



REPUBLIKA HRVATSKA
MINISTARSTVO FINANCIJA
CARINSKA UPRAVA
SREDIŠNJI URED

KLASA: 011-02/24-03/20
URBROJ: 513-02-1710/11-24-1

UPUTA BR. 20/24

Zagreb, 03. listopada 2024. godine

Na temelju članka 11. Zakona o carinskoj službi („Narodne novine“, br. 68/13., 30/14., 115/16., 39/19., 98/19., 155/23. i 36/24.) ravnatelj Carinske uprave donosi

UPUTU O MANJKU ILI GUBITKU TROŠARINSKIH PROIZVODA

Ovom Uputom se daju smjernice za postupanje kod utvrđivanja manjka ili gubitka trošarinskih proizvoda (alkohola i alkoholnih pića, duhanskih prerađevina, energenata) nastalog tijekom proizvodnje, skladištenja i kretanja (kretanja u sustavu odgode plaćanja trošarine te kretanja između država članica Europske unije trošarinskih proizvoda puštenih u potrošnju u komercijalne svrhe između gospodarstvenika ili kod prodaje na daljinu - kretanja izvan sustava odgode).

1. PRAVNI OKVIR

Područje utvrđivanja manjka ili gubitaka trošarinskih proizvoda harmonizirano je na razini Europske unije:

- Direktivom Vijeća (EU) 2020/262 od 19. prosinca 2019. o općim aranžmanima za trošarine (preinaka) (SL L 58, 27.2.2020., str.4.; u daljnjem tekstu: Direktiva Vijeća (EU) 2020/262) i
- Delegiranom uredbom Komisije (EU) 2022/1636 od 5. srpnja 2022. o dopuni Direktive Vijeća (EU) 2020/262 utvrđivanjem strukture i sadržaja dokumenata koji se razmjenjuju u kontekstu kretanja trošarinske robe te utvrđivanjem praga za gubitke zbog prirode robe (SL L 247, 23.9.2022., str. 2.; u daljnjem tekstu: Delegirana uredba Komisije (EU) 2022/1636).

Nacionalno trošarinsko zakonodavstvo usklađeno je s pravnom stečevinom Europske Unije u pogledu općeg sustava oporezivanja trošarinskih proizvoda utvrđenog Direktivom Vijeća (EU) 2020/262.

Referentni pravni okvir za primjenu ove Upute čini:

- Zakon o trošarinama („Narodne novine“, br. 106/18., 121/19. i 144/21.; u daljnjem tekstu: Zakon),
- Pravilnik o trošarinama („Narodne novine“, br. 1/19., 1/20., 22/22. i 114/23.; u daljnjem tekstu: Pravilnik),
- Delegirana uredba Komisije (EU) 2022/1636,
- Odluka o dopuštenoj visini tehnološkog manjka, kala, kvara, rasipa i loma u proizvodnji jakih alkoholnih pića, etilnog alkohola, međuproizvoda i piva („Narodne novine“ broj 29/21.)
- Pravilnik o vinarstvu („Narodne novine“, br. 81/22., 75/23., 81/23. i 82/24.) i
- Odluka o dopuštenoj visini tehnoloških manjkova u procesima proizvodnje, prerade, manipulacije, skladištenja i transporta nafte, prirodnog plina, proizvoda prerade nafte i

plina, plinskog kondenzata, sirovina za proizvodnju maziva i naftnih derivata i distribuciju prirodnog plina („Narodne novine“, br. 28/16. i 43/24.).

2. OPĆE ODREDBE

Trošarinski proizvodi (alkohol i alkoholna pića, duhanske prerađevine te energenti) predmet su oporezivanja trošarinama, ali tijekom poslovanja s ovim proizvodima može doći do manjka ili gubitka, koji može biti potpun ili djelomičan, a može doći i do potpunog uništenja ovih proizvoda. S obzirom da u načelu obveza obračunavanja trošarine nastaje i kada se utvrdi manjak ili gubitak trošarinskih proizvoda jer se trenutak njegova nastanka smatra puštanjem u potrošnju, bitno je odrediti kako se on utvrđuje te kada se smatra porezno priznatim manjkom ili gubitkom, odnosno kada se ne smatra puštanjem u potrošnju te stoga na njega ne nastaje obveza obračunavanja trošarine. Ujedno je bitno u segmentu manjka ili gubitka koji nastaje tijekom kretanja trošarinskih proizvoda između država članica Europske unije utvrditi gdje se takva nepravilnost dogodila ili je otkrivena ili se smatra da je do nje došlo - mjesto, odnosno državu članicu u kojoj je nastala obveza obračunavanja i plaćanja trošarine.

Uvodno je bitno istaknuti da je opći pravni okvir Europske unije za područje utvrđivanja manjka ili gubitka trošarinskih proizvoda (manjka ili gubitka trošarinskih proizvoda u sustavu odgode plaćanja trošarine te manjka ili gubitka trošarinskih proizvoda pri kretanju između država članica Europske unije trošarinskih proizvoda puštenih u potrošnju u komercijalne svrhe između gospodarstvenika ili kod prodaje na daljinu - kretanja izvan sustava odgode) uređen Direktivom Vijeća (EU) 2020/262. Direktivom su, radi osiguravanja istovjetnosti obveze obračunavanja trošarine u svim državama članicama Europske unije odnosno izbjegavanja dvostrukog oporezivanja u odnosima među državama članicama, uspostavljena određena jedinstvena pravila:

- definirani su porezno priznati manjci ili gubitci trošarinskih proizvoda u sustavu odgode plaćanja trošarine (instituti potpunog uništenja ili nepovratnog manjka ili gubitka, potpunog ili djelomičnog, trošarinskih proizvoda u sustavu odgode plaćanja trošarine koji je nastao kao posljedica nepredviđenih okolnosti ili više sile ili kao posljedica odobrenja nadležnih tijela države članice da se roba uništi te instituti djelomičnog manjka ili gubitka zbog prirode robe koji se dogodi tijekom kretanja u sustavu odgode plaćanja trošarine između država članica; članak 6. stavci 5. do 10. Direktive Vijeća (EU) 2020/262),
- definirani su porezno priznati manjci ili gubitci trošarinskih proizvoda nastali tijekom kretanja između država članica trošarinskih proizvoda puštenih u potrošnju u komercijalne svrhe između gospodarstvenika ili kod prodaje na daljinu (instituti potpunog uništenja ili nepovratnog manjka ili gubitka, potpunog ili djelomičnog, trošarinskih proizvoda puštenih u potrošnju tijekom kretanja između država članica koji je nastao kao posljedica nepredviđenih okolnosti ili više sile ili kao posljedica odobrenja nadležnih tijela države članice da se roba uništi te instituti djelomičnog manjka ili gubitka zbog prirode robe koji se dogodi tijekom kretanja; članak 45. Direktive Vijeća (EU) 2020/262).
- utvrđuju se, u pogledu manjka ili gubitka nastalog tijekom kretanja trošarinskih proizvoda između država članica u sustavu odgode plaćanja trošarine ili izvan sustava odgode a koji se ne smatra porezno priznatim manjkom ili gubitkom, pravila za određivanje mjesta nastanka obveze obračunavanja trošarine u članku 9. Direktive Vijeća (EU) 2020/262 (nepravilnosti tijekom kretanja trošarinskih proizvoda u sustavu odgode plaćanja trošarine) odnosno u članku 46. Direktive Vijeća (EU) 2020/262 (nepravilnosti tijekom kretanja trošarinskih proizvoda izvan sustava odgode).

Navedeni se instituti, kada su u pitanju energenti, odnose isključivo na energente koji podliježu općim pravilima nadzora proizvodnje, prerade, skladištenja i kretanja (energenti iz članka 51. Zakona).

Odredbe Direktive Vijeća (EU) 2020/262 prenesene su u Zakon o trošarinama kojim se između ostalog definiraju okolnosti u kojima obveza obračunavanja trošarine na utvrđeni manjak ili gubitak trošarinskih proizvoda nastaje u Republici Hrvatskoj.

Naime, obveza obračunavanja i plaćanja trošarine sukladno članku 7. stavku 1. točki 4. Zakona nastaje puštanjem trošarinskih proizvoda u potrošnju na teritoriju Republike Hrvatske i to, između ostaloga u slučajevima kada se manjak ili gubitak trošarinskih proizvoda utvrdi tijekom:

- proizvodnje i/ili skladištenja u sustavu odgode plaćanja trošarine,
- kretanja u sustavu odgode plaćanja trošarine i
- kretanja trošarinskih proizvoda puštenih u potrošnju u drugoj državi članici.

Dodatno, manjak ili gubitak trošarinskih proizvoda koji je nastao tijekom kretanja trošarinskih proizvoda u sustavu odgode plaćanja trošarine na teritoriju Republike Hrvatske odnosno tijekom kretanja trošarinskih proizvoda između država članica Europske unije se smatra nepravilnost u kretanju za koju se obveza obračunavanja i plaćanja trošarine u Republici Hrvatskoj utvrđuje prema članku 59. Zakona, a kako je pojašnjeno u točkama 5.2. i 5.3. ove Upute.

Međutim, prema odredbama članka 38. stavka 2. Zakona iznimno se neće smatrati puštanjem u potrošnju:

1. potpuno uništenje ili nepovratan manjak ili gubitak trošarinskih proizvoda, potpun ili djelomičan, nastao za vrijeme odgode plaćanja trošarine kao posljedica nepredviđenih slučajeva ili više sile (uz dostavu zadovoljavajućeg dokaza nadležnom carinskom uredu), a koji se dogodio na teritoriju Republike Hrvatske ili koji je otkriven na teritoriju Republike Hrvatske (ako nije moguće utvrditi gdje se dogodio) ili koji je posljedica uništenja trošarinskih proizvoda pod carinskim nadzorom. Odredba se ne primjenjuje na slučajeve krađe ili teške krađe
2. djelomičan manjak ili gubitak trošarinskih proizvoda nastao za vrijeme odgode plaćanja trošarine koji je neodvojivo povezan sa svojstvima proizvoda (prirodom robe), a koji je nastao tijekom proizvodnje, skladištenja i kretanja trošarinskih proizvoda.

U smislu navedene odredbe, a sukladno stavku 3. istoga članka Zakona, trošarinski proizvodi se smatraju potpuno uništenim ili nepovratno izgubljenim kada ih više nije moguće koristiti kao trošarinske proizvode.

Također, djelomičan manjak ili gubitak trošarinskih proizvoda nastao zbog svojstava proizvoda tijekom kretanja trošarinskih proizvoda u sustavu odgode plaćanja trošarine neće se smatrati puštanjem u potrošnju u mjeri u kojoj je iznos manjka ili gubitka niži od zajedničkog praga djelomičnog manjka ili gubitka za te trošarinske proizvode utvrđenog delegiranim aktom Europske komisije, osim u slučaju opravdane sumnje na prijevaru ili nepravilnost. Dio djelomičnog manjka ili gubitka koji premašuje zajednički prag smatrat će se puštanjem u potrošnju (članak 38. stavak 4. Zakona).

U skladu s naprijed citiranim odredbama na manjak ili gubitak trošarinskih proizvoda koji se ne smatra puštanjem u potrošnju ne nastaje obveza obračunavanja i plaćanja trošarine, odnosno takav manjak ili gubitak se smatra porezno priznatim manjkom ili gubitkom pod uvjetima i u mjeri kako je pojašnjeno u ovoj Uputi.

Sukladno članku 38. stavku 5. Zakona odredbe članka 38. stavka 2., 3. i 4. Zakona u pogledu potpunog uništenja ili nepovratnog manjka ili gubitka trošarinskih proizvoda te djelomičnog manjka ili gubitka trošarinskih proizvoda neodvojivo povezanog sa svojstvima proizvoda odgovarajuće se primjenjuju i na kretanja između država članica Europske unije trošarinskih proizvoda puštenih u potrošnju u komercijalne svrhe između gospodarstvenika i kod prodaje na daljinu.

Kako bi se osiguralo jedinstveno postupanje s djelomičnim manjkom ili gubitkom nastalim zbog svojstava proizvoda (priode robe) tijekom kretanja trošarinskih proizvoda između država članica u sustavu odgode plaćanja trošarine i izvan sustava odgode, Europska komisija sukladno članku 6. stavku 10. Direktive Vijeća (EU) 2020/262 donosi delegirane akte kojima se utvrđuju zajednički pragovi za djelomičan manjak ili gubitak, a u nedostatku zajedničkih pragova države članice primjenjuju nacionalne odredbe. Dio djelomičnog manjka ili gubitka koji premašuje zajednički prag smatra se puštanjem u potrošnju. Kako je Delegiranom uredbom Komisije (EU) 2022/1636 propisan zajednički prag samo za duhanske prerađevine u iznosu od 0%, za ostale trošarinske proizvode primjenjuju se nacionalne odredbe.

U Republici Hrvatskoj se stoga pri utvrđivanju porezno priznatog manjka ili gubitka u pogledu alkohola i alkoholnih pića te energenata primjenjuju relevantne odluke Hrvatske gospodarske komore te drugi posebni propisi, koji vrijede za pojedinu vrstu trošarinskih proizvoda, a navedeni su pod točkom 1. ove Upute.

Osnove utvrđivanja, evidentiranja i izvještavanja o porezno priznatom manjku ili gubitku

Prema članku 28. stavku 1. i 2. Pravilnika porezno priznati manjak ili gubitak trošarinskih proizvoda može nastati u procesu proizvodnje (tehnoški manjak) te tijekom skladištenja i prijevoza proizvoda, a trošarinski obveznik ih može utvrditi:

1. neposredno nakon nastajanja
2. godišnjim popisom (inventurom) zaliha proizvoda ili u kraćim rokovima ako se provodi popis zaliha proizvoda i tijekom poslovne godine.

Trošarinski obveznik o utvrđenom manjku ili gubitku trošarinskih proizvoda u skladu s člankom 28. stavkom 3. Pravilnika sastavlja zapisnik kojeg je obavezan dostaviti nadležnom carinskom uredu kao prilog mjesečnom izvješću za mjesec u kojem je manjak ili gubitak nastao, odnosno u kojem je utvrđen.

Sukladno članku 28. stavku 6. Pravilnika odredbe tog članka u vezi utvrđivanja manjka ili gubitka odgovarajuće se primjenjuju na ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta, registriranog primatelja, povremeno registriranog primatelja, oslobođenog korisnika trošarinskih proizvoda, registriranog pošiljatelja, proizvođača izvan sustava odgode, primatelja koji radi obavljanja djelatnosti u Republici Hrvatskoj prima trošarinske proizvode puštene u potrošnju u drugoj državi članici te kada trošarinski proizvodi stignu na teritorij Republike Hrvatske kod prodaje na daljinu.

Također, sukladno članku 50. stavku 4. i članku 79. stavku 3. Pravilnika ovlašteni držatelji trošarinskog skladišta su obvezni uz mjesečno izvješće za mjesec prosinac priložiti i popis (inventuru) zaliha sa stanjem na dan 31. prosinca.

Ovlašteni držatelji trošarinskog skladišta sav manjak ili gubitak koji je nastao tijekom skladištenja u sustavu odgode plaćanja trošarine, kao posljedica svojstava proizvoda ili kao posljedica nepredviđenih slučajeva ili više sile odnosno kao posljedica uništenja trošarinskih proizvoda pod carinskim nadzorom, iskazuju u mjesečnom izvješću kao „Količine oslobođene plaćanja trošarine (čl. 38. st. 1. točka 5. ZOT-a)“. Međutim, manjak ili gubitak koji prelazi dopuštene visine porezno priznatog manjka ili gubitka iskazuju kao „Količine puštene u potrošnju u RH (oporezive količine)“.

Člankom 30. Zakona propisano je da trošarinski obveznik mora voditi evidencije kako bi osigurao sve podatke potrebne za obračunavanje i plaćanje trošarine i to ovisno o njegovom statusu, a propisano je i o kojim podacima osobito mora voditi evidencije. Dodatno je člankom 9. Pravilnika detaljnije propisano o kojim podacima se, ovisno o statusu i trošarinskim proizvodima, moraju voditi evidencije radi osiguranja zakonitosti postupanja te ispravnog obračuna i plaćanja trošarine. U skladu s člankom 9. stavkom 1. točkom 16. Pravilnika trošarinski obveznik, oslobođeni korisnik trošarinskih proizvoda, ovjereni pošiljatelj i povremeno ovjereni pošiljatelj, ovisno o statusu i trošarinskim proizvodima, između ostaloga, moraju voditi podatke o utvrđenom potpunom uništenju ili nepovratnom manjku ili gubitku trošarinskih proizvoda nastalom kao posljedica nepredviđenih slučajeva ili više sile te o djelomičnom manjku ili gubitku trošarinskih proizvoda koji je neodvojivo povezan sa svojstvima proizvoda, a koji nastaju tijekom proizvodnje, skladištenja i kretanja.

Manjak ili gubitak trošarinskih proizvoda nastao tijekom kretanja trošarinskih proizvoda u sustavu odgode plaćanja trošarine na teritoriju Republike Hrvatske ili tijekom kretanja trošarinskih proizvoda između država članica Europske unije (kretanja u sustavu odgode plaćanja trošarine te kretanja između država članica Europske unije trošarinskih proizvoda puštenih u potrošnju u komercijalne svrhe između gospodarstvenika) primatelj trošarinskih proizvoda iskazuje u potvrdi o primitku koju se podnosi u okviru EMCS sustava.

3. PREDMET UPUTE

Ovom Uputom se pojašnjava:

- postupak utvrđivanja manjka ili gubitka ovisno o razlozima nastajanja – točka 4. Upute,
- postupak utvrđivanja manjka ili gubitka nastalog tijekom proizvodnje i skladištenja u sustavu odgode plaćanja trošarine – točka 5.1. Upute,

- postupak utvrđivanja manjka ili gubitka nastalog tijekom kretanja trošarinskih proizvoda u sustavu odgode plaćanja trošarine na teritoriju Republike Hrvatske – točka 5.2. Upute,
- postupak utvrđivanja manjka ili gubitka nastalog tijekom kretanja trošarinskih proizvoda između država članica Europske unije - točka 5.3. Upute,
- dopušteni manjak ili gubitak alkohola i alkoholnih pića – točka 6.1. Upute,
- dopušteni manjak ili gubitak duhanskih prerađevina – točka 6.2. Upute,
- dopušteni manjak ili gubitak energenata – točka 6.3. Upute,
- provedba trošarinskih provjera i nadzornih aktivnosti – točka 7. Upute i
- višak trošarinskih proizvoda – točka 8. Upute.

4. POSTUPAK UTVRĐIVANJA MANJKA ILI GUBITKA OVISNO O RAZLOZIMA NASTAJANJA

Manjak ili gubitak proizvoda često je neizbježan dio poslovanja, a postupak njegovog utvrđivanja prvenstveno će ovisiti o razlozima nastajanja. U tom smislu se prema odredbama članka 38. stavka 2. Zakona iznimno neće smatrati puštanjem u potrošnju sljedeći manjci ili gubitci:

1. djelomičan manjak ili gubitak koji je neodvojivo povezan sa svojstvima proizvoda te
2. potpuno uništenje ili nepovratan manjak ili gubitak, potpun ili djelomičan, nastao kao posljedica nepredviđenih slučajeva ili više sile odnosno kao posljedica uništenja trošarinskih proizvoda pod carinskim nadzorom.

4.1. DJELOMIČAN MANJAK ILI GUBITAK KOJI JE NEODVOJIVO POVEZAN SA SVOJSTVIMA PROIZVODA

Prilikom uobičajene manipulacije, skladištenja i prijevoza proizvoda neminovno dolazi do djelomičnog manjka ili gubitka kao posljedice prirode robe, odnosno kemijskih i fizičkih svojstava proizvoda. Ovaj manjak ili gubitak ovisi o vrsti proizvoda, a do kojeg prije svega dolazi zbog isparavanja robe na što utječu različiti faktori poput temperature okoline, tlaka zraka te duljine kretanja i vremena potrošenog na kretanje i/ili skladištenje. Međutim, utjecaj na utvrđeni manjak ili gubitak proizvoda uvijek imaju i tehničke značajke korištene mjerne i druge opreme, skladišnih spremnika i prijevoznih sredstava.

Djelomičan manjak ili gubitak neodvojivo povezan sa svojstvima proizvoda može se utvrditi jedino putem mjernih sustava i mjernih uređaja koji udovoljavaju mjeriteljskim zahtjevima.

Sukladno članku 38. stavku 2. točki 2. Zakona djelomičan manjak ili gubitak trošarinskih proizvoda koji je neodvojivo povezan sa svojstvima proizvoda nastao tijekom proizvodnje, skladištenja i kretanja trošarinskih proizvoda u sustavu odgode plaćanja trošarine neće se smatrati puštanjem u potrošnju. Neće se smatrati puštanjem u potrošnju niti djelomičan manjak ili gubitak trošarinskih proizvoda zbog svojstava proizvoda koji je, tijekom kretanja između država članica Europske unije trošarinskih proizvoda puštenih u potrošnju, nastao na državnom području države članice koja nije država članica u kojoj su ti proizvodi pušteni u potrošnju (članak 38. stavak 5. Zakona).

Uz iznimku opravdanih okolnosti, primjerice u slučaju opravdane sumnje u prijevaru ili nepravilnost, za takav djelomičan manjak ili gubitak ne obračunava se trošarina u mjeri u kojoj se ne premašuje najviši zajednički prag odnosno dopuštena visina porezno priznatog manjka ili gubitka.

Kako je uvodno pojašnjeno u točki 2. ove Upute na razini Europske unije zajednički prag je propisan isključivo za duhanske prerađevine u iznosu od 0%, odnosno u odnosu na duhanske prerađevine djelomičan manjak ili gubitak s osnove svojstva proizvoda nije priznat. U nedostatku zajedničkih pragova za ostale kategorije trošarinskih proizvoda države članice primjenjuju nacionalne odredbe.

Nastavno na izneseno, u Republici Hrvatskoj, prema članku 28. stavku 4. Pravilnika propisane najviše dopuštene visine manjka ili gubitka trošarinskih proizvoda neodvojivo povezanih sa svojstvima proizvoda utvrđene su posebnim propisima ili na temelju tehničkih propisa koji vrijede za pojedinu vrstu trošarinskih proizvoda ili drugih dokumenata sastavljenih temeljem jednog od europskih standarda.

Za utvrđivanje porezno priznatog manjka ili gubitka koriste se dopuštene visine utvrđene relevantnim odlukama Hrvatske gospodarske komore te drugim posebnim propisima, koji vrijede za pojedinu vrstu trošarinskih proizvoda, a opisani su u ovoj Uputi u točkama 6.1. za alkohol i alkoholna pića, 6.2. za duhanske prerađevine te 6.3. za energente.

Dio djelomičnog manjka ili gubitka koji premašuje propisane dopuštene visine ne može se smatrati da je nastao kao posljedica prirode robe te će se smatrati puštenim u potrošnju, a trošarina se obračunava prema visinama koje su bile na snazi na dan kada je ovaj manjak ili gubitak utvrđen.

4.2. POTPUNO UNIŠTENJE ILI NEPOVRATAN MANJAK ILI GUBITAK TROŠARINSKIH PROIZVODA (POTPUN ILI DJELOMIČAN)

4.2.1. Potpuno uništenje ili nepovratan manjak ili gubitak nastao zbog nepredviđenih slučajeva ili više sile

U praksi se pod nepredviđenim slučajevima i višom silom može raditi o istjecanju radi oštećenja ili drugog kvara na postrojenju ili prijevoznom sredstvu, požaru, poplavi, potresu ili nekoj drugoj višoj sili. Kod ovih slučajeva može doći do potpunog uništenja ili nepovratnog manjka ili gubitka trošarinskih proizvoda, a koje može biti potpuno ili djelomično.

Kada je ovakav slučaj nastao za vrijeme odgode plaćanja trošarine i dogodio se na teritoriju Republike Hrvatske ili je otkriven na teritoriju Republike Hrvatske, ali nije moguće utvrditi gdje se dogodio, sukladno članku 38. stavku 2. točki 1. Zakona iznimno se količine potpunog uništenog ili nepovratno izgubljenog proizvoda neće smatrati puštenima u potrošnju (uz uvjet da se nadležnom carinskom uredu dostavi zadovoljavajući dokaz). Također, puštanjem u potrošnju neće se smatrati niti uništenje trošarinskih proizvoda pod carinskim nadzorom.

Nadalje, i u slučaju potpunog uništenja ili nepovratnog gubitka trošarinskih proizvoda puštenih u potrošnju tijekom njihovog kretanja (prijevoza) na državno područje države članice koja nije država članica u kojoj su ti proizvodi pušteni u potrošnju, količine potpunog uništenog ili nepovratno izgubljenog proizvoda za koji se dokaže da se mogu pripisati nepredviđenim slučajevima ili višoj sili ili koje su posljedica uništenja trošarinskih proizvoda pod carinskim nadzorom neće se smatrati puštenima u potrošnju (članak 38. stavak 5. Zakona).

Ovdje valja ukazati na tumačenje pojmova „nepredvidive okolnosti“ i „viša sila“ koje je dao Sud Europske unije u presudi C-509/22, a vezano uz tumačenje članka 7. stavka 4. Direktive Vijeća 2008/118/EZ¹ (sada članak 6. stavak 5. Direktive Vijeća (EU) 2020/262).

Naime, Sud Europske unije je u navedenoj presudi zauzeo stav da pojam „nepredvidive okolnosti“ u smislu odredbe članka 7. stavak 4. Direktive Vijeća 2008/118/EZ treba, poput pojma „viša sila“, shvatiti na način da se odnosi na neuobičajene i nepredvidive okolnosti izvanjske osobi koja se na njega poziva, čije se posljedice nisu mogle izbjeći unatoč svoj dužnoj pažnji. S tim u vezi, Sud Europske unije je također naveo da članak 7. stavak 4. Direktive Vijeća 2008/118/EZ treba tumačiti na način da priznanje postojanja „nepredvidivih okolnosti“ u smislu te odredbe zahtijeva, s jedne strane, da su potpuno uništenje ili nepovratni gubitak trošarinske robe uzrokovani neuobičajenim i nepredvidivim okolnostima izvanjskima dotičnom gospodarskom subjektu, što je isključeno kada su te okolnosti obuhvaćene područjem njegove odgovornosti i, s druge strane, da je potonji upotrijebio dužnu pažnju koja se uobičajeno zahtijeva u okviru njegove djelatnosti kako bi se zaštitio od posljedica takvog događaja.

Dužna pažnja je u hrvatskom pravnom sustavu propisana člankom 10. stavcima 1. i 2. Zakona o obveznim odnosima („Narodne novine“, br. 35/05., 41/08., 125/11., 78/15., 29/18., 126/21., 114/22., 156/22. i 155/23.):

„(1) Sudionik u obveznom odnosu dužan je u ispunjavanju svoje obveze postupati s pažnjom koja se u pravnom prometu zahtijeva u odgovarajućoj vrsti obveznih odnosa (pažnja dobrog gospodarstvenika, odnosno pažnja dobrog domaćina).

¹ (Direktiva Vijeća 2008/118/EZ od 16. prosinca 2008. o općim aranžmanima za trošarine i o stavljanju izvan snage Direktive 92/12/EEZ (SL L 9, 14.1.2009., str. 12.).

(2) Sudionik u obveznom odnosu dužan je u ispunjavanju obveze iz svoje profesionalne djelatnosti postupati s povećanom pažnjom, prema pravilima struke i običajima (pažnja dobrog stručnjaka).“

Dakle, u svakom konkretnom slučaju, ovisno o okolnostima potrebno je smisleno interpretirati navedene odredbe kako bi se utvrdilo radi li se o nepredvidivim okolnostima ili višoj sili, odnosno je li došlo do puštanja trošarinskih proizvoda u potrošnju sukladno Direktivi Vijeća (EU) 2020/262.

Sukladno članku 38. stavku 3. Zakona proizvodi se smatraju potpuno uništenim ili nepovratno izgubljenim kada ih više nije moguće koristiti kao trošarinske proizvode. Nadalje, slučajevi krađe i teške krađe nisu pokriveni iznimkom propisanom člankom 38. stavkom 2. Zakona te će se ukradeni trošarinski proizvodi smatrati puštenim u potrošnju i nastat će obveza obračuna trošarine.

Potpuno uništenje ili nepovratni manjak ili gubitak trošarinskih proizvoda moguće je sukladno članku 28. stavku 5. Pravilnika priznati do visine utvrđene očevidnikom nadležnog tijela za procjenu šteta (npr. u slučaju prirodne nepogode). Ovisno o slučaju potpuno uništenje ili nepovratni manjak ili gubitak trošarinskih proizvoda moguće je dokazati i policijskim zapisnikom (npr. u slučaju prometne nezgode) te komisijским zapisnikom trošarinskog obveznika i zapisnikom o očevidu nadležnog carinskog ureda.

Količine manjka ili gubitka trošarinskih proizvoda za koje se ne dokaže da su potpuno uništene, odnosno nepovratno izgubljene smatrat će se puštenim u potrošnju te se trošarina obračunava prema visinama koje su bile na snazi na dan kada je ovaj manjak ili gubitak utvrđen, odnosno kada je nastao ili je otkriven.

Kako bi nadležni carinski ured mogao pravovremeno i svrsishodno obaviti postupak provjere, trošarinski obveznik dužan ga je bez odgode obavijestiti o događaju u kojem je došlo do manjka ili gubitka trošarinskih proizvoda te dostaviti svu prateću dokumentaciju kojom dokazuje utvrđene količine manjka ili gubitka i razloge nastanka. Nadležni carinski ured utvrđuje porezno priznati manjak ili gubitak na temelju dostavljenih dokaza i ustanovljenog činjeničnog stanja o čemu sastavlja službenu bilješku ili zapisnik o očevidu.

4.2.2. Potpuno uništenje trošarinskih proizvoda pod carinskim nadzorom

U opravdanim slučajevima zbog osobina proizvoda, poput kvara, nezadovoljavajuće kvalitete ili nesukladnosti, ovlaštenu držatelj trošarinskog skladišta, registrirani primatelj, oslobođeni korisnik trošarinskih proizvoda i primatelj koji radi obavljanja djelatnosti u Republici Hrvatskoj prima trošarinske proizvode puštene u potrošnju u drugoj državi članici mogu zatražiti potpuno uništenje trošarinskih proizvoda pod carinskim nadzorom.

O namjeri uništenja trošarinskih proizvoda imenovani trošarinski obveznici dužni su u skladu s člankom 29. stavkom 2. Pravilnika nadležnom carinskom uredu podnijeti zahtjev za uništenje u pisanom obliku i to najkasnije tri dana prije planiranog uništenja trošarinskih proizvoda. U zahtjevu se, između ostaloga, navodi planirani datum i lokacija uništenja te razlozi, količina i vrsta robe koja se želi uništiti, a nadležni carinski ured trošarinskog obveznika rješenjem odobrava potpuno uništenje trošarinske robe pod carinskim nadzorom.

Uništenje trošarinskih proizvoda provodi osoba koja je registrirana za obavljanje djelatnosti sakupljanja, oporabe i/ili zbrinjavanja otpada odnosno za djelatnost gospodarenja posebnim kategorijama otpada sukladno odredbama zakona kojim se uređuje gospodarenje otpadom i drugim posebnim propisima, a trošarinski proizvodi će se smatrati potpuno uništenim ili nepovratno izgubljenima kada ih više nije moguće koristiti kao trošarinske proizvode.

Uništenju trošarinskih proizvoda pod carinskim nadzorom sukladno članku 29. stavku 1. Pravilnika obavezno moraju prisustvovati ovlaštenu službenici nadležnog carinskog ureda, a sukladno članku 38. stavku 3. Zakona proizvodi se smatraju potpuno uništenim kada ih više nije moguće koristiti kao trošarinske proizvode.

Nakon provedenog uništenja ovlaštenu službenik nadležnog carinskog ureda mora sastaviti bilješku/zapisnik u tri primjerka u kojemu navodi razloge uništenja trošarinskih proizvoda te utvrđuje uništene količine i vrste trošarinskih proizvoda. Jedan primjerak uručuje se podnositelju zahtjeva, jedan osobi koja je obavila uništenje, a izvornik se pohranjuje u carinskom uredu.

Trošarinski proizvodi koji su temeljem odobrenja nadležnog carinskog ureda potpuno uništeni pod carinskim nadzorom oslobođeni su od obveze obračunavanja trošarine.

5. POSTUPAK UTVRĐIVANJA MANJKA ILI GUBITKA OVISNO O TRENUTKU NASTANKA

Postupak i način evidentiranja utvrđenog manjka ili gubitka ovisi i o trenutku nastanka pri čemu se prvenstveno razlikuje postupak:

- za manjak ili gubitak nastao tijekom proizvodnje i skladištenja u sustavu odgode plaćanja trošarine (točka 5.1.), i
- za onaj manjak ili gubitak nastao tijekom kretanja i to tijekom:
 - kretanja u sustavu odgode plaćanja trošarine na teritoriju Republike Hrvatske (točka 5.2.),
 - kretanja u sustavu odgode plaćanja trošarine između država članica Europske unije (točka 5.3.2.) i
 - kretanja izvan sustava odgode između država članica Europske unije (točka 5.3.3.).

Dok se porezno priznati manjak ili gubitak nastao tijekom skladištenja evidentira kroz mjesečna izvješća i zapisnike koji se dostavljaju nadležnom carinskom uredu, manjak ili gubitak nastao tijekom kretanja primatelj trošarinskih proizvoda obvezno evidentira podnošenjem potvrde o primitku korištenjem Sustava kontrole kretanja trošarinskih proizvoda (u daljnjem tekstu: EMCS sustav), ali i zapisnicima koje dostavlja nadležnom carinskom uredu.

5.1. MANJAK ILI GUBITAK NASTAO TIJEKOM PROIZVODNJE I SKLADIŠTENJA

Proizvodnja, prerada (obrada), držanje, skladištenje te izvođenje drugih radnji s trošarinskim proizvodima u sustavu odgode plaćanja trošarine se sukladno odredbama članka 17. stavka 1. Zakona može obavljati samo u trošarinskom skladištu za čije je poslovanje nadležni carinski ured izdao odobrenje ovlaštenom držatelju trošarinskog skladišta.

Također, prema članku 26. stavku 1. Zakona oslobođeni korisnik trošarinskih proizvoda temeljem odobrenja nadležnog carinskog ureda za potrebe svoje registrirane djelatnosti nabavlja trošarinske proizvode bez plaćanja trošarine te ih smješta i skladišti u pogonu oslobođenog korisnika.

Tehnološki manjak ili gubitak u procesu proizvodnje, prerade (obrade) ili tijekom izvođenja drugih radnji nastaje tijekom poslovne godine kao posljedica samih tehnoloških procesa proizvodnje što uključuje i preradu i obradu sirovina (koje i same mogu biti trošarinski proizvodi). Također, tijekom skladištenja manjak ili gubitak nastaje kaliranjem, lomom, kvarom ili rastepom robe. Trošarinski obveznik o utvrđenom manjku ili gubitku trošarinskih proizvoda sastavlja zapisnik kojeg dostavlja nadležnom carinskom uredu.

U skladu s člankom 8. stavkom 2. Pravilnika trošarinsko skladište mora biti opremljeno mjernim sustavima za dinamičko i neprekidno mjerenje količina kapljevina različitih od vode i/ili mjernim posudama i spremnicima s odgovarajućom opremom kojom je moguće jednoznačno odrediti obujam medija u mjernoj posudi ili spremniku i/ili mjerilima mase, a ovisno o vrsti trošarinskih proizvoda za koju su namijenjena. Nadalje, sva mjerila koja će se koristiti za ove svrhe moraju biti zakonita mjerila koja propisuje i ovjerava državno tijelo nadležno za mjeriteljstvo, ali kao dokaz o ispunjenju ovih uvjeta može se prihvatiti i mišljenje državnog tijela nadležnog za mjeriteljstvo o udovoljavanju mjeriteljskim zahtjevima. Postupak ovjeravanja mogu provoditi i druga ovlaštena tijela za ovjeravanje zakonitih mjerila.

Djelomičan manjak ili gubitak nastao tijekom proizvodnje, prerade (obrade), držanja, skladištenja te izvođenja drugih radnji s trošarinskim proizvodima i koji je neodvojivo povezan sa svojstvima proizvoda može biti porezno priznati do zajedničkog praga odnosno dopuštenih visina utvrđenih relevantnim odlukama Hrvatske gospodarske komore te drugim posebnim propisima, koji vrijede za pojedinu vrstu trošarinskih proizvoda.

Na količine koje prelaze propisane zajedničke pragove odnosno dopuštene visine manjka ili gubitka trošarinskih proizvoda neodvojivo povezanih sa svojstvima proizvoda trošarina se obračunava prema visinama koje su bile na snazi na dan kada je ovaj manjak ili gubitak utvrđen.

Sukladno članku 28. stavku 1. točki 2. i stavku 6. Pravilnika porezna osnovica za priznavanje manjka ili gubitka nastalog tijekom proizvodnje i skladištenja je količina trošarinskih proizvoda smještena u trošarinskom skladištu ili pogonu oslobođenog korisnika, tijekom poslovne godine.

Kod utvrđivanja tehnološkog manjka ili gubitka tijekom proizvodnje ili skladištenja obračunsko razdoblje je jedna poslovna godina, a koja je definirana Zakonom o računovodstvu („Narodne novine“ broj 85/24.) te je obično istovjetna kalendarskoj godini.

U poreznu osnovicu za utvrđivanje skladišnog manjka ili gubitka uključuju se zalihe proizvoda iz prethodnog obračunskog razdoblja odnosno prethodne poslovne godine te sve količine proizvoda zaprimljene na skladište u tekućem obračunskom razdoblju.

Međutim, kada je potrebno odrediti porezno priznat skladišni manjak ili gubitak neodvojivo povezan sa svojstvima proizvoda tijekom poslovne godine, primjerice zbog provođenja izvanredne inventure, isti se određuje proporcionalno broju dana u obračunskom razdoblju do dana provođenja inventure. Trošarinski obveznik mora voditi računa da na kraju jedne poslovne godine ukupni porezno priznat skladišni manjak ili gubitak utvrđen prilikom inventura provedenih tijekom cijele poslovne godine ne smije prelaziti visine dopuštenog skladišnog manjka ili gubitka za obračunsko razdoblje od cijele poslovne godine.

U slučaju potpunog uništenja ili nepovratnog manjka ili gubitka trošarinskih proizvoda, potpunog ili djelomičnog, tijekom proizvodnje ili skladištenja nadležni carinski ured utvrđuje porezno priznati manjak ili gubitak na temelju dostavljenih dokaza i ustanovljenog činjeničnog stanja u skladu s točkom 4.2.2. ove Upute.

Sukladno članku 19. stavku 1. Zakona ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta dužan je utvrditi i prijaviti nadležnom carinskom uredu svaki manjak ili gubitak trošarinskih proizvoda, a navedeno se provodi prilaganjem zapisnika, kojim je manjak ili gubitak utvrđen, uz mjesečno izvješće. Također, prema članku 50. stavku 4. i članku 79. stavku 3. Pravilnika ovlašteni držatelji trošarinskog skladišta obvezni su uz mjesečno izvješće za mjesec prosinac priložiti i popis (inventuru) zaliha sa stanjem na dan 31. prosinca.

Ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta svaki porezno priznati manjak ili gubitak nastao tijekom skladištenja u sustavu odgode plaćanja trošarine, kao posljedica svojstava proizvoda ili kao posljedica nepredviđenih slučajeva ili više sile odnosno kao posljedica uništenja trošarinskih proizvoda pod carinskim nadzorom, iskazuje u mjesečnom izvješću za mjesec u kojem je manjak ili gubitak nastao, odnosno u kojem je utvrđen kao „Količine oslobođene plaćanja trošarine (čl. 38. st. 1. točka 5. ZOT)“. Međutim, manjak ili gubitak koji prelazi dopuštene visine manjka ili gubitka iskazuju kao „Količine puštene u potrošnju u RH (oporezive količine)“. Također, uz navedeno mjesečno izvješće se kao prilog dostavlja i zapisnik kojim je manjak ili gubitak utvrđen.

5.2. MANJAK ILI GUBITAK TROŠARINSKIH PROIZVODA NASTAO TIJEKOM KRETANJA NA TERITORIJU REPUBLIKE HRVATSKE

Sukladno članku 40. Zakona kretanje trošarinskih proizvoda u sustavu odgode plaćanja trošarine na teritoriju Republike Hrvatske smatra se kretanje koje je započelo i završilo u Republici Hrvatskoj te se isto sukladno članku 45. Zakona odvija uz primjenu elektroničkog trošarinskog dokumenta (u daljnjem tekstu: e-TD) korištenjem EMCS sustava.

Također, u skladu s člankom 47. stavkom 1. Zakona kretanje trošarinskih proizvoda u sustavu odgode plaćanja trošarine između ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta i oslobođenog korisnika trošarinskih proizvoda dopušteno je uz korištenje elektroničkog pratećeg trošarinskog dokumenta (u daljnjem tekstu: e-PTD) u okviru EMCS sustava.

Primatelj trošarinskih proizvoda zaprimljene količine utvrđuje zakonitim mjerilima te utvrđenu (stvarnu) količinu evidentira podnošenjem potvrde o primitku u okviru EMCS sustava, uz iznimku primjerice slučajeva kada se primjenjuje pojednostavnjenje postupka (odstupanje od primjene EMCS sustava) za kretanje trošarinskih proizvoda između trošarinskih skladišta istog ovlaštenog

držatelja trošarinskog skladišta. U navedenoj potvrdi o primitku primatelj evidentira i svaki manjak ili gubitak trošarinskih proizvoda u odnosu na podatke o otpremljenim količinama koje je pošiljatelj naveo u e-TD-u odnosno e-PTD-u.

Trošarinski obveznik o utvrđenom manjku ili gubitku trošarinskih proizvoda sastavlja zapisnik kojeg dostavlja nadležnom carinskom uredu. Carinski ured nadležan prema sjedištu/prebivalištu primatelja obavještava carinski ured nadležan prema sjedištu/prebivalištu pošiljatelja radi usklađivanja podataka te ako se utvrdi da podaci na otpremi nisu usklađeni s podacima na odredištu carinski ured nadležan prema sjedištu pošiljatelja pokreće postupak utvrđivanja nastanka obveze obračunavanja i plaćanja trošarine (članak 59. stavak 1. Zakona).

Na utvrđeni manjak ili gubitak nastat će obveza obračunavanja i plaćanja trošarine (članak 7. stavak 1. točka 4. Zakona), osim ako se dokaže da se radi o porezno priznatom manjku ili gubitku (članak 38. Zakona) koji je neodvojivo povezan sa svojstvima proizvoda, ili je nastao kao posljedica nepredviđenih slučajeva ili više sile ili uništenjem trošarinskih proizvoda pod carinskim nadzorom. Obveza obračunavanja i plaćanja trošarine neće nastati ni u situacijama kada se dokaže da se ne radi o stvarnom manjku ili gubitku već o eventualnoj pogrešci pošiljatelja (npr. prilikom popunjavanja e-TD-a/e-PTD-a ili operativnoj pogrešci prilikom utovara robe).

Djelomičan manjak ili gubitak koji je neodvojivo povezan sa svojstvima proizvoda, a nastao je tijekom kretanja trošarinskih proizvoda može biti porezno priznat do praga utvrđenog relevantnim odlukama Hrvatske gospodarske komore te drugim posebnim propisima, koji vrijede za alkohol i alkoholna pića te energente kako je pojašnjeno u točkama 6.1. i 6.3. ove Upute. Za duhanske prerađevine takav manjak ili gubitak nije priznat sukladno Delegiranoj uredbi Komisije (EU) 2022/1636 koja propisuje zajednički prag za duhanske prerađevine u iznosu od 0%.

Obveza obračunavanja i plaćanja trošarine će nastati na količine koje prelaze dopuštenu visinu manjka ili gubitka trošarinskih proizvoda neodvojivo povezanog sa svojstvima proizvoda te će se trošarina obračunati prema visinama koje su bile na snazi na dan kada je manjak ili gubitak utvrđen.

Djelomičan manjak ili gubitak trošarinskih proizvoda neodvojivo povezan sa svojstvima proizvoda utvrđuje se u skladu s točkama 4.1. i 6. ove Upute.

U slučaju potpunog uništenja ili nepovratnog manjka ili gubitka trošarinskih proizvoda tijekom kretanja nadležni carinski ured utvrđuje porezno priznati manjak ili gubitak na temelju dostavljenih dokaza i ustanovljenog činjeničnog stanja u skladu s točkom 4.2. ove Upute.

5.3. MANJAK ILI GUBITAK TROŠARINSKIH PROIZVODA NASTAO TIJEKOM KRETANJA IZMEĐU DRŽAVA ČLANICA EUROPSKE UNIJE

5.3.1. Općenito

Trošarinski proizvodi mogu se kretati između država članica Europske unije u sustavu odgode plaćanja trošarine, ali i izvan sustava odgode kada se proizvodi koji su već pušteni u potrošnju u državi članici otpreme otpremaju u komercijalne svrhe između gospodarstvenika ili fizičkoj osobi u drugoj državi članica (kod prodaje na daljinu).

U skladu s člankom 45. Zakona kretanja u sustavu odgode plaćanja trošarine odvijaju se uz primjenu e-TD-a korištenjem EMCS sustava dok se kretanja trošarinskih proizvoda puštenih u potrošnju u komercijalne svrhe između gospodarstvenika u skladu s člankom 54.a Zakona odvijaju uz elektronički pojednostavnjeni prateći trošarinski dokument (u daljnjem tekstu e-PPTD) također u okviru EMCS sustava. Kod prodaje na daljinu, međutim, trošarinskim zakonodavstvom nije propisan prateći trošarinski dokument, stoga se trošarinski proizvodi iz države članice u kojoj su pušteni u potrošnju mogu kretati uz komercijalnu ispravu (npr. račun).

Bitno je u ovom dijelu Upute naglasiti da se u okolnostima utvrđenja manjka ili gubitka trošarinskih proizvoda pri kretanju trošarinskih proizvoda između država članica (u sustavu odgode plaćanja trošarine ili izvan sustava odgode – između gospodarstvenika i kod prodaje na daljinu) primarno primjenjuju odredbe europskog harmoniziranog trošarinskog zakonodavstva, odnosno odredbe Direktive Vijeća (EU) 2020/262 - članci 9. i 46. Direktive, koji uređuju slučajeve u kojima je

došlo do nepravilnosti tijekom kretanja trošarinskih proizvoda u sustavu odgode plaćanja trošarine i izvan sustava odgode. Tim se člancima definira nepravilnost te utvrđuju pravila za određivanje države članice u kojoj se smatra da je nastala obveza obračunavanja i plaćanja trošarine zbog nepravilnosti do kojih je došlo tijekom kretanja.

Sukladno Direktivi Vijeća (EU) 2020/262 okolnosti nastale tijekom kretanja trošarinskih proizvoda između država članica u sustavu odgode plaćanja trošarine ili tijekom kretanja trošarinskih proizvoda puštenih u potrošnju u komercijalne svrhe između gospodarstvenika ili kod prodaje na daljinu, zbog koji se kretanje ili dio kretanja nije pravilno završio smatraju se nepravilnošću (članak 9. stavak 6. i članak 46. stavak 4. Direktive).

Nadalje, nepravilnost koju uređuju članci 9. i 46. Direktive odnosi se na situacije različite od onih iz članka 6. stavaka 5. i 6. odnosno članka 45. Direktive, što znači da se nepravilnostima ne smatraju potpuno uništenje ili nepovratan manjak ili gubitak, potpun ili djelomičan, trošarinskih proizvoda nastao tijekom kretanja kao posljedica nepredviđenih slučajeva ili više sile odnosno kao posljedica odobrenja nadležnih tijela države članice da se roba uništi, kao niti djelomičan gubitak trošarinskih proizvoda zbog svojstava robe (u kom slučaju za duhanske prerađevine takav gubitak nije priznat sukladno Delegiranoj uredbi Komisije (EU) 2022/1636, a za ostale kategorije trošarinskih proizvoda države članice primjenjuju nacionalne odredbe).

U smislu naprijed navedenoga utvrđenje postojanja manjka ili gubitka trošarinskih proizvoda upućuje na proteklu situaciju tijekom koje roba koja nedostaje nije bila predmet isporuke i čije kretanje stoga nije pravilno završilo u skladu s propisanim odredbama. Ta situacija (manjak ili gubitak) posljedično predstavlja nepravilnost koja dovodi do nastanka obveze obračunavanja trošarine. Utvrđenje manjka ili gubitka podrazumijeva da ta roba podliježe obvezi obračunavanja i plaćanja trošarine. Iznimka je porezno priznati manjak ili gubitak, odnosno situacije kada se dokaže da se radi o potpunom uništenju ili nepovratnom manjku ili gubitku robe ili se utvrdi da se radi o djelomičnom gubitku s obzirom na svojstva robe.

Iznimno je bitno u okolnostima manjka ili gubitka utvrditi trenutak kada je takva nepravilnost nastala kako bi se odredila država članica koja ima pravo naplatiti trošarinu na nastali manjak ili gubitak. U načelu mjestom nastanka obveze obračunavanja i plaćanja trošarine smatra se država članica u kojoj je do nepravilnosti došlo (članak 9. stavak 1. odnosno članak 46. stavak 1. Direktive Vijeća (EU) 2020/262) ili država članica u kojoj je nepravilnost otkrivena (članak 9. stavak 2. odnosno članak 46. stavak 2. Direktive Vijeća (EU) 2020/262). Dodatno, isključivo kod kretanja trošarinskih proizvoda u sustavu odgode plaćanja trošarine, u situacijama kada pošiljka (ili dio pošiljke) nije došla u mjesto odredišta i tijekom kretanja nije otkrivena nikakva nepravilnost smatra se da je do nepravilnosti došlo u državi članici otpreme u trenutku kada je kretanje počelo (članak 9. stavak 4. Direktive Vijeća (EU) 2020/262).

5.3.2. Manjak ili gubitak trošarinskih proizvoda nastao tijekom kretanja u sustavu odgode plaćanja trošarine

5.3.2.1. Nepravilnost koja se dogodila ili je otkrivena u Republici Hrvatskoj

Nastanak obveze obračunavanja i plaćanja trošarine

Trošarina se u Republici Hrvatskoj obračunava na manjak ili gubitak trošarinskih proizvoda koji je nastao tijekom kretanja trošarinskih proizvoda u sustavu odgode plaćanja trošarine između država članica, a (članak 59. stavak 3. točke 1. i 2. Zakona):

- do kojeg je došlo na teritoriju Republike Hrvatske (npr. krađa) ili
- je otkriven u Republici Hrvatskoj, a nije moguće utvrditi u kojoj državi članici je do takve nepravilnosti došlo (npr. tijekom provedbe provjera na cesti),

osim ako se dokaže da se radi o potpunom uništenju ili nepovratnom manjku ili gubitku trošarinskih proizvoda, potpunom ili djelomičnom, ili ako je takav manjak u okviru zajedničkih pragova odnosno dopuštenih visina manjka ili gubitka s obzirom na svojstva robe. Obveza obračuna trošarine nastaje u trenutku kada je manjak ili gubitak utvrđen ili otkriven prema trošarinskoj osnovici i stopama odnosno u iznosima koji su na snazi na taj dan. U slučajevima potpunog uništenja ili

nepovratnog manjka ili gubitka trošarinskih proizvoda, potpunog ili djelomičnog, nadležni carinski ured utvrđuje porezno priznati manjak ili gubitak na temelju dostavljenih dokaza i ustanovljenog činjeničnog stanja u skladu s točkom 4.2. ove Upute. Djelomičan manjak ili gubitak trošarinskih proizvoda s obzirom na svojstva robe utvrđuje se u skladu s točkama 4.1. i 6. ove Upute.

Navedene se odredbe jednako primjenjuju na slučajeve kretanja koja započinju na teritoriju Republike Hrvatske, kretanja iz drugih država članica s odredištem (primateljem) u Republici Hrvatskoj i na kretanja između dvaju država članica prilikom kojih pošiljka prelazi preko teritorija Republike Hrvatske.

Obveznik plaćanja trošarine

Obveznik plaćanja trošarine je osoba koja je položila instrument osiguranja plaćanja trošarine za trošarinski dug koji može nastati tijekom kretanja: pošiljatelj - ovlaštenu držatelj trošarinskog skladišta (pošiljatelj) ili registrirani pošiljatelj ili bilo koja druga osoba koja je jamčila plaćanja trošarine (prijevoznik, vlasnik trošarinskih proizvoda, primatelj ili solidarno dvije ili više tih osoba uz ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta ili registriranog pošiljatelja, ako je država članica u svom zakonodavstvu propisala tu mogućnost), a što ovisno o slučaju može biti osoba iz Republike Hrvatske ili osoba iz druge države članice. Obveznik plaćanja trošarine je i bilo koja osoba koja je sudjelovala u nezakonitom otpuštanju trošarinskih proizvoda, a znala je ili je prema okolnostima slučaja morala znati da je takvo postupanje nezakonito – u kom slučaju mora biti zadovoljen i ovaj drugi uvjet elementa namjere. Navedeno znači da je potrebno u svakom pojedinačnom slučaju razmotriti jesu li u nepravilnosti izravno ili neizravno sudjelovale i druge osobe koje su znale ili je razumno očekivati da su znale da se radi o nepravilnosti.

Obavješćivanje države članice otpreme o naplati trošarine

Ako se radi o kretanju koje nije započelo na teritoriju Republike Hrvatske (Republika Hrvatska je država članica odredišta ili država članica preko čijeg teritorija pošiljka samo prelazi), a trošarina je obračunata sukladno članku 59. stavku 3. točki 1. ili 2. Zakona jer je do manjka ili gubitka došlo na teritoriju Republike Hrvatske ili je tamo otkriven, o obračunu i naplati trošarine na utvrđeni manjak ili gubitak potrebno je informirati nadležno tijelo države članice otpreme u okviru administrativne suradnje država članica na području trošarina sukladno Uredbi Vijeća (EU) br. 389/2012 od 2. svibnja 2012. o upravnoj suradnji u području trošarina i stavljanju izvan snage Uredbe (EZ) br. 2073/2004 (SL L 121, 8.5.2012., str. 1.).

Povrat trošarine na manjak ili gubitak otkriven u Republici Hrvatskoj

U okolnostima kada je trošarina obračunata i plaćena na manjak ili gubitak koji je otkriven u Republici Hrvatskoj, a naknadno se utvrdi da se nepravilnost dogodila u drugoj državi članici, pošiljatelj odnosno obveznik plaćanja trošarine ili druga osoba za njegov račun može zatražiti povrat plaćene trošarine u roku od tri godine od početka kretanja uz uvjet da carinskom uredu podnese dokaze da je trošarina plaćena u državi članici u kojoj je stvarno došlo do takvog manjka ili gubitka (članak 59. stavak 6. Zakona).

5.3.2.2. Nedospijeće pošiljke ili dijela pošiljke na odredište

Nedospijeće pošiljke na odredište – mjesto nastanka obveze obračunavanja i plaćanja trošarine (općenito)

Sukladno harmoniziranim odredbama Direktive Vijeća (EU) 2020/262, članku 9. stavku 4. Direktive, u slučajevima kada je pošiljka otpremljena iz jedne države članice i nije pristigla na odredište u drugoj državi članici te tijekom kretanja nije otkrivena nepravilnost koja bi dovela do nezakonitog otpuštanja trošarinskih proizvoda iz sustava odgode plaćanja trošarine smatra se da je do nepravilnosti (manjka ili gubitka) došlo u državi članici otpreme u trenutku kada je kretanje počelo, osim ako se u razdoblju od četiri mjeseca od početka kretanja nadležnim tijelima države članice otpreme dostavi zadovoljavajući dokaz o završetku kretanja ili o mjestu gdje je došlo do nepravilnosti. U slučajevima iz članka 9. stavka 4. Direktive Vijeća (EU) 2020/262 nepravilnost, iako je do nje došlo tijekom kretanja, nije utvrđena za to vrijeme. U takvim je slučajevima potrebno dokazati da pošiljka nije stigla na odredište.

Prema tumačenju Suda Europske unije u predmetu C-64/15 (BP Europa protiv Hauptzollamt Hamburg-Stadt), a kako je pojašnjeno niže, navedena se odredba kojom se uređuju okolnosti u kojima država članica otpreme ima pravo na naplatu trošarine primjenjuje i u slučajevima djelomične isporuke proizvoda, odnosno manjka ili gubitka trošarinskih proizvoda utvrđenog na odredištu.

Kretanje iz Republike Hrvatske u druge države članice – pokretanje postupka naplate trošarine

U slučajevima kada je Republika Hrvatska država članica otpreme, a iz uvida u EMCS sustav je razvidno da primatelj u drugoj državi članici nije potvrdio primitak pošiljke, ili postoji sumnja da pošiljka nije isporučena primatelju, nadležni carinski ured pošiljatelja će zatražiti od pošiljatelja dostavu drugih/alternativnih dokaza o završetku kretanja kojim se dokazuje da je roba stigla na odredište ili dokaza da se nepravilnost dogodila u drugoj državi članici.

U nedostatku dokaza postupak naplate trošarine se pokreće istekom roka od četiri mjeseca od početka kretanja u skladu s člankom 59. stavkom 3. točkom 3. Zakona. Obveza obračuna trošarine nastaje u trenutku otpreme prema trošarinskoj osnovici i stopama odnosno u iznosima koji su na snazi na dan otpreme.

Dodatno, osoba koja je položila instrument osiguranja plaćanja trošarine (pošiljatelj – ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta sukladno članku 21. stavku 2. Zakona, registrirani pošiljatelj sukladno članku 24. stavku 4. Zakona ili solidarno osobe iz članka 21. stavka 5. Zakona odnosno osobe iz članka 24. stavka 4. Zakona) koja nije bila ili nije mogla biti informirana da trošarinski proizvodi nisu došli na mjesto odredišta može u roku od mjesec dana od dana obavijesti nadležnog carinskog ureda podnijeti dokaz o pravilnom završetku kretanja ili mjestu gdje je došlo do nepravilnosti (članak 59. stavak 4. Zakona).

Obveznik plaćanja trošarine

Obveznik plaćanja trošarine je sukladno članku 6. stavku 2. točki 5. Zakona osoba koja je položila instrument osiguranja plaćanja trošarine za trošarinski dug koji može nastati tijekom kretanja (pošiljatelj – ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta sukladno članku 21. stavku 2. Zakona, registrirani pošiljatelj sukladno članku 24. stavku 4. Zakona ili solidarno osobe iz članka 21. stavka 5. Zakona odnosno osobe iz članka 24. stavka 4. Zakona) i bilo koja osoba koja je sudjelovala u nezakonitom otpuštanju trošarinskih proizvoda, a znala je ili je prema okolnostima slučaja morala znati da je takvo postupanje nezakonito.

Povrat trošarine

Ako se u slučaju kretanja koja su započeta u Republici Hrvatskoj i za koje je proveden postupak naplate trošarine naknadno utvrdi da se nepravilnost dogodila u drugoj državi članici pošiljatelj odnosno obveznik plaćanja trošarine ili druga osoba za njegov račun može zatražiti povrat plaćene trošarine ako u roku od tri godine od početka kretanja carinskom uredu podnese dokaze da je trošarina plaćena u državi članici u kojoj je stvarno došlo do nepravilnosti (članak 59. stavak 6. Zakona).

Nedospijeće dijela pošiljke na odredište (manjak na odredištu)

Sud Europske unije je u presudi u predmetu C-64/15 (BP Europa protiv Hauptzollamt Hamburg-Stadt) dao tumačenje članka 10. stavka 4. Direktive Vijeća 2008/118/EZ (sada članak 9. Direktive Vijeća (EU) 2020/262).

Stoga, prema tumačenju Suda Europske unije u predmetu C-64/15 odredba članka 10. stavka 4. Direktive Vijeća 2008/118/EZ, odnosno odredba članka 9. stavka 4. Direktive Vijeća (EU) 2020/262 (sukladno članku 56. Direktive Vijeća (EU) 2020/262 i korelacijskoj tablici iz Priloga II. Direktivi), se primjenjuje i u slučajevima djelomične isporuke proizvoda odnosno manjka ili gubitka utvrđenog na odredištu: „(...) 3. Članak 10. stavak 4. Direktive 2008/118 treba tumačiti na način da se primjenjuje ne samo kada ukupna količina robe koja se kreće unutar sustava odgode trošarine ne dospije na mjesto odredišta nego i na slučajeve u kojima dio te robe nije dospio na odredište.“. To se tumačenje odnosi i na članak 59. stavak 2. točku 3. Zakona.

Iz navedenog proizlazi da u slučajevima kada je Republika Hrvatska država članica otpreme, a primatelj je u potvrdi o primitku u okviru EMCS sustava iskazao manjak ili gubitak, nadležni carinski ured pošiljatelja pokreće postupak utvrđivanja razloga nastanka manjka ili gubitka, pri čemu se odgovarajuće primjenjuje naprijed opisano postupanje sukladno članku 59. stavku 3. točki 3. i stavku 4. te stavku 6. Zakona.

U slučajevima kada je Republika Hrvatska država članica odredišta, a pošiljka nije u cijelosti ili dijelom zaprimljena na odredištu država članica otpreme istekom roka od četiri odnosno pet mjeseci pokreće postupak naplate trošarine na cijelu pošiljku ili na utvrđeni manjak ili gubitak.

5.3.3. Manjak ili gubitak trošarinskih proizvoda nastao tijekom kretanja izvan sustava odgode

5.3.3.1. Nepravilnost koja se dogodila ili je otkrivena u Republici Hrvatskoj

Nastanak obveze obračunavanja i plaćanja trošarine

U slučajevima kretanja među državama članicama trošarinskih proizvoda puštenih u potrošnju u komercijalne svrhe (između gospodarstvenika ili kod prodaje na daljinu) kada su trošarinski proizvodi otpremljeni iz druge države članice u kojoj su pušteni u potrošnju, a tijekom kretanja se utvrdi manjak ili gubitak, trošarina se u Republici Hrvatskoj obračunava (članak 59. stavak 8. Zakona) ako je:

- do manjka ili gubitka došlo na teritoriju Republike Hrvatske ili
- je manjak ili gubitak otkriven u Republici Hrvatskoj, a nije moguće utvrditi u kojoj državi članici je do takve nepravilnosti došlo,

osim ako se dokaže da se radi o potpunom uništenju ili nepovratnom manjku ili gubitku trošarinskih proizvoda, potpunom ili djelomičnom ili ako je takav manjak ili gubitak u okviru zajedničkih pragova odnosno dopuštenih visina manjka ili gubitka s obzirom na svojstva robe. Obveza obračuna trošarine nastaje u trenutku kada je manjak ili gubitak utvrđen ili otkriven prema trošarinskoj osnovici i stopama odnosno u iznosima koji su na snazi na taj dan. U slučajevima potpunog uništenja ili nepovratnog manjka ili gubitka trošarinskih proizvoda, potpunog ili djelomičnog, nadležni carinski ured utvrđuje porezno priznati manjak ili gubitak na temelju dostavljenih dokaza i ustanovljenog činjeničnog stanja u skladu s točkom 4.2. ove Upute. Djelomičan manjak ili gubitak trošarinskih proizvoda s obzirom na svojstva robe utvrđuje se u skladu s točkama 4.1. i 6. ove Upute.

Obveznik plaćanja trošarine

Obveznik plaćanja trošarine je osoba koja je položila instrument osiguranja plaćanja trošarine za trošarinski dug koji može nastati tijekom kretanja: ovjereni primatelj, povremeni ovjereni primatelj, prodavatelj iz druge države članice odnosno njegov trošarinski zastupnik kod prodaje na daljinu ili bilo koja druga osoba koja je jamčila plaćanje trošarine. Obveznik plaćanja trošarine je i bilo koja druga osoba koja je sudjelovala u nepravilnosti. Pri odlučivanju o solidarnoj odgovornosti drugih osoba potrebno je pribaviti zadovoljavajući dokaz da su te osobe sudjelovale u nepravilnosti.

Povrat trošarine na manjak ili gubitak otkriven u Republici Hrvatskoj

U okolnostima kada je trošarina obračunata i plaćena na manjak ili gubitak koji je otkriven u Republici Hrvatskoj, a naknadno se prije isteka roka od tri godine od dana kada su trošarinski proizvodi kupljeni utvrdi da je do te nepravilnosti stvarno došlo u drugoj državi članici u toj će se državi izvršiti obračun trošarine, a obveznik plaćanja trošarine može zatražiti povrat plaćene trošarine ako podnese dokaze da je trošarina plaćena u državi članici u kojoj je stvarno došlo do manjka ili gubitka (članak 59. stavak 9. Zakona).

Povrat trošarine na manjak ili gubitak do kojeg je došlo u drugoj državi članici ili koji je otkriven u drugoj državi članici

Kod kretanja trošarinskih proizvoda puštenih u potrošnju u Republici Hrvatskoj (Republika Hrvatska je država članica otpreme) za koja se utvrdi da je do manjka ili gubitka tijekom kretanja došlo u drugoj državi članici odnosno da je manjak ili gubitak otkriven u drugoj državi članici, pošiljatelj u Republici Hrvatskoj (ovjereni pošiljatelj, povremeni ovjereni pošiljatelj ili prodavatelj na daljinu) može zatražiti povrat plaćene trošarine ako dostavi dokaz da je trošarina plaćena u državi članici u kojoj je došlo do manjka ili gubitka odnosno državi članici u kojoj je taj manjak ili gubitak otkriven (članak 59. stavak. 9. Zakona).

6. DOPUŠTENI PRAGOV I LI VISINE MANJKA ILI GUBITKA

Najviša dopuštena visina djelomičnog manjka ili gubitka trošarinskih proizvoda se prema odredbama članka 28. stavka 4. Pravilnika utvrđuje u skladu s posebnim propisima ili na temelju tehničkih propisa koji vrijede za pojedinu vrstu trošarinskih proizvoda ili drugih dokumenata sastavljenih temeljem jednog od europskih standarda.

Kako bi se osiguralo jedinstveno postupanje s djelomičnim gubitcima nastalim zbog prirode robe tijekom kretanja između država članica Europska komisija sukladno članku 6. stavku 10. Direktive Vijeća (EU) 2020/262 donosi delegirane akte kojima se utvrđuju zajednički pragovi za djelomičan gubitak, a u nedostatku zajedničkih pragova primjenjuju se nacionalne odredbe. Komisija je delegiranim aktom (Delegiranom uredbom Komisije (EU) 2022/1636) propisala zajednički prag samo za duhanske prerađevine (u iznosu od 0%), stoga se za ostale vrste trošarinskih proizvoda primjenjuju nacionalne odredbe.

Nacionalne odredbe o porezno priznatim manjcima ili gubitcima utvrđene su relevantnim odlukama Hrvatske gospodarske komore te drugim posebnim propisima, koji vrijede za pojedinu vrstu trošarinskih proizvoda.

6.1. DOPUŠTENI MANJAK ILI GUBITAK ALKOHOLA I ALKOHOLNIH PIĆA

Visine porezno priznatog, odnosno dopuštenog manjka ili gubitka alkohola i alkoholnih pića utvrđene su na temelju iskustva struke te su propisane Odlukom o dopuštenoj visini tehnološkog manjka, kala, kvara, rasipa i loma u proizvodnji jakih alkoholnih pića, etilnog alkohola, međuproizvoda i piva („Narodne novine“ broj 29/21.).

U smislu te odluke pod manjkom se razumijevaju gubitci na proizvodima koji nastanu kod uobičajenog postupka manipuliranja robom ili kao posljedica prirodnih utjecaja na robu i sirovine u prometu, poslovanju, proizvodnji i skladištenju te kao posljedica tehnološkog procesa u proizvodnji i obradi sirovina i roba.

Djelomičan manjak ili gubitak alkohola ili alkoholnih pića može se smatrati neodvojivo povezanim sa svojstvima proizvoda te biti porezno priznati do količina utvrđenih ovom odlukom kod proizvodnje, skladištenja te kretanja u sustavu odgode plaćanja trošarine (na teritoriju Republike Hrvatske i između država članica Europske unije), kao i kretanja između država članica Europske unije trošarinskih proizvoda puštenih u potrošnju, odnosno izvan sustava odgode.

Proizvodni gubitci nastaju tijekom tehnoloških procesa koji se primjenjuju u proizvodnji alkohola i alkoholnih pića. Prilikom manipulacije sirovinama i poluproizvodima dolazi do gubitaka u prijenosu bilo kroz fiksne cjevovode ili fleksibilne. Dio tekućine ostaje u cjevovodu budući da je tehnološki nemoguće u potpunosti ga isprazniti, a istovremeno dolazi i do hlapljenja jer se radi o vrlo hlapivim tekućinama (etilni alkohol). Sve navedeno uzrokuje gubitke tijekom manipulacije sirovinama i poluproizvodima u proizvodnji.

Priprema alkohola i destilata za kupažiranje započinje razrjeđivanjem alkohola na odgovarajuću alkoholnu jakost sukladno propisanim uvjetima za skladištenje jako zapaljivih tvari. Potrebno je tekućine različitih alkoholnih jakosti izmiješati i pripremiti za početak sastavljanja proizvoda. Tijekom procesa miješanja i hlapljenja, a uslijed egzotermne reakcije dolazi do značajnih gubitaka.

Kod pripreme macerata za potrebe proizvodnje (likera, brandy-a) dolazi do gubitaka uslijed upijanja alkohola od strane aromatskog bilja i jestivih plodova. Odležavanjem destilata u drvenim

posudama nastaju gubitci uslijed upijanja tekućine od strane drvenih posuda. Ako je riječ o odležavanju u inox posudama, gubitci su rezultat konstantnog hlapljenja proizvoda tijekom odležavanja. Sastavljanje proizvoda umješavanjem alkohola s vodenom otopinom saharoze ili sladila i s drugim komponentama propisanim važećim normativima rezultira znatnim gubitkom uslijed manipulacije i hlapljenja.

Filtracija je tehnološki postupak koji slijedi nakon sastavljanja proizvoda te dovodi do gubitaka uslijed zaostale tekućine u filteru i cjevovodu kao i do gubitaka tijekom punjenja zbog razlijevanja dijela tekućine i pranja linije (različiti proizvodi se toče na istoj liniji pa je potrebno ispiranje linije). Po završetku punjenja proizvod se skladišti te tijekom manipulacije kod skladištenja može doći do lomova i razbijanja boca što također predstavlja gubitak.

Porezno dopušteni manjci ili gubitci propisani predmetnom Odlukom:

1. JAKA ALKOHOLNA PIĆA, ETILNI ALKOHOL I MEĐUPROIZVODI	STOPA (%)
Proizvodnja (tehnološki manjak)	
Manipulacija sirovinama i poluproizvodima (u proizvodnji)	1,0
Priprema alkohola i destilata za kupažiranje	1,5
Sastavljanje proizvoda/odležavanje (maceracija)	3,0
Filtracija, hladna stabilizacija i punjenje	1,0
2. PIVO	
Proizvodni (tehnološki manjak) podrazumijeva razliku između volumena hladne sladovine sa sadržajem ekstrakta preračunatog na ekstrakt u osnovnoj sladovini gotovog standardnog ale ili lager piva i piva napunjenog u ambalažu. Tehnološki gubitak izračunava se za obračunsko razdoblje poslovne godine.	
2.1. PROIZVODNJA OD SLADOVINE DO PIVA OTOČENOG U AMBALAŽU – LAGER/ALE PIVO PROIZVEDENO UOBIČAJENIM TEHNOLOŠKIM POSTUPCIMA:	
Tehnološki gubitak u proizvodnji ale ili lager piva korištenjem uobičajenih tehnoloških postupaka varenja/fermentacije/filtracije/punjenje u ambalažu može iznositi ovisno o godišnjoj proizvodnji:	
– pivovara s proizvodnjom do 3.000 hl/godišnje	14
– pivovara s proizvodnjom od 3.000 do 50.000 hl/godišnje	12
– pivovara s proizvodnjom većom od 50.000 hl/godišnje	9
2.2. PROIZVODNJA OD SLADOVINE DO PIVA OTOČENOG U AMBALAŽU – LAGER/ALE PIVO PROIZVEDENO SPECIJALNIM TEHNOLOŠKIM POSTUPCIMA:	
Tehnološki gubitak u proizvodnji specijalnog ale ili lager piva prilikom čega se uz uobičajene tehnološke postupke koriste i specijalne tehnike može iznositi ovisno o godišnjoj proizvodnji:	
– pivo proizvedeno tehnikom suhog hmeljenja	30
– pivo odležavano u drvenim bačvama	
– pivo fermentirano miješanim mikrobnim kulturama	
– pivo s maceratom voća	
2.3. PROIZVODNJA OD KONCENTRIRANOG PIVA U CISTERNI DO PIVA OTOČENOG U AMBALAŽU:	
Razlika između volumena koncentriranog piva koje ima višu koncentraciju ekstrakta i koje se doraduje i razrjeđuje s posebno pripremljenom vodom prije otakanja u ambalažu i piva otočenog u ambalažu, čini tehnološki gubitak koji se izračunava za obračunsko razdoblje poslovne godine.	5
3. SKLADIŠNI I MANIPULATIVNI KALO	0,5

U skladu s ovom Odlukom manjak ili gubitak utvrđuje komisija poreznog obveznika, a može ga utvrditi:

- neposredno nakon nastajanja;
- izvanrednim popisom robe;
- redovitim popisom robe, odnosno na drugi način utvrđen općim aktom poduzetnika – poreznog obveznika.

Trošarinski obveznik – proizvođač piva, osim evidencija koje se vode u skladu s člankom 30. Zakona i člankom 9. Pravilnika mora u skladu s člankom 52. Pravilnika voditi i evidencije o:

1. proizvedenim količinama vruće (hladne) sladovine (dnevnik kuhanja i prijama hladne sladovine u vrioni podrum)
2. količini mladog piva na odležavanju (dnevnik prijama piva u ležni podrum i isporuke dozrelog piva na filtraciju) i
3. količini otočenog piva u ambalažu ili spremnike (izvješće punionice).

U skladu s člankom 72. Zakona postrojenja za proizvodnju i spremanje piva, međuproizvoda i etilnog alkohola moraju biti opremljena mjernim instrumentima koje propisuje državno tijelo nadležno za mjeriteljstvo, posudama i spremnicima koja imaju valjani ovjereni žig ili valjanu ovjericu o udovoljavanju mjeriteljskim zahtjevima koje izdaje državno tijelo nadležno za mjeriteljstvo. Navedeno se iznimno ne primjenjuje na male destilerije, ali proizvodno-skladišni prostor malih destilerija mora biti opremljen zakonitim mjerilima i/ili pretpakovinama (posude, spremnici, boce).

Ovom Odlukom nije obuhvaćen manjak ili gubitak u proizvodnji vina, a to je zato što se na njih primjenjuje Pravilnik o vinarstvu („Narodne novine“, br. 81/22., 75/23., 81/23. i 82/24.). Prema odredbama članka 11. stavka 3. navedenog Pravilnika najveći prihvatljivi postotci za gubitke koji se evidentiraju u ulaznim i izlaznim registrima mogu iznositi najviše do:

- 1,7 % od isparavanja tijekom skladištenja (rinfuza)
- 10 % za gubitke u postupku prerade
- 12,5 % za gubitke kod promjene kategorije proizvoda.

Dokumentirani skladišni i transportni manjak ili gubitak vina u skladu s člankom 11. stavkom 4. navedenog Pravilnika mogu iznositi najviše do 0,5 %.

Manjak ili gubitak alkohola i alkoholnih pića u proizvodnji izvan sustava odgode

Proizvođači alkohola i alkoholnih pića izvan sustava odgode sukladno članku 81. stavku 3. Zakona također mogu biti oslobođeni plaćanja trošarine za utvrđeni manjak ili gubitak koji nastaje u procesu proizvodnje (tehnološki manjak) tijekom poslovne godine, ali nisu oslobođeni za manjak ili gubitak koji nastaje tijekom skladištenja i kretanja na teritoriju Republike Hrvatske budući da trošarinska obveza nastaje u trenutku proizvodnje gotovih proizvoda. Navedeno se odnosi samo na proizvođače piva, vina, etilnog alkohola, međuproizvoda i ostalih pića dobivenih vrenjem koji proizvode navedene trošarinske proizvode za komercijalne svrhe.

Ovaj manjak ili gubitak trošarinski obveznik evidentira i vodi u svojim evidencijama.

6.2. DOPUŠTENI MANJAK ILI GUBITAK DUHANSKIH PRERAĐEVINA

Za duhanske prerađevine (cigarete, cigare, cigarilose, sitno rezani duhan za savijanje cigareta i ostali duhan za pušenje) člankom 1. Delegirane uredbe Komisije (EU) 2022/1636 propisan je zajednički prag djelomičnog manjka ili gubitka u iznosu 0%. Navedeni zajednički prag prije svega je propisan za potrebe utvrđivanja manjka ili gubitka neodvojivo povezanog sa svojstvima proizvoda nastalog tijekom kretanja između država članica, ali s obzirom da je riječ o europskom standardu navedeni se primjenjuje i na utvrđivanje manjka ili gubitka duhanskih prerađevina koji nastaje zbog svojstava proizvoda (prirode robe) tijekom kretanja unutar Republike Hrvatske.

6.3. DOPUŠTENI MANJAK ILI GUBITAK ENERGENATA

Dopušteni manjak ili gubitak energenata utvrđen je Odlukom o dopuštenoj visini tehnoloških manjkova u procesima proizvodnje, prerade, manipulacije, skladištenja i transporta nafte, prirodnog plina, proizvoda prerade nafte i plina, plinskog kondenzata, sirovina za proizvodnju maziva i naftnih derivata i distribuciju prirodnog plina („Narodne novine“, br. 28/16. i 43/24.).

Djelomičan manjak ili gubitak energenata može se smatrati neodvojivo povezanim sa svojstvima proizvoda te biti porezno priznati do količina utvrđenih ovom odlukom kod proizvodnje, skladištenja te kretanja u sustavu odgode na teritoriju Republike Hrvatske i između država članica Europske unije, kao i kretanja između država članica trošarinskih proizvoda puštenih u potrošnju, odnosno izvan sustava odgode.

Ovom odlukom su, u skladu s pravilima struke i važećim međunarodnim standardima², utvrđene dopuštene visine tehnološkog manjka u procesima proizvodnje, prerade, manipulacije, skladištenja i transporta nafte, prirodnog plina, proizvoda prerade nafte i plina, plinskog kondenzata, sirovina za proizvodnju maziva i naftnih derivata i distribuciju prirodnog plina.

Dopuštenim tehnološkim manjkom u smislu navedene Odluke, ovisno o vrsti procesa u kojem se isti javlja, podrazumijevaju se tehnološki manjak ili gubitak, nastao u procesima proizvodnje, prerade, manipulacije, skladištenja i transporta nafte, prirodnog plina, proizvoda prerade nafte i plina, plinskog kondenzata, sirovina za proizvodnju maziva i naftnih derivata, distribucije prirodnog plina, kao posljedica procesa i dopuštene greške mjerila, svojstava proizvoda, i prirodnih utjecaja.

Međutim, manjak ili gubitak nastao kao posljedica nepredviđenih slučajeva ili više sile nije obuhvaćen ovom Odlukom.

Tehnološki gubitak zbog fizikalno-kemijskih značajki ugljikovodika nastaje uslijed isparavanja, radnji izvršenih tijekom punjenja, pražnjenja i dreniranja spremnika i cjevovoda, radom sigurnosnog sustava, uslijed pokretanja i zaustavljanja postrojenja, tijekom transporta i distribucije prirodnog plina, čišćenja spremnika i sustava za obradu otpadnih voda te uslijed prividnog gubitka kao posljedica sadržaja neugljikovodika u nafti.

Tehnološki manjak izražava se u % mase (% m/m), % obujma (% v/v na +15 °C), % energije (E/E) ili % komada (% kom/kom) ovisno o obračunskoj jedinici, u odnosu na osnovicu za obračun određenu u Tablici 1. Obujmi koji ulaze u obračun svode se na istu temperaturu i isti tlak.

U tom smislu člankom 97. stavkom 1. Zakona utvrđene su mjerne jedinice trošarinske osnovice za:

1. 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
2. UNP – ukapljeni naftni plin i teško loživo ulje je 1000 kilograma netomase
3. ugljen i koks je gigadžul bruto toplinske vrijednosti
4. električnu energiju i prirodni plin je količina električne energije odnosno prirodnog plina mjerena u megavatsatima.

Dopuštene visine tehnološkog manjka u procesima proizvodnje, prerade, manipulacije, skladištenja i transporta nafte, prirodnog plina, proizvoda prerade nafte i plina, plinskog kondenzata, sirovina za proizvodnju maziva i naftnih derivata i distribuciju prirodnog plina iskazane su u Tablici 1. ove Upute.

Tehnološki manjak se u skladu s navedenom odlukom obračunava na godišnjoj razini temeljem postupaka i osnovica za obračun navedenih u Tablici 1., osim u slučaju manjka kod transporta naftnih derivata koji se obračunava po pojedinoj isporuci.

² Poput standarda Energy Institute/Instituta za energiju iz Londona – „HM 31 Guide to Hydrocarbon Management in Petroleum Refinery Operations / HM 31 Vodič za upravljanje ugljikovodicima u procesima rafinerijske prerade nafte“, koji se odnosi na procese prerade nafte i ostale rafinerijske procese.

Tablica 1. Dopuštene visine tehnološkog manjka u procesima proizvodnje, prerade, manipulacije, skladištenja i transporta nafte, prirodnog plina, proizvoda prerade nafte i plina, plinskog kondenzata, sirovina za proizvodnju maziva i naftnih derivata i distribuciju prirodnog plina

Red. broj	Procesi	Osnovica za obračun: Ulazna sirovina/uskladištena količina	Dopušteni iznos manjka/gubitaka (%) prema obračunskoj jedinici
1	2	3	4
1	Proizvodnja nafte Proces proizvodnje nafte odvija se na proizvodnim naftnim poljima na kojima se nafta proizvedena iz bušotina doprema do mjernih i sabirnih stanica na kojima se priprema za daljnji transport sustavom magistralnih cjevovoda.	nafta	1,0 (m/m)
2	Proizvodnja prirodnog plina Proizvodnja prirodnog plina odvija se na proizvodnim plinskim i naftnim poljima na kojima se plin pridobiven iz bušotine preko mjernih i plinskih stanica priprema za isporuku u tehnološku mrežu ili u transportni sustav plinovoda.	prirodni plin	2,0 (m/m)
3	Proizvodnja plinskog kondenzata Proizvodnja plinskog kondenzata odvija se na plinskim i plinsko-kondenzatnim poljima na kojima se kondenzat proizveden iz bušotina doprema do plinskih stanica na kojima se priprema za daljnji transport sustavom magistralnih cjevovoda.	plinski kondenzat	1,5 (m/m)
4	Proizvodnja maziva i srodnih proizvoda šaržnim postupkom Proces započinje dodavanjem potrebnih sirovina u prikladne procesne posude, nastavlja se proizvodnjom postupkom namješavanja ili procesom saponifikacije ili polimerizacije, a u zavisnosti od vrste proizvoda (motorna i industrijska ulja, masti i srodni proizvodi) te njihova ambalažiranja i/ili skladištenja.	Bazna ulja Aditivi Monomeri Nemineralne tekućine Otapala Ambalaža Etikete Granulat	2,0 (m/m) 2,0 (m/m) 1,0 (m/m) 1,5 (m/m) 1,5 (m/m) 1,0 kom/kom 2,0 kom/kom 0,5 (m/m)
5	Prerada nafte i ostali rafinerijski procesi Proces započinje preradom nafte i drugih sirovina, nastavlja se proizvodnjom poluproizvoda i namješavanjem istih u gotove proizvode.	Nije ograničeno/iskazuje se ³	

³ Temeljem standarda "HM 31 Guide to hydrocarbon management in petroleum refinery operations / HM 31 Vodič za upravljanje ugljikovodicima u procesima rafinerijske prerade nafte"

6	Transport plina		
	Proces prijenosa prirodnog plina kroz transportni sustav koji podrazumijeva kontinuirano i istovremeno preuzimanje prirodnog plina na ulazima u transportni sustav i isporuku na izlazima iz transportnog sustava.	prirodni plin ⁴	1,0 (E/E)
7	Transport, manipulacija i skladištenje nafte		
	1. Uvozna nafta:		
	a) Proces započinje ukrcajem u brod, nastavlja se transportom nafte iz luke ukrcaja, iskrcajem nafte u spremnike JANAF-a, skladištenjem u JANAF-u, primopredajom JANAF/rafinerija te prepumpavanjem u spremnike rafinerija i završava primopredajom nafte u rafineriji.	nafta ⁵	0,8 (m/m)
	b) Proces započinje transportom nafte iz Virja u rafinerijske spremnike na lokaciji JANAF-a u Sisku i završava primopredajom nafte rafineriji.	Nafta ⁵	0,5 (m/m)
	c) Proces započinje ukrcajem u brod, nastavlja se transportom nafte iz luke ukrcaja, iskrcaj nafte u spremnike rafinerije Rijeka (preko vlastite luke) i završava primopredajom nafte rafineriji	Nafta ⁵	0,5 (m/m)
	2. Domaća nafta:		
	Proces započinje ulaskom nafte u sustav magistralnih cjevovoda i obuhvaća transport nafte svim vidovima prijevoza, privremeno skladištenje te isporuku u spremnike rafinerije i završava primopredajom nafte rafineriji.	Nafta ⁵	1,3 (m/m)
8	Transport naftnih derivata		
	Proces transporta poluproizvoda i gotovih proizvoda između trošarinskih skladišta.	naftni derivati ⁶	0,5 (m/m) ili (V/V)
9		Skladištenje i manipulacija naftnih derivata Proces manipulacije i skladištenja gotovih proizvoda u trošarinskom skladištu.	naftni derivati ⁷
10	Skladištenje plina (podzemno skladište)	Prirodni plin ³	2,0 (E/E)
11	Pererada prirodnog plina	Prirodni plin	1,0 (V/V)
12	Prerada plinskog kondenzata	Plin. kondenzat	0,5 (m/m)
13	Distribucija plina	Prirodni plin ⁸	6,5 (E/E)
14	Uplinjavanje ukapljenog prirodnog plina (UPP-a)	Plin nastao isplinjavanjem UPP-a u teretnim spremnicima plutajuće jedinice za prihvat, skladištenje i uplinjavanje UPP-a	2,0 (E/E)

⁴ Osnovica za obračun = količine prirodnog plina skladištenog (povučenog i utisnutog) tijekom kalendarske godine

⁵ osnovica za obračun = nafta + plinski kondenzat + prirodni benzin

⁶ osnovica za obračun = otpremljena (utovarena) količina po pojedinoj isporuci

⁷ osnovica za obračun = početna zaliha + suma ulaznih količina poluproizvoda i gotovih proizvoda u trošarinsko skladište u obračunskom periodu

⁸ osnovica za obračun = količina transportiranog ili distribuiranog prirodnog plina u kalendarskoj godini

Tehnološki manjak utvrđuje komisija, odnosno ovlaštena osoba određena prema općem aktu poduzetnika – poreznog obveznika i o tome sastavlja zapisnik, a isti se može utvrditi:

- u izvanrednim situacijama – neposredno nakon nastajanja;
- redovitim popisom robe ili u rokovima utvrđenim općim aktom poduzetnika – poreznog obveznika;
- tehnološkim praćenjem, mjerenjem i tehnološkim proračunima pri iskazivanju mjesečne i godišnje materijalne bilance proizvodnje i skladištenja;
- transportu naftnih derivata – po pojedinoj isporuci;
- u transportu i distribuciji prirodnog plina mjerenjem i tehnološkim proračunima kontinuiranog procesa prijenosa prirodnog plina od ulaza u transportni odnosno distribucijski sustav do izlaza iz transportnog odnosno distribucijskog sustava pri iskazivanju godišnje materijalne bilance
- tehnološkim praćenjem, mjerenjem i tehnološkim proračunima pri iskazivanju godišnje materijalne bilance stanja podzemnog skladišta prirodnog plina.

Za potrebe ove Odluke, tehnološki manjak se obračunava na godišnjoj razini temeljem gore navedenih postupaka, osim manjka ili gubitka koji nastaje kod transporta naftnih derivata koji se obračunavaju po pojedinoj isporuci.

Utvrđene dopuštene visine tehnološkog manjka za transport, skladištenje i manipulaciju naftnih derivata između i unutar trošarinskih skladišta primjenjuje se i na sva druga kretanja energenata u sustavu odgode plaćanja trošarine te kretanja između država članica Europske unije energenata puštenih u potrošnju u komercijalne svrhe između gospodarstvenika.

Ulazne i izlazne količine energenata trošarinski obveznici u skladu s člankom 99. Zakona moraju mjeriti zakonitim mjerilima koje propisuje i ovjerava tijelo nadležno za mjeriteljstvo, dodatno plombiranim od nadležnog carinskog ureda, ali se dodatno plombiranje od nadležnog carinskog ureda ne odnosi se na plinomjere. Također, carinski ured nadležan prema lokaciji trošarinskog skladišta, osim dodatnog plombiranja zakonitih mjerila, plombira i prateće cjevovode, armature, komandne razvodne ormariće, osigurače i drugo što je u vezi s mjerenjem otpremljenih količina energenata, osim prirodnog plina. Svaki popravak, zamjena, ovjeravanje i druge radnje koje zahtijevaju skidanje ili stavljanje carinske plombe na mjerila obavlja se uz nazočnost ovlaštenog carinskog službenika nadležnog carinskog ureda, uz sastavljanje zapisnika.

7. PROVEDBA TROŠARINSKIH PROVJERA I NADZORNIH AKTIVNOSTI NAD MANJKOM ILI GUBITKOM TROŠARINSKIH PROIZVODA

Informacije dane u ovoj točki nisu javno dostupne sukladno članku 15. stavku 3. točki 2. Zakona o pravu na pristup informacijama („Narodne novine“, br. 25/13., 85/15. i 69/22.).

8. VIŠAK TROŠARINSKIH PROIZVODA

U slučajevima kada primatelj u Republici Hrvatskoj za isporuke trošarinskih proizvoda u sustavu odgode plaćanja trošarine ili izvan sustava odgode utvrdi višak trošarinskih proizvoda, a ti su proizvodi:

- isti kao oni navedeni u e-TD-u ili e-PPTD-u (npr. primatelj zaprimi dvije dodatne kutije alkoholnih pića navedenih pod stavkom 1 e-TD-a) te ih primatelj odluči prihvatiti (uz prethodni dogovor s pošiljateljem), u načelu na te količine nastaje obveza obračunavanja i plaćanja trošarine. Trošarinski obveznici - primatelji su dužni utvrđeni višak zapisnički konstatirati, unijeti u svoje evidencije, iskazati u potvrdi o primitku koju podnose putem EMCS sustava te na njih obračunati trošarinu, a o takvim odstupanjima su dužni ujedno i obavijestiti carinski ured nadležan prema svom sjedištu odnosno prebivalištu. Iznimno, trošarinski proizvodi iskazani kao višak mogu se smjestiti u trošarinsko skladište primatelja – ovlaštenog držatelja trošarinskog skladišta u sustavu odgode plaćanja trošarine pod uvjetom da primatelj iste zapisnički konstatira i unese u svoje evidencije.,

- isti kao proizvodi navedeni u e-TD-u ili e-PPTD-u te ih primatelj ne želi prihvatiti, iste će odbiti na način da ih neće unijeti u svoje evidencije te će višak evidentirati u potvrdi o primitku koju podnosi putem EMCS sustava koristeći opciju djelomičnog odbijanja pošiljke odnosno viška robe, pri čemu je potom odgovornost pošiljatelja da preusmjeri pošiljku (natrag sebi ili na novo odredište) i isto provede u okviru EMCS sustava podnošenjem promjene odredišta. Na odbijeni višak trošarinskih proizvoda ne nastaje obveza obračunavanja i plaćanja trošarine.,
- različiti od onih navedenih u e-TD-u ili e-PPTD-u, na te količine nastaje obveza obračunavanja i plaćanja trošarine s obzirom da se nisu kretali na propisan način pod pokrićem e-TD-a odnosno e-PPTD-a.

9. PRIMJENA UPUTE

Ova Uputa se primjenjuje od dana 7. listopada 2024. godine.

RAVNATELJ CARINSKE UPRAVE

Mario Demirović

Dostaviti:

- Uredu ravnatelja, ovdje
- zamjeniku ravnatelja, ovdje
- pomoćnicima ravnatelja, ovdje
- područnim carinskim uredima, svima
- pismohrana

Način otpreme:

- elektroničkom poštom