

## TROŠKOVI ISPUNJAVANJA POREZNIH OBVEZA – TROŠARINA\*

Danijela KULIŠ

Institut za javne financije, Zagreb

Izvorni znanstveni članak\*\*

UDK 336.2

JEL H25

### Sažetak

*Cilj istraživanja je izračunati ukupne troškove ispunjavanja porezne obveze koje su u Hrvatskoj imali obveznici posebnih poreza, odnosno trošarina u 2001. godini. Istraživanje je provedeno izravnim upitom i poštanskim upitnikom u razdoblju od svibnja do rujna 2002. godine. Ispitivanja je provodila agencija Puls i sama autorica. Upitnici su se temeljili na inozemnim istraživanjima, ali i na poreznim propisima koji u Hrvatskoj određuju oporezivanje trošarinama. Odabir uzorka u usporedbi s onim pri proučavanju troškova drugih poreza bio je relativno jednostavan zbog manjeg broja poreznih obveznika. Stopa odaziva bila je različita po pojedinoj trošarini, a bolji odaziv postignut je izravnim upitnikom.*

*Analizirani su troškovi utrošenog vremena zaposlenih, materijalni i neki drugi troškovi, ali samo oni koji su isključivo vezani za poslove oporezivanja trošarinom. Pri tome su postojala brojna ograničenja kao što je problem točnog određivanja broja uposlenika i utrošenoga radnog vremena jer oni istodobno obavljaju i druge računovodstvene i financijske poslove, kao i određivanja ostalih materijalnih troškova koji se posebno ne iskazuju prema mjestu nastanka. Ispitanici su sami procjenjivali te veličine, što je u konačnici, nakon obrade ankete, moglo dovesti do nepouzdanih zaključaka, ali ipak "bolje je biti približno u pravu nego precizno u krivu".*

*Uzimajući u obzir navedena ograničenja, dobiveni rezultati pokazuju da su troškovi obveznika trošarina niski i da je postupak oporezivanja relativno jednostavan, posebice nakon isteka početnog razdoblja uvođenja tih poreza.*

*S obzirom na to da je riječ o prvom ovakvom istraživanju u Hrvatskoj, a i u međunarodnim su razmjerima ona malobrojna, može se smatrati početnim pokušajem koji će*

---

\* Ovo je istraživanje financirano novčanom potporom CERGE-EI fondacije u sklopu programa *Global Development Network*. Dodatna sredstva za primatelje novčane potpore iz balkanskih zemalja odobrila je austrijska vlada putem WIIW-a, Beč. Određena sredstva odobrio je i Institut za javne financije, koji je i vodio projekt. Sva iznesena stajališta izražavaju isključivo mišljenja autora, a ne CERGE-EI-ja, WIIW-a ili GDN-a.

\*\* Primljeno (*Received*): 1.9.2003.

Prihvaćeno (*Accepted*): 15.6.2004.

*biti polazište za daljnja istraživanja kojima bi se trebale ispraviti uočene manjkavosti i problemi što su se pojavili tijekom istraživanja, a time i poboljšati kvaliteta i pouzdanost budućih rezultata.*

*Ključne riječi: trošarine (posebni porezi), troškovi oporezivanja posebnim porezima, Hrvatska*

## Uvod

Iako se istraživanja troškova oporezivanja u ekonomskoj teoriji i praksi provode već pedesetak godina, ekonomisti su se tom ekonomskom pojmom sustavnije počeli baviti 80-ih godina prošlog stoljeća. Naime, uočeno je da sam postupak oporezivanja stvara određene troškove i poreznim obveznicima i poreznoj administraciji. Iako je postojanje troškova pri svakoj ekonomskoj aktivnosti neizbježno, pokušali smo identificirati troškove oporezivanja i upozoriti na mogućnosti njihova smanjenja i na provođenje racionalnijeg postupka oporezivanja. Uočeno je (Godwin, 1989; Pope, 1995; Sandford i sur., 1989; Allers, 1994) da su troškovi oporezivanja relativno visoki i regresivni, odnosno da više opterećuju male obveznike, te se smatra da bi vlade morale prepoznati te troškove i uzeti ih u obzir pri kreiranju porezne politike.

Ovim smo istraživanjem pokušali utvrditi koje troškove imaju obveznici trošarina pri ispunjavanju porezne obveze te na temelju dobivenih spoznaja preporučiti i poreznim obveznicima i Poreznoj upravi (PU) mogućnosti njihova smanjenja. Hrvatska je relativno mlada država koja je prije desetak godina uspostavila novi porezni sustav. Uvođenje trošarina bila je novost i samim time očekivalo se, a istraživanje je to i potvrdilo, kako će troškovi oporezivanja pri uvođenju novog poreza ili pri značajnijim promjenama biti veći. Predočeni rezultati temeljili su se i na analizi složenosti poreznog sustava te odnosa poreznih obveznika i porezne administracije, što također utječe na efikasnost, a time i na trošak provođenja porezne obveze.

Na temelju teoretskih i već provedenih inozemnih istraživanja definirane su hipoteze koje bi se istraživanjem trebale preispitati. Najveći je naglasak stavljen na hipotezu prema kojoj su troškovi oporezivanja regresivni. Za trošarine se ta hipoteza nije mogla testirati jer za većinu trošarina u Hrvatskoj postoje od jednoga (duhanski proizvodi, naftne prerađevine) do četiri (bezalkoholna pića, pivo, kava, alkohol) velika obveznika, a za neke (luksuzni proizvodi) velik broj uglavnom malih obveznika. To je bilo nemoguće i zbog praktičnih teškoća pri provođenju upitnika (v. pogl. 7). Hipoteze su:

- troškove oporezivanja teško je identificirati i mjeriti
- metode mjerenja visine troškova dosta su nepouzdana, većinom se baziraju na procjenama ispitanika
- odaziv ispitanika (*response rate*) je slab, odnosno najslabiji je na poštansku anketu
- najkvalitetnija je metoda izravnog intervjua (*face to face*)
- istraživanje je vrlo složeno (vremenski zahtjevno, skupo, prvi se put provodi u Hrvatskoj, nepoznato je poreznim obveznicima)

- troškovi oporezivanja trošarinama relativno su niski
- troškovi oporezivanja veći su u početnoj fazi uvođenja poreza, odnosno tijekom “uhodavanja” i poreznih obveznika i porezne administracije.

U nastavku se daje pregled sustava trošarina u Hrvatskoj. U poglavljima koja slijede definiraju se troškovi oporezivanja te metodologija i postupci mjerenja, odnosno vrednovanja tih troškova. Šesto poglavlje opisuje kako je provedeno istraživanje troškova oporezivanja hrvatskih obveznika trošarina te koji su se problemi pojavili pri provođenju upitnika, koliki je bio obuhvat te stopa odaziva. U sedmom poglavlju prikazani su rezultati istraživanja i visina troškova oporezivanja te udio troškova u ukupno naplaćenim trošarinama. Posljednje poglavlje sadržava zaključke utemeljene na rezultatima istraživanja i preporuke koje bi mogle utjecati na smanjenje tih troškova.

### **Trošarine u Hrvatskoj**

Sustav oporezivanja trošarinama u Hrvatskoj ne razlikuje se bitno od sustava uvedenoga u drugim zemljama. Riječ je uglavnom o relativno malom broju velikih poreznih obveznika (prema visini plaćenog poreza) i o oporezivanju proizvoda čija je cjenovna elastičnost i supstitucija nekim proizvodima vrlo niska (Sandford, Godwin i Hardwick, 1989:154). To dokazuje oporezivanje naftnih prerađevina, duhanskih proizvoda i alkohola, pri čemu postoji samo nekoliko obveznika čiji uplaćeni porez u ukupnim poreznim prihodima po pojedinoj trošarini iznosi više od 90%.

U Hrvatskoj je od 1994. do 2002. uvedeno osam trošarina (na kavu, naftne derivate, alkohol i alkoholna pića, duhanske prerađevine, pivo, bezalkoholna pića, osobne automobile, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove te na luksuzne proizvode). Udio prihoda od trošarina u BDP-u u Hrvatskoj iznosio je 2001. godine 4,2% i jednak je prosjeku zemalja EU-a (OECD, 2002), dok je udio u ukupnim poreznim prihodima 15,7% i gotovo je 50% veći od udjela u ukupnim poreznim prihodima u zemljama EU-a (10,3%).

Trošarine u Hrvatskoj plaćaju proizvođači i uvoznici, a postupak oporezivanja provodi Carinska uprava i približno je jednak onome u zemljama EU-a.

Tablica 1. Trošarine i iznosi trošarina u Hrvatskoj

Trošarina na:	Porezna osnovica	Iznos poreza
kavu	kilogram neto težine kave, odnosno prerađevina kave	1. nepržena 5,00 kn 2. pržena 12,00 kn 3. kavine ljuske i opne 15,00 kn 4. zamjene kave i koncentрати na bazi kave 20,00 kn
naftne derivate	pri temp. +15 °C litra benzina, dizelskoga goriva i ulja za loženje (EL i LS) ili kilogram mlaznoga goriva i zrakoplovnog benzina, ulja za loženje (L, S i T), petroleja i ukapljenoga naftnog plina	1. motorni benzin (MB-98 i MB-86) i ostale vrste olovnih benzina 2,40 kn/l 2. motorni benzin (BMB-98, BMB-95 i BMB-91) 1,90 kn/l 3. dizelsko gorivo (D-1, D-2, D-3) te njegove ostale vrste 1,00 kn/l 4. ulje za loženje (EL i LS) 0,30 kn/l 5. ukapljeni naftni plin 0,10 kn/kg 6. sve vrste petroleja 1,40 kn/kg
duhanske proizvode	cigarete (po paketiću) i ostali duhanski proizvodi	cigarete (po paketiću): 1. skupina A (popularna) 5,00 kn 2. skupina B (standardna) 5,40 kn 3. skupina C (ekstra) 8,90 kn duhan: 38,00 kn/kg cigare: 1,10 kn/kom. cigarilosi: 4,40 kn/paketiću
pivo	hektolitar proizvedenoga ili uvezenog piva i piva koje se dobiva od koncentrata	1. 200,00 kn/hl piva 2. 60,00 kn/hl bezalkoholnog piva (do 0,5% vol./vol.)
bezalkoholna pića	hektolitar proizvedenoga ili uvezenoga bezalkoholnog pića i bezalkoholnog pića koje se dobiva otapanjem sirupa, praškova i pastila	40,00 kn po hektolitru
alkohol	litra apsolutnog alkohola u etilnom alkoholu, destilatima i alkoholnim pićima pri temperaturi od 20 °C	1. 60 kn/l a.a 2. 0,00 kn/l a.a vina
osobne automobile, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove	A 1) novi: 1. automobili i motocikli: prodajna cijena (bez PDV-a) ili carinska osnovica 2. plovila: • ovisno o dužini u metrima • ovisno o kabini 3. zrakoplovi: broj sjedala	A 1) novi: 1. 0 – 50.000 kn: porez 10% 50.000 – 350.000 kn: porez 5.000 – 87.500 kn +15 – 45% 2. • bez kabine 6.000 – 48.000 • s kabinom 15.000 – 150.000 3. 7.000 – 300.000 kn

---

	A 2) rabljeni automobili i motocikli	A 2) porez se povećava od 50 do 100%
	a) posebni porez na promet prodajna cijena	a) 5%
luksuzne proizvode	prodajna vrijednost proizvoda (bez PDV-a) ili carinska osnovica (satovi, nakit i srodni proizvodi, odjeća i obuća od krzna i kože reptila, oružje, pirotehnički proizvodi)	30%

---

### Definiranje troškova ispunjavanja obveze trošarina

Troškovi poreznog obveznika trošarina nastaju kada on, sukladno važećim poreznim propisima, ispunjava svoju poreznu obvezu. Ti troškovi ne obuhvaćaju plaćene iznose poreza. To znači da oni ne bi postojali kada ne bi postojala obveza plaćanja poreza. Različiti autori različito ih definiraju. Mogu biti unutarnji i vanjski (Allers, 1994:33), jednokratni, povremeni ili stalni (Sandford, Godwin i Hardwick, 1989) ili novčani, vremenski i psihološki (Sandford, Godwin i Hardwick, 1989; Haughton, 1998). Kako je posljednja podjela najobuhvatnija, u nastavku se detaljnije objašnjava značenje tih pojmova. Pri tome će se također razmotriti i prethodne definicije. Važno je svakako naglasiti da je pojedini trošak teško svrstati u samo jednu kategoriju. Njihovo postojanje i značenje često se može odrediti s više značajki.

1. *Novčani troškovi* obuhvaćaju novčane *izdatke za zaposlene*, kako onih unutar poduzeća, tako i drugih osoba koje obavljaju određene poslove vezane za oporezivanje a nisu uposlenici poduzeća (porezni savjetnici, računovođe, vještaci, informatički servisi i sl.). Pri oporezivanju trošarinama to su uglavnom izdaci za zaposlene u poduzećima gdje poslove obavljaju posebne službe (kod većih poreznih obveznika postoje odjeli za poreze i carine) ili računovodstvene službe. U troškove za zaposlene mogu se uključiti i troškovi raznih seminara ili stručnih skupova vezanih za oporezivanje.

Novčane troškove čine i tzv. *vremenski troškovi* koji proizlaze iz vremenske razlike od uplate poreza do naplate prodanih proizvoda. Vremenski trošak veći je za uvoznike jer se oporezivanje trošarinama uvoznih proizvoda provodi u trenutku carinjenja, a naplata prodanih proizvoda ostvaruje se nakon nekoliko tjedana ili do najviše dva mjeseca. Za domaće proizvođače vremenski je trošak manji jer se porez obračunava pri izlasku proizvoda iz skladišta, a porez se mora platiti u roku 30 dana.

Novčani su troškovi i izdaci vezani za *dobivanje bankovnih jamstava* koja se traže kao instrument osiguranja plaćanja trošarine. Međutim, jamstvo se istodobno traži za osiguranje ukupnih plaćanja, kako carine, tako i PDV-a i trošarine<sup>1</sup> te je stoga teško razgraničiti koliki je udio troška carinjenja, a koliki oporezivanja.

Novčane troškove također čine izdaci za *nabavu formulara, stručne literature* (knjiga, časopisa, Narodnih novina), *telefonski i poštanski troškovi, troškovi nabave opreme*

---

<sup>1</sup> Carinski zakon, NN 78/99, 94/99, 73/00 i 92/01.

i programa. Dodatni problem pojavljuje se pri njihovu razgraničavanju po pojedinim porezima jer se nigdje ne evidentira koliko su oni iznosili za pojedini porez.

*Kalo, rasip i lom*, tipični za proizvode koji se oporezuju trošarinama, također su trošak za poreznog obveznika ako ga PU ne prizna, pa on nema pravo na povrat već plaćenog poreza.

Sandford, Godwin i Hardwick (1989:160) također navode da pri oporezivanju trošarina dodatni trošak može uzrokovati i zakonska obveza postojanja posebnih carinskih i proizvođačkih skladišta, ali i posebnih mjernih instrumenata (za naftne prerađevine ili alkohol) za čiju su izvedbu potrebna i dodatna odobrenja nekih tijela državne uprave.

S gledišta troškova ne može se zanemariti ni činjenica na koji se način ispunjava porezna obveza, odnosno na kojoj tehnološkoj i informatičkoj razini. U sustavima s kvalitetnom informatičkom podrškom i povezanošću te u razvijenom sustavu umrežavanja poreznih i carinskih službi trošak je svakako manji.

2. *Vremenski troškovi* obuhvaćaju utrošeno vrijeme svih sudionika u postupku oporezivanja kao što su vlasnik poduzeća, računovodstveni, financijski, menadžerski, tehnički i drugi pomoćni službenici. Kako se te veličine primjenom različitih metoda (najčešće vrednovanjem utrošenog bruto sata po određenom uposleniku) mogu izraziti i novčano, mogli bismo i te troškove svrstati u novčane.

S obzirom na vremensku učestalost pojavljivanja pojedinog troška, smatra se da su troškovi mnogo veći pri uvođenju samog poreza, ali i pri značajnijim izmjenama poreznih propisa, kada je potrebno određeno vremensko razdoblje upoznavanja i svladavanja promjena, odnosno “uhodavanja” i poreznih obveznika i porezne administracije.

Ni trošak koji proizlazi iz same prirode oporezivanja trošarinama ne može se zanemariti iako ga je također teško novčano iskazati. Sandford, Godwin i Hardwick (1989:159) smatraju da je za proizvođače i uvoznike dodatno opterećenje u poslovanju relativno visoko porezno opterećenje i time visoka cijena oporezivih proizvoda. Upravo zbog toga svaka promjena u poreznom sustavu, pogotovo ako je riječ o visini trošarine, znatno utječe na cijene tih proizvoda, što je za proizvođače dodatni rizik i neizvjesnost u poslovanju.

Složenost samoga poreznog sustava (Allers, 1994:33) također može biti trajni uzrok većih troškova oporezivanja nego što bi bili u jednostavnijem sustavu.

3. Kao treća skupina pojavljuju se *psihološki troškovi* poreznih obveznika kao što su briga, nelagoda, neizvjesnost, ali i druge stresne situacije (strogo poštovanje rokova i obveza pravodobnog ispunjavanja porezne obveze, kontrolni posjeti PU-a, žalbeni postupci, kazneni postupci, prisilna naplata i sl.) koje nedvojbeno postoje, ali ih je gotovo nemoguće mjeriti, a time i vrijednosno iskazati.

### **Teoretska i praktična pitanja vrednovanja i mjerenja troškova**

U prethodnom se poglavlju navode vrste troškova koje mogu imati porezni obveznici pri ispunjavanju obveze oporezivanja trošarinama. Međutim, postoje brojna konceptualna i praktična pitanja ponajprije njihove identifikacije i vrednovanja, pa, u konačnici, i mjerenja, odnosno iskazivanja novčanom vrijednošću.

Prvi se problem pojavljuje pri utvrđivanju zaposlenog osoblja, odnosno ustanovljivanju tko sve i koliko vremena utroši na obavljanje poslova vezanih za oporezivanje isključivo trošarinom. Problem je veći kada je riječ o zaposlenicima unutar poduzeća nego o osobama koje kao vanjski suradnici obavljaju određene poslove za poreznog obveznika. Naime, njihov se trošak relativno lako može iskazati na temelju računa koje ispostavljaju za određeni obavljani posao ili uslugu, posebice ako je na računu iskazano koje su poslove obavljali. Međutim, i tada mogu obavljati poslove za više vrsta poreza, pa nije moguće razlučiti koliki je udio posla po pojedinom porezu. Međutim, za većinu obveznika trošarina te poslove obavljaju zaposleni u poduzeću, osim za trošarine na luksuzne proizvode, alkohol i bezalkoholna pića, gdje postoji velik broj malih obveznika (prema kriteriju uplaćenog poreza te prema kriteriju broja zaposlenih i veličine godišnjeg uvoza ili proizvodnje). Na poreznim pitanjima uglavnom rade računovođe, financijski službenici, ali i određen broj tehničkog osoblja (fotokopiranje, nabava formulara, poštanska otprema, dostava, prijevoz do carinske uprave i sl.). Međutim, ti uposlenici istodobno obavljaju i druge financijske poslove pa smo se uglavnom služili procjenom samih ispitanika o broju osoba i broju sati, odnosno dana u godini koje pomoću njihovih bruto plaća iskazuju novčanom vrijednošću. Za trošarine su ti podaci možda pouzdaniji jer u velikim poduzećima koja su obveznici plaćanja trošarina na duhanske i naftne preradevine postoje posebni odjeli vezani za oporezivanje i carinjenje koje se u uvoznika obavlja istodobno, pa čak postoje i određene osobe koje obavljaju poslove vezane za pojedine poreze. Pri izračunu utrošenog vremena ostalog osoblja pokušali smo točno odrediti koje sve poslove obavljaju i koliko su potrošili vremena obavljajući samo poslove vezane za oporezivanje trošarinom.

Troškove financijskih gubitaka ili koristi zbog postojanja vremenske razlike od uplate poreza do naplate prodanih proizvoda moglo bi se mjeriti primjenom godišnjih kamatnih stopa. Ako bi se taj trošak razmatrao s gledišta ukupnih troškova oporezivanja, koji obuhvaćaju troškove poreznih vlasti i troškove samih poreznih obveznika, moglo bi se zaključiti kako je njegov konačni učinak ipak neutralan.<sup>2</sup> Ako porezni obveznik plati trošarinu mjesec ili dva prije nego realizira prodaju, to za njega znači financijski gubitak, dok Porezna uprava za to vrijeme raspolaže naplaćenim iznosom poreza, i to je za nju financijski dobitak.

*Materijalni troškovi* kao što su nabava formulara, uredskog materijala, poštanski troškovi, prijevozni troškovi, nabava i održavanje opreme također se moraju procijeniti jer su ti troškovi istodobno i troškovi koji nastaju pri obavljanju ostalih poreznih ili računovodstvenih poslova.

## Metodologija

Kao i u sličnim inozemnim istraživanjima, kao jedina moguća i korisna odabrana je metoda anketiranja obveznika. Za ispitivanje o trošarinama odabir ispitanika bio je jednostavniji jer za pojedine trošarine postoji samo jedan ili nekoliko većih obveznika, za razliku od npr. obveznika poreza na dohodak, kojih u Hrvatskoj ima gotovo 2,4 milijun.

---

<sup>2</sup> Uz pretpostavku obračuna jednakih kamatnih stopa.

na (Kesner-Škreb i Madžarević-Šujster, 2003). Pri izradi upitnika oslanjali smo se i na upitnike iz inozemnih istraživanja (Shekidele, 1996; Houghton, 1998; Sandford, Godwin i Hardwick, 1989) jer se sustav oporezivanja trošarinama u Hrvatskoj koncepcijski temelji na poreznim sustavima razvijenih europskih zemalja.

Prije izrade upitnika prikupili smo podatke od Ministarstva financija i njihove statističke službe o obveznicima posebnih poreza i o iznosima poreza uplaćenih u 2001. godini. Upitnici su se temeljili na zakonima o posebnim porezima i pravilnicima koji detaljnije razrađuju postupak oporezivanja i sadržavaju obrasce koji se pri tome koriste. Obrasci su uglavnom jedinstveni, uz manje razlike zbog specifičnosti oporezivanja pojedinim porezom (npr. duhanski proizvodi, alkohol – markice). Konzultirani su i djelatnici Ministarstva financija iz Porezne i Carinske uprave. Pri izradi upitnika provedene su i prethodne konzultacije s pojedinim obveznicima kako bi konačni upitnik bio što razumljiviji i precizniji. Pri oblikovanju upitnika konzultirana je i agencija Puls.

Pitanja su bila strukturirana u tri skupine:

- pitanja na koja su ispitanici trebali odgovoriti konkretnim podacima iz svojih financijskih izvješća (broj zaposlenih, ukupni prihodi, rashodi, iznosi uplaćenog poreza)
- pitanja za koja su sami morali procijeniti utrošeno vrijeme ili određene utrošene novčane iznose, i to na temelju svojih podataka (o broju zaposlenih, o utrošenom vremenu, o vrijednosti utrošenog sata prema vrijednosti bruto plaće uposlenika, o određenim računima za plaćanja pojedinih roba ili usluga)
- pitanja na koja su ispitanici odgovarali iznoseći svoja stajališta ili prijedloge (ocjena sustava oporezivanja, ocjena rada Porezne ili Carinske uprave).

### **Obilježja uzorka i postupak provođenja ankete**

Kada su definirani konačni upitnici, određeni su ispitanici i način provođenja ankete. Odabrani su najveći i najznačajniji uvoznici ili proizvođači prema visini uplaćenog poreza (tabl. 2) i nekoliko manjih, gdje je to bilo moguće jer se trebala ispitati i postavka o regresivnosti troškova oporezivanja, odnosno teza da su troškovi većih poreznih obveznika manji od troškova malih poreznih obveznika.

Od 1.277 obveznika posebnih poreza za anketiranje je izabrano njih 85. Iako je to oko 7% ukupnog broja, prema visini uplaćenog poreza u ukupno uplaćenom porezu oni čine glavninu poreznih obveznika (76%). Za šest trošarina (na naftne preradevine, duhanske preradevine, pivo, kavu, alkoholna i bezalkoholna pića) uzorak je obuhvatio obveznike čiji prosječno uplaćeni ukupni porez čini oko 90% ukupnog poreza. U tim su skupinama uglavnom jedan ili dva velika obveznika. Najviše teškoća bilo je pri određivanju uzorka obveznika poreza na luksuzne proizvode (velik broj njih s relativno malim uplaćenim iznosima poreza) i obveznika poreza na osobne automobile, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove jer ih je bilo teško identificirati zbog mogućnosti različitog registriranja poduzeća koja se, osim uvozom automobila, bave i drugim djelatnostima (servisiranjem, trgovinom rezervnim dijelovima, iznajmljivanjem i sl.).



Tablica 2. Obveznici trošarina i broj izabranih za anketiranje

Trošarina	Ukupan broj obveznika	Ukupni uplaćeni iznos poreza u 2001. (u mil. kn) <sup>3</sup>	Broj izabranih za anketu	Udio plaćenog poreza izabranih u ukupno plaćenom porezu (u %)
naftni derivati	5	4.194,3	1	94
duhanske preradevine	3	2.094,7	1	81
pivo	42	463,4	8	98
osobni automobili, ostala mot. vozila, plovila i zrakoplovi	300	410,1	11	32
alkohol	94	260,4	9	63
kava	234	108,9	16	73
bezalkoholna pića	339	87,4	16	90
luksuzni proizvodi	260	15,3	23	77
ukupno	1.277	7.634,5	85	76

Izvor: Ministarstvo financija, 2003.

Anketiranje je provodila agencija Puls i sama istraživačica, a obavljeno je od lipnja do rujna 2002. godine. Istraživanjem je obuhvaćeno oporezivanje trošarinama u 2001. godini.

Agencija je preuzela anketiranje 76 obveznika, a istraživačica 9 velikih, a za neke trošarine i jedinih obveznika. Iako je vremenski najzahtjevniji, a time i najskuplji, što se nakon završetka anketiranja i pokazalo točnim, direktan intervju smatra se najboljim načinom za dobivanje kvalitetnih odgovora (Sandford, Godwin i Hardwick, 1989).

Međutim, agencija je već u početku smanjila broj obveznika koji su trebali biti anketirani te u tablici 3. dajemo pregled predviđenih anketa, a brojevi u zagradama pokazuju koliko je anketa stvarno provedeno.

Tablica 3. Broj anketiranih i stopa odaziva

Trošarina	Agencija, izravno poštom		Agencija, ostvareno (u %)	Izravno istraživačica	Istraživačica, ostvareno (u %)
naftni derivati	–	–	–	1	(1) 100
duhanske preradevine	–	–	–	1	(1) 100
pivo	4 (1) <sup>4</sup>	2 (0)	(1) 17	2	(1) 50
osobni automobili, ostala mot. vozila, plovila i zrakoplovi	5 (2)	5 (0)	(2) 20	1	(1) 100
alkohol	6 (2)	3 (2)	(4) 44	–	–
kava	10	5 (1)	(1) 6	1	(1) 100
bezalkoholna pića	3 (3)	6 (0)	(3) 33	3	(2) 67
luksuzni proizvodi	13 (4)	10 (2)	(6) 26	–	–
ukupno	41 (12)	31 (5)	(17) 24	9	(7) 78

<sup>3</sup> Ministarstvo financija, 2002.

<sup>4</sup> U zagradama je broj obavljenih anketa.

Uz anketu je priloženo i popratno pismo u kojem je ispitanicima objašnjeno što su troškovi oporezivanja, jer većina nije bila upoznata s postojanjem tih troškova i mogućnostima njihova mjerenja, te koja je namjena i cilj ovog istraživanja.

Kako agencija Puls odnosno njezini anketari do sada nisu imali iskustva sa sličnom anketom, napravljeni su i pripremni sastanci. Anketarima su objašnjena neka pitanja i dane upute na koji bi način trebali doći do što kvalitetnijih odgovora. To im, nažalost, nije osobito pomoglo u provođenju ankete jer su nailazili na brojne probleme i teškoće. Naime, već u samom početku odabrani ispitanici nisu bili kooperativni ni voljni pristati na intervju opravdavajući se često nedostatkom vremena. Tome je pridonijelo i prilično nepovjerenje zbog samog sadržaja istraživanja. Iako je ispitanicima naglašeno da je riječ o nezavisnom znanstvenom istraživanju i zajamčena im je potpuna anonimnost, podatke koji su vezani za oporezivanje ili za rezultate poslovanja nisu bili spremni iznositi. Anketiranje je započelo u lipnju i završeno u rujnu 2002. godine i cijelo to razdoblje anketari su u nekim poduzećima pokušavali i nekoliko puta obaviti anketu. Otežavajuća okolnost bilo je i razdoblje godišnjih odmora pa su se neki dogovori morali odgoditi do jeseni. Stopa odaziva ili, bolje rečeno, uspješnosti provođenja ankete zbog svih je navedenih razloga relativno niska i u agenciji Puls iznosila je 24%.

Tablica 4. Stope odaziva u poštanskim anketama u inozemnim istraživanjima i u Hrvatskoj

Istraživač	Zemlja, godina	Stopa odaziva (%)
Kuo	Kanada (Haughton, 1998)	20-25
Sandford i sur.	UK (1982/83) (alkohol)	16
Shekidele	Tanzanija (1995/96)	64
Pope	Australija (1990)	17
	Australija (1993)	24
Kuliš	Hrvatska	18

*Napomena: Za inozemne autore iz literature, za Kuliš na temelju ovog istraživanja i ankete provedene u Hrvatskoj.*

Sama istraživačica u provođenju ankete nije nailazila na slične probleme jer je do ispitanika dolazila osobnim kontaktima, a to je bio bolji način dolaska do ljudi koji su po svojoj funkciji i stručnosti bili najprihvatljiviji za anketu. Zahvaljujući preporukama, intervjuirani su najmjerodavniji službenici za financijsko poslovanje (direktori financijske i računovodstvene službe ili njihovi zamjenici, zamjenici generalnog direktora, glavni menadžeri)<sup>5</sup>, koji su bili vrlo susretljivi te su u razgovoru s njima dobivene i druge korisne informacije (o poslovanju, problemima s Poreznom upravom, prijedlozima nekih promjena u oporezivanju). Iako se radilo o malom broju ispitanika, prošlo je gotovo mjesec dana od brojnih telefoniranja i ugovaranja sastanaka do samih intervjuja, koji su, unatoč relativno

<sup>5</sup> Autorica se zahvaljuje nekolicini vodećih službenika u financijskoj službi određenih velikih poduzeća koji su joj svojom susretljivošću, znanjem i strpljenjem omogućili dobivanje kvalitetnih odgovora, ali i drugih spoznaja koje ne bi dobila samo na temelju pitanja iz upitnika.

kratkom i jednostavnom upitniku (u usporedbi s upitnicima za carine ili dohodak), trajali i do tri sata. Autorica je od 9 realizirala 7 anketa, što znači da je stopa odaziva 78%. Sve realizirane ankete provedene su izravnim intervjuom, dok su dvije na koje nisu dobiveni odgovori bile poslone poštom. Time se potvrdila hipoteza da je najkvalitetniji i najuspješniji izravni intervju i da je na poštanski upitnik vrlo niska stopa odaziva.

### Troškovi obveznika trošarina u Hrvatskoj

Analiza ankete pokazala je da su najveći troškovi oporezivanja izdaci za zaposlene, koji čine 74-95% ukupnih troškova (tabl. 5). Kao i u inozemnim istraživanjima, problem je bio procijeniti broj osoba koje obavljaju poslove vezane isključivo za oporezivanje trošarinama i broj utrošenih sati. Jedan veliki obveznik trošarina (naftne prerađevine) ima poseban odjel koji obavlja poslove vezane za carinjenje i oporezivanje i koji koordinira ostale službe obrade podataka (financijska i računovodstvena služba). U ostalih obveznika te poslove uglavnom obavljaju računovodstvena i financijska služba, a u dva manja obveznika (luksuzni proizvodi) vanjski računovodstveni servisi. Osim troškova tih službi, uzeto je u obzir utrošeno vrijeme pomoćnoga i tehničkog osoblja (kopiranje, dostava, prijevoz i sl.). Ispitanici su sami procjenjivali broj utrošenih sati, broj i strukturu zaposlenih osoba te dali podatke o njihovim bruto plaćama. Za sve osobe uzimao se u obzir samo dio radnog vremena jer one ne obavljaju samo poslove vezane za oporezivanje trošarinama. Za one koji su naveli samo sate i broj osoba koje obavljaju te poslove, a nisu to iskazali novčano, utrošeno se vrijeme procjenjivalo na temelju prosječne mjesečne bruto plaće po zaposlenome (DZS, 2002:155) u djelatnosti za koju je obveznik registriran.

Tablica 5. Struktura troškova ispitanika u odnosu prema ukupnim troškovima (u %)

Troškovi	Naftni derivati	Duhanski proizvodi	Pivo	Automobili, ostala mot. vozila, plovila, zrakoplovi	Alkohol	Kava	Bezalkoholna pića	Luksuzni proizvodi
bruto plaće	5,7	29,7	94,4	73,8	44,9	81,7	81,7	87,5
materijalni trošak	0,4	0,2	1,4	16,2	8,0	9,3	9,3	3,8
markice	–	68,8	–	–	36,4	–	–	–
ostali troškovi	0,0	0,0	4,2	10,0	0,0	9,0	9,0	5,0
gubitak, kalo, lom	93,8*	1,3	0,0	0,0	10,7	0,0	0,0	3,8
ukupni trošak	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

\* Nepriznati gubitak koji je iskazan u obveznika na naftne prerađevine čini 99% ukupnih troškova, što znači da bi, kada taj trošak koji se pojavio u 2001. godini ne bi postojao, udio troškova zaposlenih iznosio oko 92%.

Sljedeći trošak koji je obuhvaćen odnosio se na materijalne troškove. Oni u većine obveznika, bez obzira na visinu uplaćenog poreza, nisu značajni. Problem je također bila njihova procjena. Većina obveznika izjavila je kako je teško razdijeliti te troškove zbog samog postupka oporezivanja trošarinama, koji se provodi istodobno s carinjenjem i plaća-

njem PDV-a te se većina dokumenata, obrazaca i opreme ujedno koristi i za te poslove. Slično je i s telefonskim i poštanskim troškovima. Pri analizi onih koji su naveli zbirni iznos materijalnih troškova procjenjivalo se tako da se uzimalo 30% navedenog iznosa.

Posebne markice kojima se označavaju oporezivi proizvodi a trošak su poreznog obveznika znatan su dio troška obveznika poreza na duhanske proizvode (gotovo 70%) i na alkohol (više od 35%).

Za obveznike trošarina gubitak, kalo ili lom koji nije priznat čini trošak. To znači da su proizvodi na koje je već plaćena trošarina ili uništeni ili su izgubili na vrijednosti, a nije ostvaren povrat prethodno plaćenog poreza. Povrat poreza može se ostvariti u određenim slučajevima (komisijsko uništenje neispravnih proizvoda, zakonski dopušteni iznos kala, nezgode i sl.). Pri analizi ankete u obzir su uzeti iznosi koje su naveli anketirani.

Ostali troškovi koji se pojavljuju vezani su za povećanje utrošenog vremena zaposlenih koje je posljedica uvođenja novog poreza odnosno znatnijih promjena poreznih propisa i postupaka oporezivanja. U ostale troškove svrstani su i troškovi utrošenog vremena zaposlenih za vrijeme kontrolnih posjeta službenika Porezne ili Carinske uprave. Osim tog vremena procjenjivani su i određeni materijalni troškovi (kopiranje, korištenje posebne radne prostorije poreznog obveznika, telefoniranje, uporaba opreme i sl.) koji su nastajali pri njihovu posjetu.

Troškovi nefinancijskih koristi koji proizlaze iz vremenske razlike od uplate poreza do naplate prodanih proizvoda u ovoj analizi nisu uzimani u obzir. Prvi je razlog da sami obveznici to ne smatraju troškom jer se pojavljuje u početnoj fazi uvođenja poreza, nakon čega krene kontinuirana naplata prodanih proizvoda pa taj trošak obrazlažu kao i svaki drugi u proizvodnji bilo kojeg proizvoda. Sirovine i materijali moraju se kupiti u početku proizvodnog ciklusa, kad nastaju i svi ostali troškovi proizvodnje, a naplata gotovog proizvoda ostvaruje se uvijek nakon određenoga vremenskog razdoblja. Drugi je razlog zašto ti troškovi nisu uzeti u obzir to što u konačnici ne utječu na ukupne troškove oporezivanja (Sandford, Godwin i Hardwick, 1989) jer su za poreznog obveznika financijski gubitak, ali za PU znače financijsku korist.

Tablica 6. Visina troškova oporezivanja trošarinama

Trošarina	Ukupna trošarina (u mil. kn)	Ukupni troškovi (u mil. kn)	Udio troškova u ukupnoj trošarini (u %)
nafta	4.194,3	10,5	0,25
duhan	2.094,7	4,4	0,21
pivo	463,4	1,3	0,28
auti	410,1	1,9	0,45
alkohol	260,4	0,6	0,25
kava	108,9	3,2	2,93
bezalkoholna pića	87,4	1,4	1,63
luksuzni proizvodi	15,9	0,5	3,50
ukupno	7.634,5	23,8	0,31

Na temelju ukupnih troškova (tabl. 6) koje imaju obveznici trošarina može se zaključiti da su oni niski, a njihov udio u ukupno plaćenju trošarina kreće se od 0,21% (duhanske prerađevine) do 3,5% (luksuzni proizvodi). Potrebno je napomenuti da je pri određivanju ukupnih troškova oporezivanja luksuznih proizvoda zbog manjkavih anketa i nerealnih procjena ispitanika (kada su uspoređivane s ostalim anketama) obavljena procjena ukupnih troškova na temelju ankete samo jednoga poreznog obveznika.

U usporedbi s međunarodnim istraživanjima (tabl. 7) koja su napravljena za iste trošarine kao u Hrvatskoj može se zaključiti da nema (osim u Tanzaniji) znatnijih odstupanja.

Tablica 7. Usporedni prikaz udjela troškova prema iznosu plaćene trošarine (u %)

	1986/87. Sandford UK	1989. Allers Nizozemska	1995/96. Shekidale Tanzanija	1997. Plamondon Kanada	2001. Kuliš Hrvatska
Naftni derivati	0,23	–	28,67	–	0,25
Duhanski proizvodi	0,06	–	18,22	–	0,21
Alkoholna pića	0,31	0,60	0,60	–	0,25
Pivo	–	–	0,04	–	0,28
Žestoka alkoholna pića	–	–	9,92	–	–
Ukupno	0,20	1,00	15,57	0,20 <sup>6</sup>	0,31

Nakon pitanja koja su se isključivo odnosila na pokazatelje poslovanja i troškove što nastaju ispunjavanjem porezne obveze slijedila je grupa pitanja koja je trebala iskazati probleme i teškoće s kojima se susreću obveznici u postupku oporezivanja. Više od polovice ispitanika smatra kako postupak oporezivanja nije složen ni zahtjevan, posebice nakon proteka početnog razdoblja od uvođenja poreza. Isto je i s obrascima koji se rabe u postupku oporezivanja. U početku je bilo nejasnoća, ali se one tijekom ovih nekoliko godina od uvođenja trošarina postupno rješavaju s PU-om. Općenito, poslovi vezani za oporezivanje sada im ne stvaraju nikakve teškoće, pogotovo ako imaju računovodstvene programe koji se za sve financijske i računovodstvene potrebe koriste jednom unesenim podacima te smatraju da im to nije ni poseban trošak. Na pitanje što je najsloženije i što oduzima najviše vremena obveznik trošarine na duhanske proizvode odgovorio je da je to postupak vezan za kontrolne markice, a obveznik trošarine na naftne prerađevine naveo je uništavanje robe, kalo, lom te primjenu različitih mjernih jedinica pri obračunu poreza i pri nabavi i prodaji robe. Ostali smatraju kako je postupak složen pri izvozu i povratu poreza.

Na pitanja o radu i suradnji sa službenicima PU-a i CU-a većina je uglavnom zadovoljna, ocjenjujući njihov rad prosječnom ocjenom 3. Manji broj anketiranih nije zadovoljan njihovim radom i smatraju kako nisu dovoljno stručni, objektivni, susretljivi, a provođenje postupka katkad oduzima više vremena nego što je potrebno. Osim toga,

<sup>6</sup> Za izračun ukupnih troškova iskorišteno je istraživanje Sandforda (1986/87), odnosno njegov izračun udjela ukupnih troškova oporezivanja trošarinama u ukupno naplaćenim trošarinama.

smatraju da se propisi prečesto mijenjaju, što utječe na efikasnost carinskih i poreznih službenika na terenu.

Prijedlozi ispitanika kojima bi se poboljšala učinkovitost oporezivanja, a time smanjili i troškovi, bili su pojednostavnjenje i ubrzanje carinskoga i poreznog postupka, bolja suradnja s CU-om i PU-om, jasno određivanje oporezivih proizvoda, definiranje osnovice oporezivanja i rješavanje problema priznavanja kala i gubitka na proizvodima za koje je plaćen porez.

Iako to nije vezano za troškove oporezivanja, obveznici poreza na bezalkoholna pića smatraju kako je potrebno ukinuti taj porez jer je diskriminacijski u odnosu prema neoporezivanju ostalih prehrambenih proizvoda. Prijedlozi su se odnosili i na smanjenje poreznog opterećenja (osobito pri oporezivanju piva, za koje je opterećenje trošarinom veće od europskog prosjeka) (Arbutina, Kuliš i Pitarević, 2003).

### **Zaključci i preporuke**

Većina hipoteza postavljenih na početku istraživanja pokazala se točnima. Troškove oporezivanja teško je identificirati i mjeriti, a metode njihova mjerenja nepouzdana su i većinom se baziraju na procjenama ispitanika. Odaziv ispitanika slabiji je na poštansku anketu nego na izravan intervju, koji se pokazao mnogo kvalitetnijom i pouzdanijom metodom. Otežavajuća okolnost bila je i činjenica da je to bilo prvo ovakvo istraživanje u Hrvatskoj, koje je i poreznim obveznicima nepoznato.

Troškovi su niski i iznose od 0,2 do gotovo 3% iznosa ukupno plaćene trošarine i bitno ne odstupaju od onih u inozemstvu. Anketirani su izjavili da su troškovi bili veći u početnoj fazi uvođenja poreza, odnosno za vrijeme “uhodavanja” poreznih obveznika i porezne administracije, kao i u razdobljima znatnijih izmjena u oporezivanju. Sam postupak oporezivanja ne stvara posebne teškoće i nakon početne faze postao je gotovo rutinski posao.

Ispitanici su upozorili na određene teškoće u postupku oporezivanja te u komunikaciji s djelatnicima PU-a i CU-a, čijim bi uklanjanjem sustav postao efikasniji, a time i jeftiniji.

Na kraju se potvrdila i pretpostavka kako je riječ o vrlo složenom, skupom i vremenski zahtjevnom istraživanju. Troškovi istraživanja bili su vrlo visoki ako se uzme u obzir utrošeno vrijeme, broj istraživača te svi ostali materijalni troškovi.

Temeljna preporuka koja proizlazi iz nalaza istraživanja bila bi da porezni sustav treba biti postojan, bez čestih promjena, jer one otežavaju poslovanje i poreznim obveznicima i Poreznoj upravi. Sve zakonske odredbe trebaju biti jasne i precizne kako ne bi dolazilo do nepotrebnih različitih tumačenja u njihovoj provedbi. Pri tome je bitna bliska i ravnopravna suradnja poreznih obveznika i PU-a/CU-a kako bi se uočeni problemi rješavali na obostranu korist.

Preporuka istraživačima koji će nastaviti obradu ove teme u budućnosti jest da na temelju ovoga iskustva i spoznaja pokušaju izbjeći probleme koji su se pojavili tijekom ovog istraživanja i nastoje poboljšati pouzdanost rezultata istraživanja uključivanjem većega i reprezentativnijeg uzorka te osobnim provođenjem izravnog intervjua, što je za trošarine i moguće.

## LITERATURA

**Allers, M., 1994.** *Administrative and Compliance Costs of Taxation and Public Transfers in the Netherlands*. Groningen: Rijksuniversiteit Groningen.

**Arbutina, H., Kuliš, D. i Pitarević, M., 2003.** “Usporedba i usklađivanje hrvatskoga poreznog sustava s poreznim sustavima Europske unije” u: *Pridruživanje Hrvatske Europskoj uniji: izazovi ekonomske i pravne prilagodbe*. Zagreb: Institut za javne financije, 83-106.

**Carinski zakon**, NN 78/99, 94/99, 117/99, 73/00 i 92/01. Zagreb: Narodne novine.

**DZS, 2002.** *Statistički ljetopis*. Zagreb: Državni zavod za statistiku.

**Godwin, M., 1995.** “The Compliance Costs of the United Kingdom Tax System” in: C. Sandford, ed. *Tax Compliance Costs Measurement and policy*. Bath: Fiscal publications, 73-100.

**Haughton, J., 1998.** “Measuring the Compliance Costs of Excise Taxation” [online]. *African Economic Policy, Discussion Paper Number 14*. Dostupno na: [<http://www.eagerproject.com/discussion14.shtml>].

**Kesner-Škreb, M. i Madžarević-Šujster, S., 2003.** “Tko u Hrvatskoj plaća porez na dohodak” [online]. *Newsletter Instituta za javne financije*, 5 (9), 1-6. Dostupno na: [<http://www.ijf.hr/newsletter/PDF/news9h.pdf>].

**Kesner-Škreb, M., 1999.** “Ukupni troškovi ubiranja poreza”. *Financijska praksa*, 23 (2), 202-207.

**Klun, M., 2002.** “Troškovi ispunjavanja porezne obveze u Sloveniji”. *Financijska teorija i praksa*, 26 (4), 775-792.

**Ministarstvo financija, 2002.** *Izvršenje državnog proračuna za 2001. godinu*. Zagreb: Ministarstvo financija.

**Ministarstvo financija, 2003.** *Republika Hrvatska, ukupno ostvarenje prihoda i izvršenje rashoda proračuna* [online]. Zagreb: Ministarstvo financija. Dostupno na: [<http://www.mfin.hr/lokalna/2001/hrvatska.htm>].

**OECD, 2002.** *Revenue Statistics: 1965-2001*. Paris: OECD.

**Plamondon, R. E., 1997.** *Cutting the costs of Tax Collection Down to Size* [online]. Available from: [<http://www.ppforum.com/english/publications/cuttingtaxesfinal.pdf>].

**Pope, J., 1995.** “The Compliance costs of Major Taxes in Australia” in: C. Sandford, ed. *Tax Compliance Costs Measurement and policy*. Bath: Fiscal publications, 101-125.

**Sandford, C., 2000.** *Why tax system differ: A comparative study of the political economy of taxation*. Bath: Fiscal Publications.

**Sandford, C., Godwin, M. and Hardwick, P., 1989.** *Administrative and compliance costs of taxation*. Bath: Fiscal Publications.

**Shekidele, M. S., 1996.** “Measuring the Compliance Costs of Taxation Excise Duties 1995-96” [online]. *The African journal of Finance and Management*, 2 (2), 156-168. Dostupno na: [<http://www.tzonline.org/pdf/measuringthecompliancecosts.pdf>].

## D a n i j e l a K u l i š : Compliance Costs of Excise Duties

### Summary

*The objective of this investigation is to calculate the total tax compliance costs borne in Croatia by those liable to pay special taxes, that is, excise duties, in 2001. The research was carried out with direct (face-to-face) interviews and postal surveys during the period from May to September 2002. The interviewing and survey work were carried out by the Puls Agency and by the researcher. The questionnaires drew on foreign investigations and in the second part on the tax regulations that govern taxation by excise duties in Croatia. The selection of samples, in comparison with the study of the compliance costs of other taxes, was relatively simple, because of the much smaller number of taxpayers. The response rate varied according to individual excise, but a better response was achieved with face-to-face interview.*

*The following costs were analysed: of employee time spent, material and some other costs, but only those exclusively related to matters of taxation by excise duties. There were many constraints involved in this, such as the problem of the precise determination of the number of employees and the work time spent, because at any given time they might be carrying out other accounting and financial jobs as well, and also in the matter of determining the other material costs, which are not shown specifically according to the place where they are incurred. The respondents themselves estimated these dimensions, which ultimately, after the processing of the questionnaire, could well lead to unreliable conclusions; nevertheless, as Keynes argues “it is better to be approximately right than precisely wrong”.*

*Taking these constraints into consideration, the results obtained suggest that the compliance costs of excise duties are low and that the taxation procedure is relatively simple, particularly after the initial period of the introduction of these taxes.*

*Since this is the first such investigation in Croatia, and one of the very few in international terms, it may be considered an initial attempt, a point of departure for further investigations, which should correct the shortcomings and problems that appeared during the course of the research, and hence improve the quality and reliability of the results.*

*Key words: excises (special taxes), excise duty compliance costs, Croatia*