>95</sup>

## TROŠARINSKI SUSTAV

Trošarine ili posebni porezi na promet oblik su poreza na promet kojim se oporezuje promet samo jednog ili nekoliko istovrsnih proizvoda<sup>96</sup>. Prvi pisani trag njihove primjene datira iz vremena antičke Atene i Rima. S vremenom se njihova svrha, broj i uloga mijenjaju. Porez na potrošnju se javlja u srednjem vijeku u obliku trošarina ili akciza<sup>97</sup> koje su se naplaćivale na pojedinačna dobra i usluge. Trošarinama se najčešće oporezivala sol, a kasnije se oporezuju i alkoholna pića, duhan, šećer, krzno, itd. Prvo ih uvodi Nizozemska, a kasnije i Njemačka, Španjolska, Engleska i njezine kolonije te njihov primjer slijede ostale europske zemlje.

Sve značajnija uloga trošarina može se pripisati i činjenici da trošarine pripadaju u skupinu neizravnih poreza<sup>98</sup> za koje vladar nije trebao odobrenje staleške skupštine u formi ugovora, već ih je nametao u skladu sa željama i potrebama. Iz tog razloga je u 17. i 18. st. zabilježen njihov nagli porast. U 19. i 20. st. sve veći značaj dobiva opći porez na promet, a posebice porez na dodanu vrijednost, čime posebni porezi na promet zauzimaju sekundarnu ulogu.

<sup>92</sup> Vidjeti više u Jelčić, B., Lončarić Horvat, O., Šimović, J., Arbutina, H., (2008), str. 93.

<sup>93</sup> Teorija sile, teorija cijene (teorija osiguranja i teorija uživanja), teorija žrtve, teorija reprodukcije poreza, organska teorija i socijalistička teorija. Više u Jelčić, B., (2011), str. 24.-29.

<sup>94</sup> Rashodi zakonodavne, izvršne i sudbene vlasti, vrtići, bolnice, obrazovne ustanove, prometna infrastruktura itd.

<sup>95</sup> Slično u Jelčić, B., Lončarić Horvat, O., Šimović, J., Arbutina, H., (2008), str. 102.

<sup>96</sup> Slično u Jelčić, B., Jelčić, Bo., (1998), Porezni sustav i porezna politika, str. 337.

<sup>97</sup> U 16. st. su alkoholna pića, pivo, šećer i sol u Nizozemskoj bili oporezivani posebnim porezom koji se nazivao *excijzen*, čiji naziv potječe od starofrancuske riječi *assize*. Vidjeti više u Kuliš, D., (2005), str. 5.

<sup>98</sup> Neizravni porezi su porezi koji se plaćaju prije trošenja dohotka, a izravni se plaćaju prilikom njegovog trošenja. Vidjeti više u Jelčić, B., Lončarić Horvat, O., Šimović, J., Arbutina, H., (2008), str. 102.-108.

## CILJEVI UVOĐENJA TROŠARINA

Osim fiskalnih razloga za uvođenje trošarina kojima je svrha punjenje državnog proračuna, značajni su i nefiskalni razlozi od kojih je kod trošarina na duhanske preradevine primaran pedagoški cilj, odnosno utjecaj na smanjenje konzumacije duhanskih preradevina.

Na taj način dolazi do svojevrsne kontradikcije vezano uz njegov značaj kao fiskalnog i nefiskalnog instrumenta. Trošarine na duhanske preradevine imaju vrlo izražen fiskalni element jer su prema udjelu u proračunskim prihodima na drugome mjestu (iza trošarina na naftne derivate)<sup>99</sup>. Nefiskalni cilj, odnosno element zaštite zdravlja pri uvođenju trošarina na duhanske preradevine također ima značajnu ulogu budući da je, s jedne strane, u interesu RH da trošarinama prikupi što više sredstava za državni proračun, a s druge strane da visinom trošarina smanji bazu korisnika zbog štetnosti konzumiranja duhanskih preradevina. Opravdanje te

kontradiktornosti leži u činjenici da se jednim porezom može ostvariti više ciljeva, isti cilj može ostvariti primjenom različitih poreza te da se jedan te isti cilj može ostvariti ne samo oporezivanjem nego i primjenom drugih mjera kojima država raspolaže.<sup>100</sup>

Programi kontrole duhana su sveobuhvatni, s ciljem minimaliziranja potrošnje duhanskih preradevina, a obuhvaćaju: stalni rast cijena, zabrane promicanja duhanskih proizvoda, etikete upozorenja na proizvodima, restrikcije pušenja na radnim mjestima i javnim prostorima, obrazovne kampanje, terapije u cilju prestanka pušenja i dr. RH ima restriktivna pravila o oglašavanju te o zabrani pušenja u svim zatvorenim javnim prostorima. Zakon o ograničavanju uporabe duhanskih proizvoda<sup>101</sup> između ostaloga određuje da svaka kutija cigareta mora imati jasno upozorenje o štetnosti pušenja, zabranjuje sponzoriranje događaja, aktivnosti ili pojedinaca s ciljem izravne ili neizravne promidžbe duhanskoga proizvoda ili uporabe duhana, obvezuje ustanove koje obavljaju djelatnost odgoja i obrazovanja na promicanje spoznaje o štetnosti uporabe duhanskih proizvoda itd.

Jedan od razloga uvođenja trošarina na duhanske preradevine je nastojanje da se potrošači odvrate od konzumiranja takvih proizvoda, odnosno da se i politikom oporezivanja utječe na smanjenje njihove konzumacije te penalizacija konzumenata zbog mogućih negativnih



**Mato Barišić** rođen je 1990. godine u Odžaku, Bosna i Hercegovina. Pravni fakultet, Sveučilište u Zagrebu, završio 2014. na preddiplomskom stručnom studiju upravno-ekonomskog smjera, Studijskog centra za javnu upravu i javne financije. Zaposlen u odvjetničkom društvu Barbić-Miletić u Zagrebu.

<sup>99</sup> <http://www.mfin.hr/hr/vremenske-serije-podataka>

<sup>100</sup> Vidjeti više: Jelčić, B., Lončarić Horvat, O., Šimović, J., Arbutina, H., (2008.), str. 205.-206.

<sup>101</sup> Zakon o ograničavanju uporabe duhanskih proizvoda (NN 125/08, 55/09, 119/09, 94/13).

posljedica za pojedinca ili okolinu (pasivno pušenje).<sup>102</sup> Osim restriktivnim mjerama zakona, razne udruge i programi Ministarstva zdravlja educiraju građane i ukazuju na štetnost pušenja što bi zajedno s povećanjem iznosa trošarina trebalo rezultirati smanjenjem konzumacije duhanskih prerađevina. Navedena nastojanja su još jedan pokazatelj nedovoljne učinkovitosti povećanja trošarina kao zasebne mjere.

## UČINCI UVOĐENJA TROŠARINA

Porezni sustav treba biti izdašan, odnosno osigurati dovoljno sredstava za podmirivanje javnih potreba. Cilj svake države je uspostava takvog poreznog sustava koji će rezultirati željenim transferom sredstava iz privatnih ruku u državnu blagajnu, iz kojih će se podmirivati javni rashodi.<sup>103</sup> Porezi utječu na cijene, usmjeravaju investicije, inflatorna kretanja, ekonomsku snagu poreznih obveznika i dr. Učinci koji se postižu uvođenjem određenih poreza mogu biti u većem ili manjem raskoraku s ciljem koji se htio postići, što ovisi o mnogim čimbenicima.<sup>104</sup>

Primjena trošarina na duhanske prerađevine može rezultirati suprotnim učincima. Jedan je financijski u smjeru povećanja prihoda proračuna, a drugi je utjecaj na smanjenje potrošnje povećanjem cijene proizvoda. Prema ekonomskim zakonima povećanje cijene nekoga proizvoda trebalo bi smanjiti njegovu potrošnju. Ipak, utjecaj neće biti dovoljno značajan ako ne postoje bliski supstituti, što je slučaj s duhanskim prerađevinama, a ne treba zanemariti niti ovisnost koju izazivaju duhanske prerađevine što učinak povećanja cijene još više dovodi u pitanje. Različite mjere imaju sinergijske učinke, a oslanjaju se na to da su sveobuhvatne mjere (cjenovne i ne cjenovne) najučinkovitije u namjeri smanjenja konzumiranja duhana.<sup>105</sup>

## PRAVNA STEČEVINA EUROPSKE UNIJE

Sloboda kretanja dobara, usluga, ljudi i kapitala te funkcioniranje jedinstvenog tržišta brisanjem granica između zemalja članica EU, zahtijevalo je usklađivanje poreznih propisa koji uređuju pitanje oporezivanja prometa posebnim porezima na promet (trošarinama).

Proces usklađivanja trošarina nije bio nimalo jednostavan zbog raznolikosti poreznih sustava država članica. Prvi rezultati usklađivanja vidljivi su tek 1985. u trenutku usvajanja tzv. Bijele knjige koja sadrži osnovne uvjete harmonizacije sustava trošarina u EU<sup>106</sup>. Prve smjernice usklađivanja usmjerene su na trošarine koje se odnose na duhanske prerađevine, alkohol i alkoholna pića te mineralna ulja<sup>107</sup>. Ostale proizvode koji također podliježu oporezivanju trošarinama države članice reguliraju bez obveze harmonizacije, na način koji omogućava slobodno i nesmetano odvijanje trgovine između njih, „uvjetovano postojanjem trošarinskih skladišta i odgovarajućih dokumenata koji prate te proizvode u prekograničnom prometu“.<sup>108</sup>

Proces harmonizacije obilježavalo je donošenje sistemskih i strukturnih direktiva. Sistemska direktiva (2008/118/EZ) predstavlja opća pravila za trošarine (energente i električnu energiju, alkohol i alkoholna pića te prerađeni duhan)<sup>109</sup>, a strukturnim se direktivama uređuje visina i

<sup>102</sup> Vidjeti više: Jelčić, B., (2011.), str. 237.

<sup>103</sup> Vidjeti više u Kesner-Škreb, M., (1995), str. 7.

<sup>104</sup> Vidjeti više: Jelčić, B., Lončarić Horvat, O., Šimović, J., Arbutina, H., (2008.), str 237.

<sup>105</sup> Slično u Zelenka, I., (2009.), str. 480.

<sup>106</sup> Vidjeti više u Šimović, J., Šimović, H., (2006), str. 204.-206.

<sup>107</sup> Direktiva Vijeća 92/12/EEZ

<sup>108</sup> Preuzeto iz Šimović, J., Šimović, H., (2006), str. 205.

<sup>109</sup> Direktiva Vijeća 2008/118/EZ

struktura oporezivanja trošarina za navedene grupe dobara. Strukturna direktiva 95/59/EC je prva direktiva koja je regulirala područje duhanskih prerađevina.<sup>110</sup> Na istom području danas su aktualne Direktiva 2010/12/EU<sup>111</sup>, Direktiva 2011/64/EU<sup>112</sup> i Direktiva 2014/40/EU.<sup>113</sup>

Direktiva 2011/64/EU određuje obuhvat definicije prerađenog duhana, odnosno njime se smatraju: cigarete, cigare i cigarilosi te duhan za pušenje (sitno rezani duhan za savijanje cigareta i ostali duhan za pušenje). Cigarete proizvedene u EU i cigarete uvezene iz trećih zemalja podliježu trošarini *ad valorem* izračunanoj na temelju najveće maloprodajne cijene, uključujući carinska davanja te posebnoj trošarini izračunanoj po jedinici proizvoda<sup>114</sup>, a za cigare i cigarilose, sitno rezani duhan za savijanje cigareta i ostali duhan za pušenje države članice primjenjuju trošarinu koja može biti: a) trošarina *ad valorem*, izračunana na temelju najveće maloprodajne cijene svakoga proizvoda, b) posebna trošarina izražena kao iznos po kilogramu ili, u slučaju cigara i cigarilosa, za određeni broj proizvoda, ili c) kombinacija obiju koja sadrži komponentu *ad valorem* i posebnu komponentu.<sup>115</sup>

Sukladno Direktivama Vijeća 2010/12/EU, 2011/64/EU i 2014/40/EU umjesto maloprodajne cijene najpopularnije kategorije cigareta kao referentna vrijednost i osnova za mjerenje postotka udjela specifične trošarine u ukupnom poreznom opterećenju uvodi se prosječna ponderirana maloprodajna cijena cigareta puštenih u potrošnju<sup>116</sup> te propisuju jednake minimalne stope na cigare i cigarilose.

Za razliku od Direktive 2014/40/EU koja osnažuje sigurnosne i zdravstvene aspekte građana u odnosu na proizvođače duhanskih prerađevina, Direktiva 2011/64/EU je usmjerena na financijski aspekt, na strukturu i stope trošarina koje se primjenjuju na prerađeni duhan, na koji način utječu na dostupnost i potražnju za tim proizvodima. Tako ova Direktiva razlikuje više vrsta prerađenoga duhana radi tretmana oporezivanja, određuje da je ukupna trošarina na cigarete od 1. siječnja 2014. trebala iznositi barem 60 % ponderirane prosječne maloprodajne cijene cigareta (trošarina ne smije biti niža od 90 EUR za 1000 komada cigareta, bez obzira na ponderiranu maloprodajnu cijenu)<sup>117</sup>, utvrđuje trošarinu za sitno rezani duhan za pušenje za savijanje cigareta koja od 1. siječnja 2015. mora iznositi minimalno 46 % ponderirane prosječne maloprodajne cijene ili 54 EUR po kilogramu<sup>118</sup> te na druge duhanske prerađevine.

Sve novine su usmjerene ka zaštiti zdravlja i smanjenju pušenja zbog kojega je 2011. u svijetu od posljedica bolesti uzrokovanih pušenjem umrlo oko 6 milijuna ljudi<sup>119</sup>, a procjenjuje se da je u RH iste godine zbog posljedica pušenja umrlo oko 28 % muškaraca i oko 8 % žena.<sup>120</sup>

---

<sup>110</sup> Direktiva Vijeća 95/59/EZ

<sup>111</sup> Direktiva Vijeća 2010/12/EU

<sup>112</sup> Direktiva Vijeća 2011/64/EU

<sup>113</sup> Direktiva 2014/40/EU

<sup>114</sup> Preuzeto iz čl. 7. Direktive 2011/64/EU.

<sup>115</sup> Preuzeto iz čl. 13. i 14. Direktive 2011/64/EU.

<sup>116</sup> Ponderirana prosječna maloprodajna cijena računa se na temelju ukupne vrijednosti svih cigareta stavljenih u potrošnju, koja se temelji na maloprodajnoj cijeni, uključujući sve poreze, podijeljenoj s ukupnom količinom cigareta stavljenih u potrošnju. Preuzeto iz čl. 8. st. 2. Direktive 2011/64/EU.

<sup>117</sup> Države članice koje imaju trošarinu od 115 EUR za 1000 komada cigareta na temelju prosječne ponderirane maloprodajne cijene ne moraju udovoljiti zahtjevu od 60%. Preuzeto iz čl. 10. st. 2. Direktive 2011/64/EU.

<sup>118</sup> Preuzeto iz čl. 14. st. 2. Direktive 2011/64/EU.

<sup>119</sup> Izvor: <http://www.tobaccoatlas.org/harm/deaths/text/>

<sup>120</sup> Izvor: [http://www.tobaccoatlas.org/harm/deaths/female\\_deaths/](http://www.tobaccoatlas.org/harm/deaths/female_deaths/)

## USKLAĐENJE S PRAVNOM STEČEVINOM EUROPSKE UNIJE

Stupanjem na snagu Zakona o trošarinama RH uvodi novi sustav oporezivanja trošarinskih proizvoda čime se uskladila s pravnom stečevinom EU. Na taj je način jednim zakonom uređen trošarinski sustav oporezivanja alkohola i alkoholnih pića, duhanskih preradevina te energenata i električne energije koji su da tada bili uređeni posebnim zakonima.<sup>121</sup> S obzirom da je Direktiva (2008/118/EZ) dopustila mogućnost državama članicama uvođenje ili zadržavanje naplate ostalih trošarina, RH je u poreznom, odnosno trošarinskom sustavu zadržala oporezivanje motornih vozila<sup>122</sup>, kave, bezalkoholnih pića<sup>123</sup> te porez na premije osiguranja od automobilske odgovornosti i premije kasko osiguranja cestovnih vozila.<sup>124</sup>

Pri usklađivanju trošarina sa zahtjevima EU u odnosu na duhanske preradevine, RH je odobreno prijelazno razdoblje do 31. prosinca 2017. za postupno dostizanje minimalne trošarine koje je uvjetovano vremenskim proporcionalnim ujednačavanjem rasta ukupne trošarine čime će se osigurati da 1. siječnja 2014. ona ne može biti manja od minimalno 77 EUR na 1000 komada cigareta<sup>125</sup>, bez obzira na prosječnu ponderiranu maloprodajnu cijenu cigareta puštenih u prodaju te vremenskim proporcionalnim ujednačavanjem rasta ukupne trošarine do dostizanja minimalnoga udjela ukupne trošarine 60 % prosječne ponderirane maloprodajne cijene cigareta puštenih u potrošnju i minimalnog iznosa od 90 EUR na 1000 komada cigareta bez obzira na prosječnu ponderiranu maloprodajnu cijenu cigareta puštenih u potrošnju 31. prosinca 2017.<sup>126</sup> Očekuje se i daljnje povećanje poreznoga opterećenja ostalih vrsta duhana za pušenje koje je jednako štetno, a trenutno oporezovano nižom poreznom stopom, kako u RH tako i u ostalim državama članicama EU.

## POREZNA EVAZIJA

Plaćanjem poreza se smanjuje ekonomska snaga poreznih obveznika, a u nekim slučajevima dolazi i do promjene njihovog društvenoga statusa. Nepovoljno djelovanje na poreznoga obveznika izaziva otpor plaćanju poreza i otklanjanje negativnih učinaka.

Izbjegavanje plaćanja poreza ovisi o mnogim čimbenicima (obrazovnoj strukturi stanovništva, efikasnosti kontrole ubiranja poreza i sl.) te može biti rezultat svjesnoga nastojanja poreznoga obveznika da netočnim prikazivanjem ili prikrivanjem činjenica pred poreznim organima smanji svoju poreznu obvezu ili ju uopće ne izvrši. U tom se slučaju govori o aktivnom izbjegavanju plaćanja poreza. Međutim, izostanak plaćanja poreza može biti i rezultat neznanja, nedovoljne informiranosti poreznoga obveznika ili pak loše organiziranosti, nedovoljne efikasnosti i stručnosti porezne administracije, kao i nekvalitetnih propisa kojima

<sup>121</sup> Stupanjem na snagu Zakona o trošarinama prestaju važiti Zakon o posebnom porezu na pivo (NN 136/02), Zakon o posebnom porezu na alkohol (NN 136/02, 107/07), Zakon o posebnom porezu na duhanske proizvode (NN 136/02, 95/04, 152/08, 38/09) i Zakon o posebnom porezu na naftne derivate (NN 136/02, 123/03, 179/03).

<sup>122</sup> Zakon o posebnom porezu na motorna vozila (NN 15/13, 108/13).

<sup>123</sup> Zakon o posebnom porezu na kavu i bezalkoholna pića (NN 72/13).

<sup>124</sup> Zakon o porezu na premije osiguranja od automobilske odgovornosti i premije kasko osiguranja cestovnih vozila (NN 150/02).

<sup>125</sup> Sukladno posljednjoj Uredbi o visini trošarine na cigarete, sitno rezani duhan i ostali duhan za pušenje (NN 43/15) trošarina na cigarete iznosi: specifična trošarina 230,00 kuna za 1000 komada cigareta, a proporcionalna trošarina 38% od maloprodajne cijene.

<sup>126</sup> Slično u Marinović, Ž., (2013), str. 53.

je regulirana obveza plaćanja poreza, u kojem slučaju se radi o pasivnom izbjegavanju plaćanja poreza.<sup>127</sup>

Porezna evazija može biti zakonita i nezakonita. Prilikom porezne evazije duhanskih prerađevina mnogo je učestalija i važnija nezakonita evazija, odnosno kontrabanda (šverc, krijumčarenje). Taj se oblik porezne evazije može realizirati prilikom uvoza ili unutar granične crte državnoga teritorija. Do porezne evazije prilikom uvoza dolazi u trenutku kada uvoznik nadležnim carinskim tijelima ne prijavi proizvod za koji je utvrđena obveza plaćanja carine, a do evazije unutar državnoga teritorija dolazi kada npr. proizvođač duhana proizvod proda "na crno" te na taj način ne plati porez na promet.<sup>128</sup>

U prilog navedenom, godišnja studija za 2012. koju je tvrtka KPMG izradila za *Philip Morris International*, Europsku komisiju i 27 članica EU pokazuje da je tijekom prethodnih šest godina ilegalna trgovina cigaretama u EU kontinuirano rasla te je 2012. dosegla 11,1 % što iznosi 65,5 milijardi cigareta. Proračuni zemalja EU time su oštećeni za 12,5 milijardi eura.<sup>129</sup>

Tržište cigareta bilježi kontinuirani pad uzorkovan sve slabijom kupovnom moći građana i sve većim porezima na cigarete. Zbog toga se javlja i značajan rast potražnje za drugim oblicima duhanskih prerađevina kao što je rezani duhan. Veliki porast konzumiranja duhana (mahom ilegalnoga) te samim time veliko povećanje u njegovoj zapljeni potvrđuje i istraživanje metodom *Empty Pack Survey* kojom se mjeri obujam potrošnje krivotvorenih cigareta i cigareta koje su ilegalno prodane na hrvatskom tržištu koja ukazuje da se ilegalno tržište cigareta smanjilo s 12 na 5 %. Smanjenju ilegalnog tržišta cigareta nisu pridonijele ciljane legislativne mjere, već konzumacija rezanog duhana na crnom tržištu.<sup>130</sup>

Zbog sve kompleksnijih mjera protiv pušenja duhanska industrija pronalazi druge načine na koje će nadomjestiti pad potražnje za klasičnim duhanskim prerađevinama. Jedan od njih je i elektronska cigareta. Iz tog razloga postaje sve važnije regulirati i kontrolirati taj novi proizvod, kao i njegovu prodaju i štetnost koje je još nedovoljno istražena, dok njegova prodaja i proizvodnja novih modela raste sve brže.

## ODJEK POREZNE EVAZIJE U REPUBLICI HRVATSKOJ

Uvidom u prihode proračuna od trošarina u vremenu prije i poslije usklađivanja zakonodavstva RH sa zakonodavstvom EU, evidentno je smanjenje ukupnog iznosa ubranog od trošarina na duhanske prerađevine,<sup>131</sup> dok ukupni prihodi od svih trošarina rastu. Kako se prosječna konzumacija cigareta po stanovniku u RH znatno ne razlikuje u odnosu na okolne zemlje koje nisu članice EU, kao ni posljedično broj umrlih od bolesti uzrokovanih pušenjem<sup>132</sup> (dok u isto vrijeme RH prednjači u cijeni cigareta i duhanskih prerađevina), može se pretpostaviti da je pad proračunskih prihoda dijelom uzrokovan i poreznom evazijom. U prilog tome govore i sve brojnije akcije Ministarstva unutarnjih poslova koje rezultiraju zapljenama znatnih količina cigareta i drugih duhanskih prerađevina<sup>133</sup> podrijetlom iz zemalja koje svoje zakonodavstvo još uvijek nisu u potpunosti uskladile sa zakonodavstvom EU.

---

<sup>127</sup> Slično u Jelčić, B., Lončarić Horvat, O., Šimović, J., Arbutina H., (2008), str. 217.

<sup>128</sup> Vidjeti više u Jelčić, B., (2011.), str. 85. - 86.

<sup>129</sup> Slično u Adamović, Z., (2013.), str. 32.

<sup>130</sup> Vidjeti više u Laslavić, Ž., (2014), str. 22.

<sup>131</sup> Trošarina je 2010. iznosila 3,29 mil. kn, 2011. - 3,47 mil. kn, 2012. - 3,91 mil. kn, 2012. - 3,61 mil. kn, 2013. - 3,56 mil. kn, 2014. - 3,56 mil. kn. Vidjeti više <http://www.mfin.hr/hr/vremenske-serije-podataka>

<sup>132</sup> Vidjeti više na <http://www.tobaccoatlas.org/harm/deaths/text/>

<sup>133</sup> Vidjeti više na <http://www.mup.hr/179089/40.aspx>



## ZAKLJUČAK

Unatoč sveobuhvatnoj borbi država i velikih organizacija poput Svjetske zdravstvene organizacije protiv pušenja i konzumiranja duhanskih prerađevina, od posljedica pušenja u svjetskim razmjerima život izgubi godišnje preko 6 milijuna ljudi, od kojih najmanje 600 tisuća od pasivnog pušenja. Dodatne konsekvence koje uzrokuje pušenje očituju se u znatnim izdacima koje države izdvajaju za liječenje oboljelih i borbu protiv te ovisnosti jer se pušači prilagođavaju fiskalnim i nefiskalnim mjerama države i na druge načine posežu za zadovoljavanjem nikotinske ovisnosti. Isti trend javlja se i u RH.

Sagledavajući problematiku sa stanovišta fiskalnog sustava, prihodi proračuna RH od trošarina na duhanske prerađevine nisu se povećali u skladu s povećanjem trošarina. S obzirom da u RH nema znatnih pomaka u smanjenju broja pušača, može se pretpostaviti da je najveći uzrok smanjenja proračunskih prihoda porezna evazija. Navedenu problematiku još više naglašava činjenica da RH ima dugu granicu s državama koje još uvijek nisu svoje zakonodavstvo uskladile s pravnom stečevinom EU zbog čega na tržištu nude jeftinije duhanske prerađevine od istih takvih koje se prodaju u RH.

Ne smiju se zanemariti niti pokušaji duhanske industrije koja gubitak prihoda od duhanskih prerađevina pokušava nadomjestiti novim proizvodima poput elektronskih cigareta koje su također štetne, a nisu obuhvaćene trošarinskim sustavom. Iz tog se razloga nameće nužnim poduzeti iduće korake ka proučavanju utjecaja i posljedica njihove konzumacije te detaljne regulacije sigurnosnih i zdravstvenih parametara zaštite zdravlja ljudi jer je pred RH postavljen izazov od 1 130 000 konzumenata različitih oblika duhanskih prerađevina.

## REFERENCES

### KNJIGE I PUBLIKACIJE

1. Adamović, Z., (2013.), Trošarina na cigarete struktura, priuštivost i povezanost s nezakonitom trgovinom duhanskih prerađevina, Carinski vjesnik, br. 9/2013, Zagreb.
2. Cindori, S., Pilipović, O., Kalčić, R., (2015), Porez na dodanu vrijednost u teoriji i praksi, Web knjižara, Split.
3. Jelčić, B., Lončarić Horvat, O., Šimović, J., Arbutina, H., Mijaović, N., (2008), Financijsko pravo i financijska znanost, Narodne novine, Zagreb.
4. Jelčić, B., (2011), Porezi, Visoka poslovna škola Libertas, Zagreb.
5. Jelčić, B., Jelčić, Bo., (1998), Porezni sustav i porezna politika, Informator, Zagreb.
6. Kesner-Škreb, M., (1995), Načela oporezivanja, Financijska praksa, br. 1/1995, Zagreb.
7. Kuliš, D., (2005), Plaćamo li europske trošarine, Institut za javne financije, Zagreb.
8. Laslavić, Ž., (2014), TDR i Philip Morris duopolizirali tržište, Lider, br. 457, Zagreb.
9. Marinović, Ž., (2013), Obračun razlike trošarine na zalihe cigareta, Carinski vjesnik, br. 9/2013, Zagreb.
10. Šimović, J., Šimović, H., (2006), Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije, Pravni fakultet, Zagreb.
11. Zelenka, I., (2009.), Utjecaj porezne politike na potrošnju duhanskih proizvoda u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa, Vol. 33, No. 4.

#### PRAVNI IZVORI

1. Direktiva Vijeća 92/12/EEZ od 25. veljače 1992. o općim rješenjima za proizvode koji su podložni trošarinama te posjedovanju, prijevozu i nadzoru takvih proizvoda (OJ L 076, 23/03/1992 str. 0001 – 0013).
2. Direktiva Vijeća 95/59/EZ od 27. studenog 1995. o porezima, osim poreza na promet, koji utječu na uporabu prerađenog duhana (OJ L 291, 6.12.1995., str. 40.).
3. Direktiva Vijeća 2008/118/EZ od 16. prosinca 2008. o općim aranžmanima za trošarine i o stavljanju izvan snage Direktive 92/12/EEZ, (OJ L 9, 14.1.2009, str. 12.-30).
4. Direktiva Vijeća 2010/12/EU od 16. veljače 2010. o izmjenama i dopunama Direktiva 92/79/EEZ, 92/80/EEZ i 95/59/EZ s obzirom na strukturu i stope trošarine koje vrijede za prerađeni duhan te Direktive 2008/118/EZ (OJ L 50, 27. 2. 2010., str. 1.).
5. Direktiva Vijeća 2011/64/EU od 21. lipnja 2011. o strukturi i stopama trošarine koje vrijede za prerađeni duhan (Kodificirani tekst) (OJ L 176, 5. 7. 2011., str. 24.).
6. Direktiva 2014/40/EU koja se odnosi na proizvodnju, prezentaciju i prodaju duhana i povezanih proizvoda (OJ L 127, 29.4.2014, str. 1.-38.).
7. Pravilnik o trošarinama (NN 64/13, 129/13, 11/14,70/14, 157/14, 8/15).
8. Zakon o ograničavanju uporabe duhanskih proizvoda (NN 125/08, 55/09, 119/09, 94/13).
9. Zakon o porezu na premije osiguranja od automobilske odgovornosti i premije kasko osiguranja cestovnih vozila (NN 150/02).
10. Zakon o posebnom porezu na pivo (NN 136/02).
11. Zakon o posebnom porezu na alkohol (NN 136/02, 107/07).
12. Zakon o posebnom porezu na duhanske proizvode (NN 136/02, 95/04, 152/08, 38/09).
13. Zakon o posebnom porezu na kavu i bezalkoholna pića (NN 72/13).
14. Zakon o posebnom porezu na motorna vozila (NN 15/13, 108/13).
15. Zakon o posebnom porezu na naftne derivate (NN 136/02, 26/03, 123/03, 179/03).
16. Zakon o trošarinama (NN 22/13, 32/13, 81/13).
17. Uredba o visini trošarine na cigarete, sitno rezani duhan i ostali duhan za pušenje (NN 43/15).

#### WEB IZVORI

<http://www.mfin.hr/hr/vremenske-serije-podataka>

<http://www.mup.hr/179089/40.aspx>

<http://www.tobaccoatlas.org/harm/deaths/text/>

[http://www.tobaccoatlas.org/harm/deaths/female\\_deaths/](http://www.tobaccoatlas.org/harm/deaths/female_deaths/)