

*Bosna i Hercegovina
Upravni odbor
Uprave za indirektno - neizravno
oporezivanje*



*Босна и Херцеговина
Управни одбор
Управе за индиректно опорезивање*

Odjeljenje za makroekonomsku analizu – Одјелјење за макроекономску анализу

POLITIKA OPOREZIVANJA DUHANSKIH PRERAĐEVINA U BIH U PERIODU 2009-2021

dr.sc. Dinka Antić

Banjaluka, mart 2021

Uvodne napomene

U aprilu 2018. Odjeljenje za makroekonomsku analizu Upravnog odbora Uprave za indirektno (UO UIO) je izradilo opsežnu analizu implikacija politike oporezivanja duhanskih prerađevina u periodu 2009-2017.

Analiza je ukazala na tri moguće opcije politike oporezivanja duhanskih prerađevina u narednom trogodišnjem periodu 2019-2021: (i) zadržavanje *status quo*, (ii) usvajanje moratorija na povećanje akciza u 2019. i (iii) usvajanje moratorija na povećanje akciza na duži period (najmanje 3 godine).

UO UIO se opredijelio za treću opciju, a prijedlog izmjena Zakona o akcizama uključivao je i obvezu analize implikacija predložene politike oporezivanja na kraju navedenog perioda moratorija. Zbog zastoja u radu Parlamenta BiH u vezi sa formiranjem vlasti u BiH nakon općih izbora 2018. godine prijedlog izmjena Zakona o akcizama u BiH nije razmatran u Parlamentu BiH, a u međuvremenu UO UIO je usvojio odluke o utvrđivanju specifične i minimalne akcize na cigarete i iznosa akcize na duhan za pušenje za 2019., 2020. i 2021. godinu prema važećem Zakonu .

Iako ne postoji formalna obveza izrade analize politike oporezivanja duhanskih prerađevina smatramo da postoji potreba za njom iz nekoliko razloga:

Prvo, u 2019. godini dostignut je zakonski plafon oporezivanja cigareta akcizom u visini od 176 KM/1000 cigareta, čime je BiH ispunila standarde EU koji se odnose na minimalnu akcizu na cigarete od EUR 90/1000 cigareta. Drugo, nakon desetogodišnjeg perioda povećavanja akciza na cigarete, koje je okončano dostizanjem zakonskog plafona za oporezivanje cigareta, posljednje dvije godine nije bilo izmjena akcizne politike za cigarete. Treće, pandemija COVID-19 virusa se snažno negativno odrazila na naplatu akciza na duhanske prerađevine u 2020., a time i na naplatu indirektnih poreza, imajući u vidu ponder prihoda od akciza na duhanske prerađevine u strukturi ukupno naplaćenih indirektnih poreza. Četvrto, značajnost prihoda od akciza za ukupnu naplatu indirektnih poreza je jako velika. U 2019. svaka šesta KM naplaćenih indirektnih poreza odnosila se na potrošnju duhanskih prerađevina. S druge strane, samo nekolicina obveznika, u suštini uvoznika, uplaćuje prihode od akciza i pripadajući PDV-e. Budući da kretanje značajnog iznosa prihoda od indirektnih poreza ovisi o poslovnim politikama velikih multinacionalnih duhanskih kompanija potrebno je sagledati njihove politike u vrijeme mirovanja akcizne politike i u vrijeme šokova koje je izazvala pandemija COVID-19 virusa. Peto, u posljednje vrijeme oporezivanje cigareta je postala top tema u medijima. Za zauzimanje zvaničnog stava u vezi sa ovim pitanjem potrebna je dubinska analiza tržišta duhanskih prerađevina.

U dokumentu je predstavljena analiza trendova na tržištu duhanskih prerađevina i u naplati akciza u periodu 2009-2021, s fokusom na razdoblje mirovanja oporezivanja cigareta akcizom i implikacije pandemije COVID-19 virusa na trendove u 2020. godini. Na kraju dokumenta prezentirani su zaključci, komentari i određene preporuke o pravcu kretanja politike oporezivanja duhanskih prerađevina u BiH.

SADRŽAJ

EVOLUCIJA POLITIKE OPOREZIVANJA	3
PREGLED STOPA AKCIZA NA DUHANSKE PRERAĐEVINE	5
ANALIZA TRŽIŠTA DUHANSKIH PRERAĐEVINA.....	6
Trendovi u periodu 2009-2014.....	6
Trendovi u periodu 2014-2021	7
Vrijednost tržišta duhanskih prerađevina.....	8
Cijena prije oporezivanja (<i>pre-tax price</i>)	9
Maloprodajne cijene cigareta	10
Potrošnja duhanskih prerađevina	15
Elastičnost potražnje cigareta	18
ANALIZA PRIHODA OD AKCIZA	19
Trendovi	19
Struktura prihoda.....	21
Značajnost prihoda od akciza.....	23
FAKTORI NAPLATE AKCIZA NA DUHANSKE PRERAĐEVINE	24
ZAKLJUČCI I PREPORUKE	28

EVOLUCIJA POLITIKE OPOREZIVANJA

Osnovni pravni okvir tekuće politike oporezivanja duhanskih prerađevina predstavlja Zakon o akcizama u BiH¹ – (u daljem tekstu: „Zakon”), u primjeni od 01.07.2009. U sferi oporezivanja duhanskih prerađevina izvršene su izmjene Zakona 01.08.2014².

1996-2004

U skladu sa ustavnim nadležnostima politika akciza na duhanske prerađevine je do 2005. godine bila u cijelosti u nadležnosti entiteta i Brčko Distrikta. U periodu do 2000. godine Federacija BiH (FBiH) je primjenjivala složen sistem oporezivanja duhanskih prerađevina. Na cigarete se plaćala akciza u rasponu od 0,22 DEM do 2,30 DEM/pak, s tim da su domaće cigarete oporezovane najnižom stopom akcize. Diferencirano oporezivanje se primjenjivalo i za duhan, tako da se na domaći duhan plaćalo 7,50 DEM/kg, a za uvozni 15 DEM/kg. Sličan sistem se primjenjivao i u Republici Srpskoj (RS). Uvozne cigarete su se oporezovale u rasponu od 0,60 do 1,00 DEM/pak, dok su se domaće cigarete oporezovale u rasponu od 0,10 do 0,20 DEM/pak. Proces unutrašnje harmonizacije indirektnih poreza³ u području akciza je započeo 2000.g., kada su oba entiteta uskladila oporezivanje duhanskih prerađevina i ukinula diferencirano oporezivanje uvoznih i domaćih duhanskih prerađevina. Duhanske prerađevine su se oporezovale *ad valorem* akcizom u visini od 35% na maloprodajnu cijenu bez poreza na promet. Stjecanjem fiskalne autonomije i Brčko Distrikt je 2002.g. propisao identičnu stopu akcize na duhanske prerađevine.

2005-2009

Reforma sistema indirektnog oporezivanja uključila je i prenos nadležnosti za akciznu politiku sa nivoa entiteta na nivo BiH. Ipak, specifičnim načinom odlučivanja u okviru Upravnog odbora UIO, entiteti su, preko prava veta ministra financija, zadržali kontrolu nad akciznom politikom⁴. U odnosu na harmoniziranu entitesku politiku akciza jedinstveni Zakon o akcizama u BiH, koji je stupio na snagu 1.1.2005., donio je povećanje stope akcize sa 35% na 49% maloprodajne cijene bez poreza na promet na sve duhanske prerađevine. Značajno povećanje stope akcize, uz ostale pozitivne efekte jedinstvenog ubiranja indirektnih poreza na efikasnost naplate, dovelo je do enormnog rasta prihoda od akciza na duhanske prerađevine od 47%. Očekivalo se da će uvođenje PDV-a donijeti smanjenje maloprodajnih cijena duhanskih prerađevina zbog činjenice da je stopa PDV-a od 17% niža od stope poreza na promet, ali to se nije desilo. U 2006.g. prihodi od akciza su povećani za 12,6% u odnosu na 2005. godinu, dok je u 2007. i 2008. ostvarena stopa rasta od 8,8%, odnosno 4,5%.

2009-2014

Primjena novog Zakona o akcizama počela je 1.7.2009. godine. Zakon u segmentu oporezivanja cigareta unosi elemente strukture stopa iz EU. Složena stopa oporezivanja cigareta u BiH podrazumijeva primjenu *ad valorem* akcize u visini od 42% maloprodajne cijene cigareta i specifične akcize po paklici cigareta. Iako se, na prvi pogled, može zaključiti da je došlo do nominalnog smanjenja stope akcize, *de facto* nema promjene stope, već se radi o drugačijem obračunu akcize koji u konačnici daje isto akcizno opterećenje⁵. Drugi novi element jeste uvođenje kategorije minimalne akcize na sve cigarete od 2010.g., koja se veže za kategoriju „cjenovno najpopularnijih cigareta”⁶, kao referentnog brenda za primjenu minimalne stope akcize. Uvođenje minimalne akcize trebalo je onemogućiti pojavu dampinga kod cigareta nižih cjenovnih skupina. Vezivanje minimalne akcize za najpopularniju cjenovnu kategoriju

¹ „Službeni glasnik BiH” br. 49/09.

² „Službeni glasnik BiH” br. 49/14.

³ Više o motivima i rezultatima procesa interne harmonizacije indirektnih poreza u BiH u Biltenu br. 102, januar 2014., www.oma.uino.gov.ba.

⁴ Ibid.

⁵ Osnovica za obračun akcize do 1.7.2009. je bila maloprodajna cijena bez PDV-a, a od 1.7.2009. maloprodajna cijena sa PDV-om.

⁶ Ova kategorija se u EU označava akronimom MPPC – *Most Popular Price Category*

podrazumijeva ubiranje zagarantiranih prihoda od akciza na sve brendove cigareta čija je maloprodajna cijena niža od najpopularnijih brendova. Treći element harmonizacije sa standardima EU je bilo usklađivanje minimalne akcize sa minimalnom akcizom u EU u visini od 64⁷ EUR ili 126 KM/1000 cigareta. Proces harmonizacije se osigurava kontinuiranim godišnjim povećanjem posebne (specifične) akcize, s tim da povećanje ne smije biti manje od 0,15 KM/paklici.

Ostale duhanske prerađevine (cigare, cigarilosi, duhan za pušenje) se oporezuju samo *ad valorem* akcizom u visini od 42% maloprodajne cijene, sa uključenim porezima.

2014-2019

Kontinuirano povećanje akcize na cigarete povećavalo je jaz između poreznog opterećenja cigareta u odnosu na porezno opterećenje supstituta - duhana za pušenje, koje je ostalo na istom nivou kao i u 2009. godini. Diferencirana politika oporezivanja dovela je do snažne supstitucije cigareta duhanom za pušenje, prvo brendiranim, a potom nebrendiranim sa crnog tržišta. Pad prihoda od akciza na duhanske prerađevine u 2013. od 4,1% bio je signal za temeljito redefiniranje politike oporezivanja duhanskih prerađevina u BiH. Redefinirana politika oporezivanja duhanskih prerađevina trebala je eliminirati neusklađenu politiku oporezivanja cigareta koja je dovela do erozije prihoda od akciza i distorzija na tržištu duhana (jačanje crnog tržišta, krijumčarenja, nelegalne proizvodnje cigareta). Ujedno, proces redefiniranja akcizne politike trebao je poslužiti za nastavak procesa usklađivanja standarda oporezivanja duhanskih prerađevina sa tekućim standardima EU. S obzirom na razmjere porezne evazije na tržištu duhana, koja se javila u 2011., a kulminirala u 2013., može se reći da je prvi cilj nove akcizne politike ujedno i primarni cilj, a da je drugi cilj poslužio za razvijanje tehničke platforme za implementaciju mjera nove akcizne politike u BiH.

Nova politika oporezivanja duhanskih prerađevina primjenjuje se od 01.08.2014., a podrazumijeva sljedeće:

- oporezivanje duhana za pušenje specifičnom akcizom;
- vezivanje rasta akciznog opterećenja duhana za pušenje za rast akciznog opterećenja cigareta;
- utvrđivanje minimalne akcize na cigarete prema prosječnoj ponderiranoj cijeni cigareta i
- nastavak procesa harmonizacije akciznog opterećenja cigareta sa standardima EU.

Novi tehnički standardi u oporezivanju duhanskih prerađevina podrazumijevaju:

- usklađivanje opsega oporezivanja sa propisanim opsegom u EU, u smislu vrste duhanskih prerađevina i definicija;
- uvođenje prosječne ponderirane cijene cigareta kao referentne cijene za utvrđivanje minimalne akcize umjesto 'najpopularnije cjenovne kategorije cigareta' i
- povećanje minimalnih standarda EU, od kojih je za BiH najvažnija nominalna minimalna akciza na cigarete u visini od 90 EUR/1000 kom cigareta.

Prema odredbama iz čl. 21a. stav (2) Zakona specifična akciza se povećava svake godine minimalno za 0,15 KM/pak dok ukupna akciza sadržana u maloprodajnoj cijeni cigareta sa najnižom cijenom ne dostigne 176,00 KM/1000 kom. Polazište za obračun minimalne akcize jeste prosječna ponderirana maloprodajna cijena (PP MPC) cigareta, koja se izračunava na bazi podataka UIO o izdanim akciznim markicama za cigarete u drugom polugodištu prethodne fiskalne godine i prvom polugodištu tekuće fiskalne godine (čl. 21b. Zakona). Minimalna akciza na cigarete se izračunava kao postotak PP MPC, s tim da je zakonski minimum 60% PP MPC. Akciza na duhan za pušenje utvrđuje se u postotku od minimalne akcize na cigarete izražene za 1000 kom cigareta, s tim da zakonski minimum iznosi 80% minimalne akcize na cigarete (čl. 21d. Zakona).

⁷ Standard je bio na snazi u EU do 31.12.2013. Od 1.1.2014. minimalna akciza na cigarete u EU iznosi 90 EUR.

Zakonom propisana minimalna akciza na cigareta od 176 KM/1000 kom dostignuta je u 2019. godini, čime je okončan proces harmonizacije sa minimalnom akcizom EU. U praksi, to je značilo da od 2020. nema povećanja specifične akcize na cigarete (tj. zadržava se stopa iz 2019. godine), dok iznos akcize na duhan za pušenje, s obzirom na metodologiju izračuna ovisi o kretanju maloprodajnih cijena cigareta.

PREGLED STOPA AKCIZA NA DUHANSKE PRERAĐEVINE

Ad valorem (proporcionalna) akciza:

- cigarete: 42% maloprodajne cijene (porezi uključeni)
- cigare i cigarilosi: 42% maloprodajne cijene (porezi uključeni).

Ad valorem akciza, koja se obračunavala na duhan za pušenje u visini od 42% maloprodajne cijene (porezi uključeni), ukinuta je 01.08.2014. Specifična akciza (do 01.08.2014. 'posebna akciza') je odlukama UO UIO svake godine povećavana za zakonski minimum od 0,15 KM/paklici (ili 7,50 KM za 1000 kom) cigareta (Tabela 1).

Tabela 1: Specifična akciza na cigarete (2009-2021)

	1.7.2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
KM/paklici	0,15	0,30	0,45	0,60	0,75	0,90	1,05	1,20	1,35	1,50	1,65	1,65	1,65
KM/1000 kom	7,50	15,00	22,50	30,00	37,50	45,00	52,50	60,00	67,50	75,00	82,50	82,50	82,50

Minimalna akciza zbog strukture tržišta, u kojem su dominirale jeftinije kategorije cigareta, i načina obračuna, koji u obzir uzima set podataka iz dvije fiskalne godine (drugo polugodište prethodne godine i prvo polugodište tekuće godine), a primjenjuje se u narednoj fiskalnoj godini, u suštini nema zaštitni karakter u smislu naplate zagarantiranog nivoa prihoda od akciza.

Tabela 2: Minimalna akciza na cigarete

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
KM/paklici	0,80	1,08	1,65	1,82	2,09	2,00	2,23	2,42	2,60	2,86	3,04	3,25
KM/1000 kom	40,00	54,00	82,50	91,00	104,50	100,00	111,50	121,00	130,00	143,00	152,00	162,50

Napomena: Za periode 2010-2014 minimalna akciza na cigarete se utvrđivala prema najpopularnijoj cjenovnoj kategoriji cigareta

Tabela 3: Akciza na duhan za pušenje

	1.8.2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
KM/kg	78,00	80,00	89,20	96,80	104,00	114,40	121,60	130,00

ANALIZA TRŽIŠTA DUHANSKIH PRERAĐEVINA

Trendovi u periodu 2009-2014

Novi Zakon o akcizama u BiH od 1.7.2009. donio je inicijalno uvođenje specifične akcize na cigarete u visini od 0,15 KM/paklici. Povećanje poreza u strukturi maloprodajne cijene (specifična akciza + pripadajući dio PDV) očekivano je donijelo rast maloprodajnih cijena, iako su duhanske kompanije nastojale ublažiti "porezni udar" na cijene prevlađivanjem dodatnog poreza na teret dobiti. Međutim, s obzirom na nisku cijenu prije oporezivanja, nije bilo puno manevarskog prostora za ublažavanje rasta cijena, pogotovo od strane domaće duhanske industrije. Iako je novi Zakon donesen u jeku globalne ekonomske krize tržište cigareta je moglo apsorbirati kontinuirani porast poreza u cijeni (akciza + PDV) sve do 2013. godine. Najveći rast vrijednosti tržišta⁸ cigareta zabilježen je 2010. godine (18,2%), da bi 2011. i 2012. došlo do naglog usporavanja (6,4% i 1,2% respektivno). Do 2013. tržište duhana za pušenje je bilo zanemarivo, da bi poraslo za čak 350%. Razlog za to je bio prelazak "praga izdržljivosti" potrošača, koji su dalji rast akciznog opterećenja i, posljedično, maloprodajnih cijena cigareta, izbjegli prelaskom na motanje cigareta iz duhana. Razmjere supstitucije cigareta duhanom su bile mnogo veće nego što su to pokazivali podaci o rastu tržišta duhana za pušenje, jer je eksplodiralo tržište nelegalnog nebrendiranog duhana iz domaće proizvodnje i krijumčarenja⁹. Takva kretanja su obezvrijedila intencije vlasti da se rastućim oporezivanjem cigareta ostvare ciljevi zdravstvene politike. Međutim, kako razlog za tako snažan pad potrošnje nije odustajanje potrošača od pušenja, već prelazak na motane cigarete iz duhana za pušenje, uglavnom lošijeg kvaliteta, ciljevi zdravstvene politike u smislu smanjenja pušenja ne samo da nisu ostvareni, nego su bili u potpunosti derogirani.

Bilo je normalno za očekivati da će proces harmonizacije akciza sa minimalnim standardima EU donijeti pad potrošnje cigareta. Međutim, jaz između poreznog opterećenja cigareta i duhana za pušenje, kao posljedica diferencirane politike oporezivanja duhana i usklađivanja akciza na cigarete sa minimalnim standardima EU, iz godine u godinu se povećavao, stvarajući poticaje za migriranje konzumenata sa industrijski proizvedenih cigareta na korištenje ručno motanih cigareta. Može se pretpostaviti da prilikom rasta maloprodajnih cijena prvi koji odustaju od potrošnje cigareta su potrošači sa najnižim dohocima, dok se u strukturi ostalih potrošača dešavaju strukturne promjene. Potrošači iz srednje dohodovne skupine prelaze na jeftinije cigarete, dok potrošači sa visokim dohocima zbog statusa zadržavaju potrošnju skupih cigareta. Stoga, može se zaključiti da **cjenovna elastičnost potrošnje cigareta nije homogena kategorija i da u velikoj mjeri ovisi o strukturi potrošača**. U BiH je prisutna polarizacija između domaćih (uglavnom jeftinijih) i uvoznih (uglavnom skupljih) cigareta. Podatak da je potrošnja domaćih cigareta u 2013. pala za čak 28,9% u odnosu na 2012, a uvoznih 16,8% ukazuju na zaključak da je proces supstitucije cigareta duhanom u većoj mjeri pogodio domaću duhansku industriju zbog većeg osipanja potrošača sa nižim dohocima.

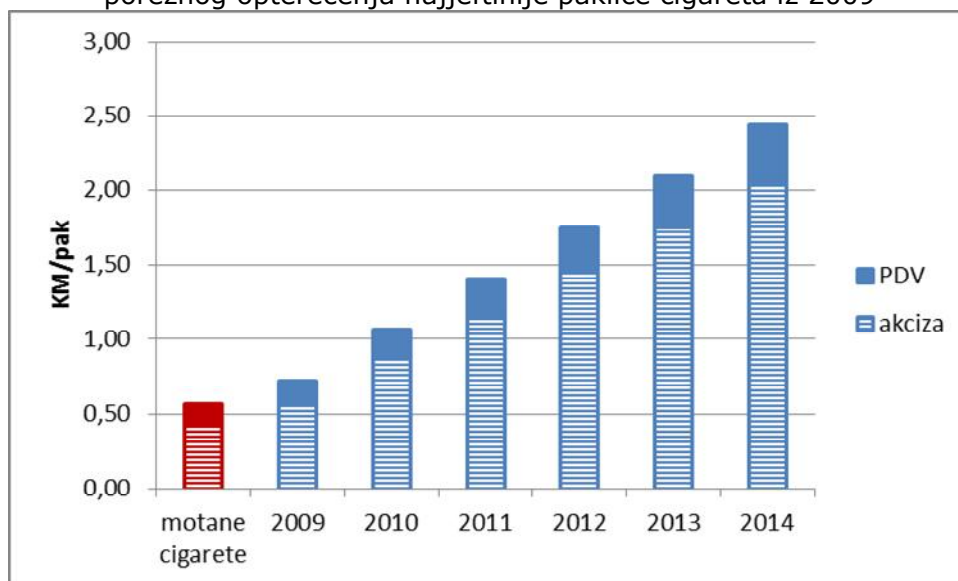
U prvim godinama posmatranog perioda rast stope akciza je osiguravao rast ukupnih prihoda od akciza bez obzira na pad potrošnje. U početku su zabilježene visoke stope rasta prihoda od akciza, pogotovo u 2010. kada su prihodi zbog niže osnovice porasli za 37,1%. Od 2011. rast usporava, da bi u 2013. bio zabilježen pad od 4,1%.

Osnovni uzrok pojavi gubitaka prihoda od akciza jeste diferencirano oporezivanje cigareta i duhana na štetu cigareta. U prvim godinama jaz u poreznom opterećenju nije bio toliko značajan da bi potrošači odustali od cigareta i prešli na duhan za pušenje. Međutim, kako su rasle samo stope akcize na cigarete, ali ne i na duhan za pušenje, jaz u poreznom opterećenju je postajao sve veći. Na Grafikonu 1 je prikazana simulacija poreznog opterećenja paklice cigarete koja se dobije iz 1 kg duhana (uvažavajući normative ručne proizvodnje cigareta) i paklice najjeftinijih industrijski proizvedenih cigareta čija je cijena u momentu stupanja na snagu novog Zakona o akcizama (1.7.2009) iznosila 1 KM.

⁸ Radi se o ukupnoj vrijednosti cigareta, sa uključenim porezima, prema podacima o izdatim akciznim markicama.

⁹ Više: Antić, D., 2014. „Trendovi u naplati prihoda od akciza na duhan: od "buma" prihoda do porezne evazije". *OMA Bilten* br. 104/2014.

Grafikon 1. Simulacija poreznog opterećenja paklice cigarete koja se dobije iz 1 kg duhana i poreznog opterećenja najjeftinije paklice cigareta iz 2009



Kontinuirano povećanje specifične akcize na cigarete donijelo je snažni rast poreznog opterećenja cigareta, koje je dodatno povećano i zbog povećanja iznosa PDV i *ad valorem* akcize, budući da povećana specifična akciza povećava iz godine u godinu osnovicu za obračun PDV-a i akcize u kalkulaciji maloprodajnih cijena. Budući da je akcizno opterećenje duhana bilo nepromijenjeno u cijelom periodu jaz između poreznog opterećenja duhana i cigareta je iz godinu u godinu postajao sve veći. U 2014.g. ukupni porezi sadržani u paklici najjeftinijih cigareta su bili skoro pet puta veći nego u paklici cigareta koje su dobijene motanjem duhana za pušenje.

Trendovi u periodu 2014-2021

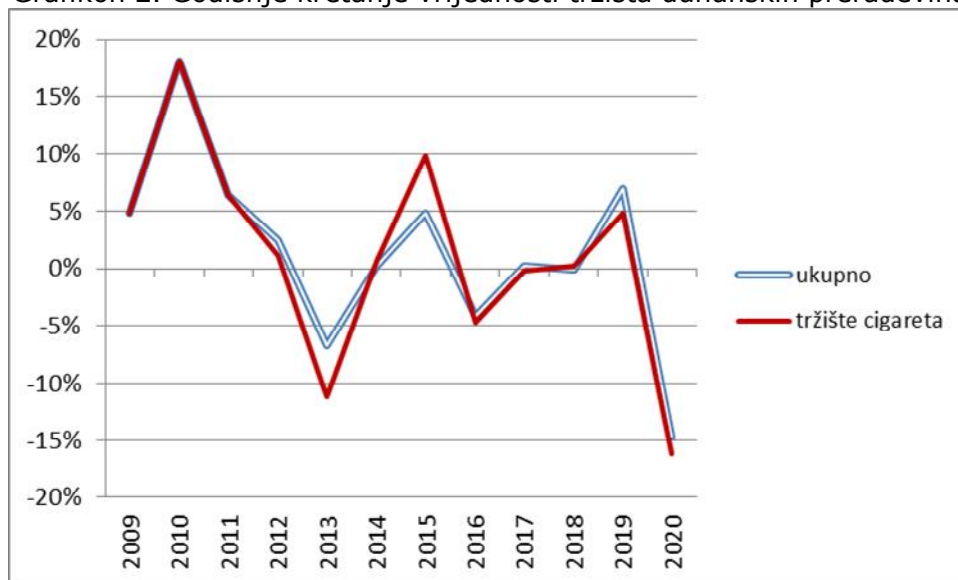
Nagovještaji značajnijih promjena na tržištu duhana javili su se odmah po usvajanju izmjena Zakona o akcizama, a prije njihovog stupanja na snagu (01.08.2014). Uvođenje specifične akcize povećalo je akcizno opterećenje kilograma duhana za 212%, a ukupno porezno opterećenje (akciza + PDV) za 184%. Drastično povećanje akciznog opterećenja duhana podstaknulo je njegovo gomilanje, kako brendiranog oporezovanog duhana, tako i neoporezovanog nebrendiranog duhana. Nakon stupanja na snagu izmjena Zakona došlo je do velikih pozitivnih promjena u svim segmentima analize. Međutim, pozitivni efekti izmjene Zakona u smislu rasta prihoda su se iscrpjeli već 2016. godine, a naredne dvije godine prirast prihoda je bio minimalan. Značajnije povećanje naplate prihoda od akciza ostvareno je u 2019. zbog snažnog rasta potrošnje cigareta nerezidenata, a da bi pojavom pandemije COVID-19 virusa bio zabilježen katastrofalni pad prihoda od akciza.

Vrijednost tržišta duhanskih prerađevina

Velika porezna evazija u 2013. je dovela do pada vrijednosti tržišta cigareta od 11,2%. Istodobno, zbog prelaska pušača na brendirani duhan vrijednost legalnog tržišta duhana je učestvostručena. Da se već radilo o značajnijim iznosima pokazuje i činjenica da je supstitucija cigareta brendiranim duhanima ublažila efekte smanjenja segmenta cigareta od 11,1%, tako da je pad vrijednosti ukupnog tržišta duhanskih proizvoda iznosio 6,7% (Grafikon 2).

Nova akcizna politika, koja je u primjeni od 01.08.2014., u samo pet mjeseci je donijela preokret. Prema podacima za 2014. vrijednost tržišta cigareta se povećala za 0,7%, dok je vrijednost tržišta duhana, zahvaljujući velikim nabavkama pred stupanje na snagu izmjena Zakona, pala 6,8%. Zbog događanja na segmentu duhana ukupno tržište duhanskih prerađevina u 2014. je poraslo za skromnih 0,3% u odnosu na 2013. Pozitivni trendovi, kao refleksija mjera nove akcizne politike, nastavili su se i u 2015. I pored rasta specifične akcize na cigarete i specifične akcize na duhan ukupno tržište je poraslo za 4,8%, čime je dostignut nivo iz 2011., ali ne i 2012. Analiza strukture tržišta duhanskih prerađevina ukazuje da je rast segmenta cigareta iznosio 9,9%, dok je segment duhana pao za čak 81%, a u nominalnom iznosu na nivo iz 2012. Iako je vrijednost domaćeg tržišta cigareta u 2015. povećana za čak 24,5%, to je još uvijek bilo daleko ispod 2011. i 2012. S druge strane, vrijednost tržišta uvoznih cigareta, iako je rasla po umjerenijoj stopi od 5,3%, premašila je dosadašnji maksimum iz 2012. godine.

Grafikon 2. Godišnje kretanje vrijednosti tržišta duhanskih prerađevina



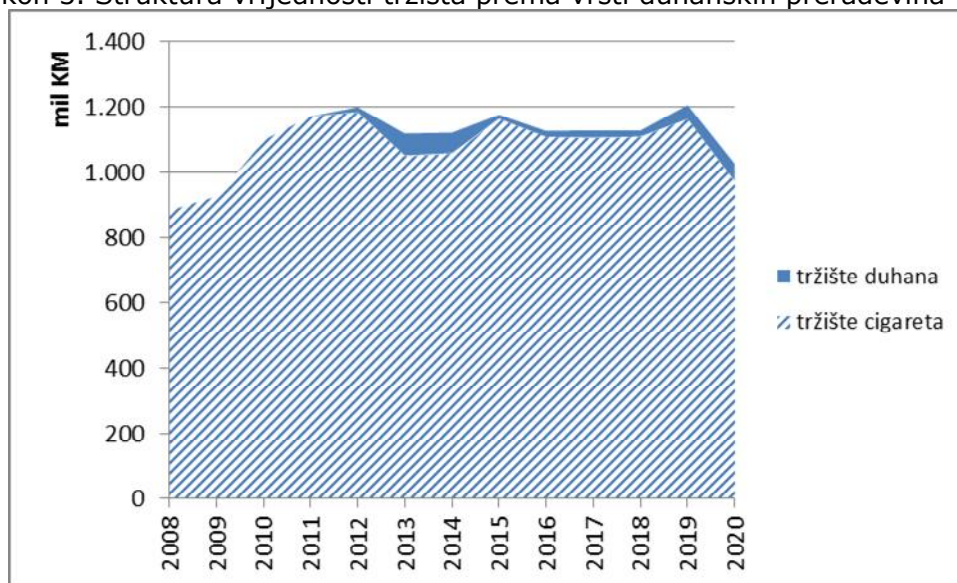
Rast tržišta duhanskih prerađevina može se objasniti kumulativnim djelovanjem tri faktora;

- mjera nove akcizne politike,
- operativnih mjera UIO i ostalih državnih i entitetskih institucija na suzbijanju šverca, krijumčarenja i nelegalne proizvodnje i prodaje cigareta, te
- rastom agregatne potrošnje u sklopu oporavka BiH nakon globalne ekonomske krize.

Efekti novih mjera akcizne politike su se iscrpjeli već u 2016. Novo povećanje specifične akcize donosi stagnaciju, a potom i pad vrijednosti legalnog tržišta duhanskih prerađevina. Vrijednost tržišta cigareta u 2016. smanjena za 4,7% u odnosu na 2015. godinu, odnosno 6% u odnosu na 2012. u kojoj je vrijednost tržišta bila na maksimumu (Grafikon 3). U 2017. i 2018. ukupna vrijednost tržišta duhanskih prerađevina stagnira, da bi u 2019. bio ostvaren rast od 6,9%. U strukturi tržišta tržište cigareta je ostvarilo rast od 4,8%, dok je komponenta duhana za pušenje ostvarila rast od čak 133%. To ukazuje na zaokret duhanskih kompanija prema duhanu za pušenje, kako bi privukli populaciju sa nižim dohodima sa crnog tržišta duhana.

Pojava pandemije COVID-19 virusa nije se ozbiljnije odrazila na politike plasmana duhanskih kompanija, kao da su očekivanja bila da se radi o prolaznoj pojavi. Tako je za četiri mjeseca 2020. ostvaren rast oba segmenta tržišta, cigareta za 13,5%, a duhana za pušenje za 35,3%. Međutim, restriktivne mjere koje su uvedene u BiH u pogledu kretanja građana i rada privrede, kao i zaključavanja članica EU negativno se odrazilo na potrošnju domicilnog stanovništva i potrošnju nerezidenata (dijaspore, turista, u prekograničnom prometu). Duhanske kompanije su drastično smanjile plasmane na tržište, što je rezultiralo snažnom kontrakcijom tržišta duhanskih prerađevina. Iako se očekivalo određeno popuštanje mjera u ljetnoj sezoni do toga nije došlo, već je, naprotiv, Evropa bila suočena sa novim, još većim, valom pandemije u jesen 2020. godine. Isto tako, i BiH je kasno uklonila ograničenja pri ulasku u zemlju, što je rezultiralo manjim prilivom nerezidenata krajem godine. U konačnici, vrijednost tržišta duhanskih prerađevina u 2020. je smanjena za 14,8% u odnosu na 2019. (Grafikon 2), pri čemu je segment cigareta smanjen za 16,2%, dok je segment duhana za pušenje zabilježio rast od 24,5%. Rast regularnog tržišta duhana ukazuje na zaokret u poslovnim politikama velikih internacionalnih duhanskih kompanija. U godinama kada je jačala porezna evazija (2013, 2014) domaća duhanska industrija je napravila zaokret ka većem plasmanu duhana, a sada su istu politiku nakon smanjenja domaćih kapaciteta preuzeli i uvoznici.

Grafikon 3. Struktura vrijednosti tržišta prema vrsti duhanskih prerađevina

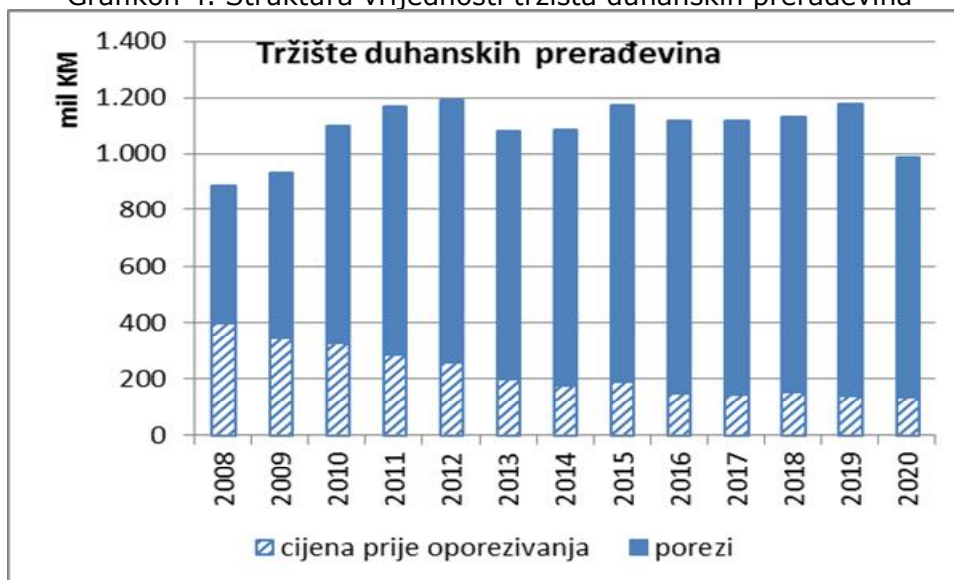


Cijena prije oporezivanja (*pre-tax price*)

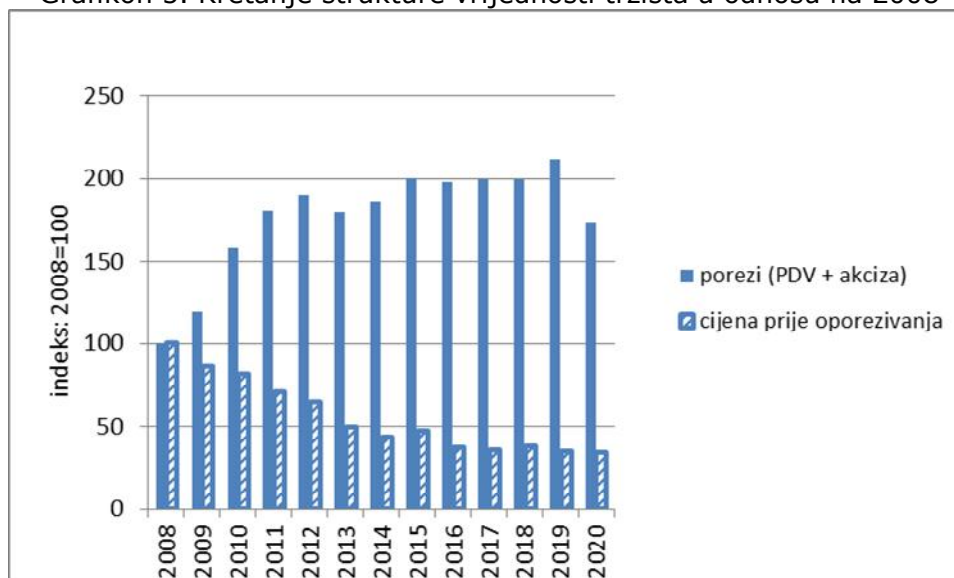
Rast tržišta cigareta nakon izmjena Zakona donio je i poboljšanje strukture prodajne cijene, u smislu rasta cijene prije oporezivanja (koja pored cijene koštanja sadrži i dobit/maržu), i pored rasta udjela poreznih davanja (Grafikon 4). No, već naredno povećanje specifične akcize na cigarete u 2016. donosi značajan pad cijene prije oporezivanja u nominalnom iznosu na nivou iz 2014. godine, a naredne dvije godine nije bilo značajnijih pomjeranja u odnosu na 2016. i pored dva povećanja specifične akcize na cigarete. Od 2019. cijena prije oporezivanja se smanjuje, za 9,6% u 2019, odnosno za 2,3% u 2020. U suštini, u godini pandemije pad prihoda države (od akciza) je nominalno mnogo veći od pada prihoda duhanskih kompanija.

Poređenje u odnosu na 2008. godinu, kao posljednje godine pred reformu politike oporezivanja duhanskih prerađevina i usklađivanja sa standardima EU, pokazuje da je cijena prije oporezivanja pala na historijski minimum. U odnosu na 2008.g. duhanske kompanije su *de facto* izgubile 2/3 prihoda (Grafikon 5). Međutim, domaća industrija je više pogođena od uvoznika. Gubici domaće industrije u 2020. u odnosu na 2010. dosežu i do 85,6% prihoda, dok su gubici uvoznika oko 60% prihoda.

Grafikon 4. Struktura vrijednosti tržišta duhanskih prerađevina



Grafikon 5. Kretanje strukture vrijednosti tržišta u odnosu na 2008

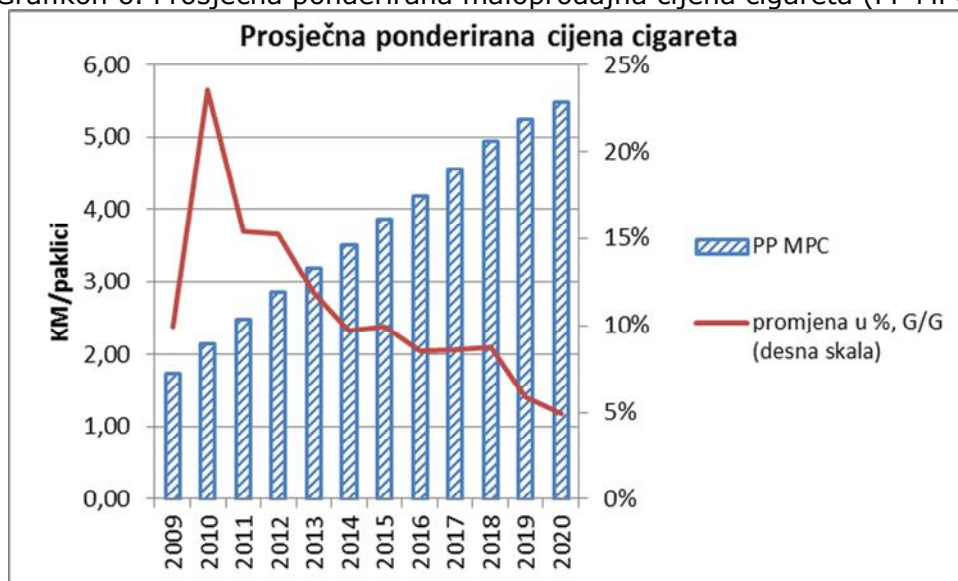


Maloprodajne cijene cigareta

Kontinuirano povećanje akciza na cigarete donijelo je brzi rast prosječne ponderirane maloprodajne cijene cigareta (MPC). U odnosu na 2008. prosječna ponderirana cijena je povećana za 248%. Najveći skok je zabilježen u 2010. zbog primjene novog Zakona samo u drugom polugodištu 2009. Kasnije dolazi do usporenijeg rasta, na prvom mjestu, zbog visoke osnovice za poređenje (Grafikon 6). Drugi razlog za takav trend je i obim prevaljivanja dodatnog poreznog tereta na kupca. Obim prevaljivanja dodatnog poreznog tereta na kupca ovisi o elastičnosti potražnje za dobrima. Ukoliko se radi o dobrima sa elastičnom potražnjom prevaljivanje poreznog tereta će proizvesti snažan pad potrošnje dobara. Ukoliko se radi o dobrima sa neelastičnom potražnjom (npr. luksuznim dobrima, lokalnim dobrima, dobrima koja izazivaju ovisnost, poput cigareta, alkohola i sl) prevaljivanje dodatnog poreznog tereta na prodajne cijene uglavnom ne dovodi do bitnijeg pada potrošnje dobara. Značajan faktor za prevaljivanje poreznog tereta je i stanje konkurencije na tržištu. U uvjetima postojanja monopola na tržištu prevaljivanje poreznog tereta na kupce neće ugroziti potražnju. S druge strane, u uvjetima postojanja značajne konkurencije kompanije mogu da se bolje pozicioniraju na tržištu ili preuzmu tržište konkurenata ukoliko ne prevaljuju dodatne porezne terete na prodajne cijene. Međutim, politiku dampinških cijena u dužem periodu mogu voditi samo

financijski snažne kompanije, koje mogu podnijeti umanjenu dobit zbog preuzimanja dijela ili cjelokupnog dodatnog poreznog tereta. Indikativno je da je do rasta maloprodajnih cijena cigareta od 4,9% u prosjeku došlo i u 2020.g., iako te godine zbog završetka harmonizacije sa EU nije bilo povećanja specifične akcize, a zabilježen je i katastrofalni pad prodaje zbog pandemije.

Grafikon 6. Prosječna ponderirana maloprodajna cijena cigareta (PP MPC)

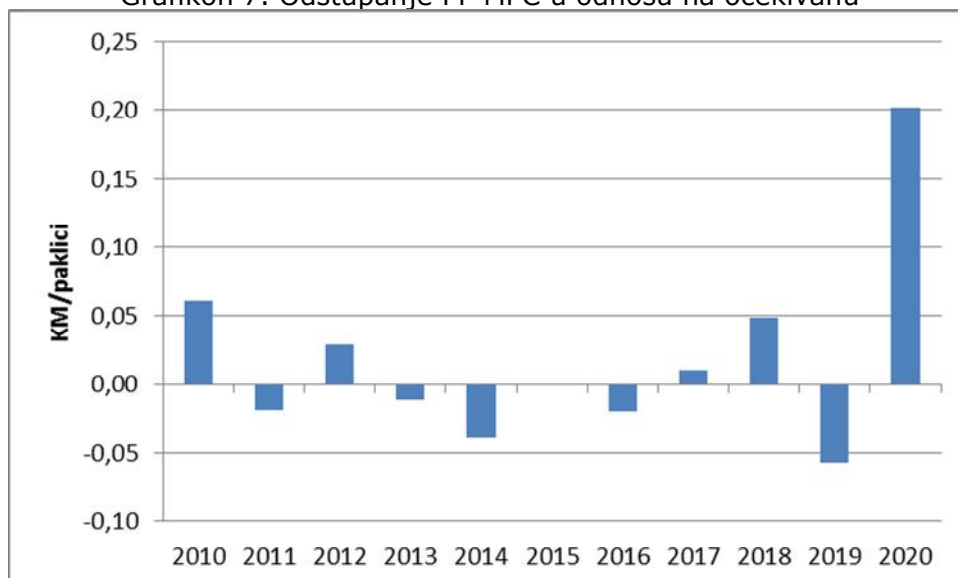


Grafikon 7. pokazuje da su kompanije iz duhanske industrije u prethodnih deset godina u nekoliko navrata koristile neelastičnu potražnju za cigaretama da povećaju maloprodajne cijene cigareta iznad novog poreznog opterećenja¹⁰. Prije izmjene Zakona to se desilo 2010. i 2012. godini, kada su u prosjeku povećale maloprodajne cijene cigareta iznad novog poreznog opterećenja.

S druge strane, više je godina u kojima su duhanske kompanije snosile dio novog poreznog opterećenja na teret svoje dobiti kako bi amortizirale njegov utjecaj na maloprodajne cijene. Može se pretpostaviti da je razlog za ovakvu politiku bila procjena rizika od pada prodaje u slučaju da su prevalili ukupan porezni teret na prodajne cijene. Međutim, može se reći i da su neke kompanije vodile svojevrsnu dampinšku politiku. Budući da se iz godine u godinu tržište duhanskih prerađevina smanjuje može se pretpostaviti da je dampinška cjenovna politika u 2011. korištena za bolje pozicioniranje kompanija na tržištu cigareta. Međutim, u periodu od 2013. do 2016, kada je došlo do erozije legalnog tržišta cigareta zbog rastuće legalne i nelegalne supstitucije cigareta duhanom, kompanije su se manjim prevaljivanjem novog poreznog tereta na cijene borile za očuvanje postojećeg udjela u tržištu. Imajući to u vidu iznenađuje povećanje cijena iznad novog poreznog opterećenja u 2017. i 2018. (Grafikon 7). Takva cjenovna politika je zasigurno bila razlog za pad količina cigareta u te dvije godine i stagnaciju vrijednosti tržišta cigareta (vid. Grafikon 2), a posljedično i prihoda. Može se pretpostaviti da je to bio razlog za promjenu cjenovne politike u 2019., kada je na teret dobiti kompanija preuzet najveći dio novog poreznog opterećenja (0,06 KM/paklici). Takav zaokret u cjenovnoj politici je rezultirao rastom vrijednosti tržišta cigareta od 4,8%, minimalnim padom količine cigareta od 1% i rastom prihoda od akciza od 6,5%.

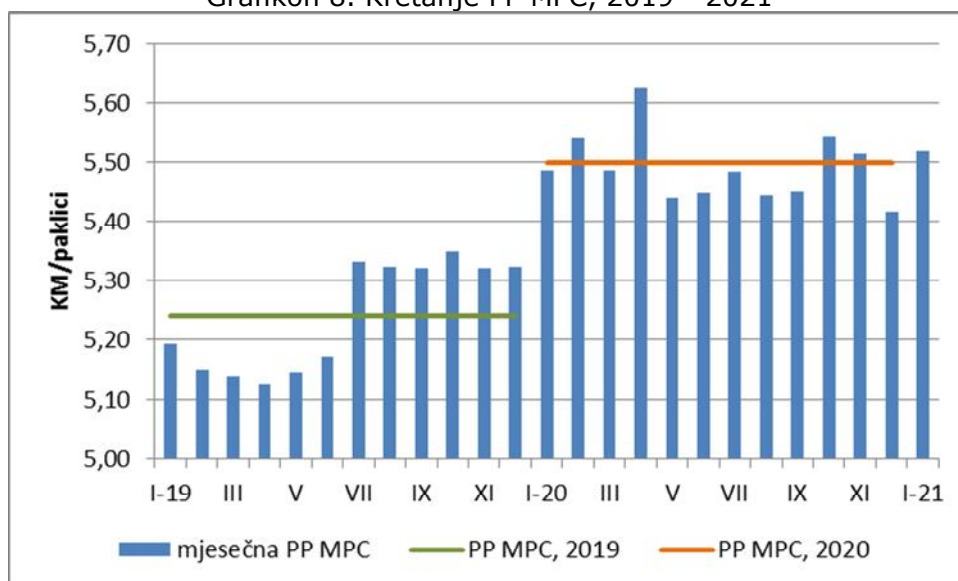
¹⁰ Novo porezno opterećenje uključuje povećanje specifične akcize (0,15 KM/paklici godišnje) i povećanje *ad valorem* akcize i PDV-a koje proizvodi povećanje specifične akcize zbog činjenice da u osnovicu za izračun *ad valorem* akcize i PDV-a ulazi specifična akciza.

Grafikon 7. Odstupanje PP MPC u odnosu na očekivanu



Proces harmonizacije akciza sa standardima EU je okončan u 2019. godini, tako da od 2020. nema povećanja specifične akcize na cigarete, a time ni eksternog razloga za povećanje maloprodajnih cijena u 2020. Međutim, kompanije su odmah početkom 2020. značajno povećale maloprodajne cijene cigareta, tako da je u aprilu 2020. prosječna ponderirana maloprodajna cijena cigareta za 0,30 KM/paklici viša nego u decembru 2019. (Grafikon 8). U prosjeku cijene cigareta su u 2020. povećane za 0,20 KM po paklici (vid. Grafikon 7).

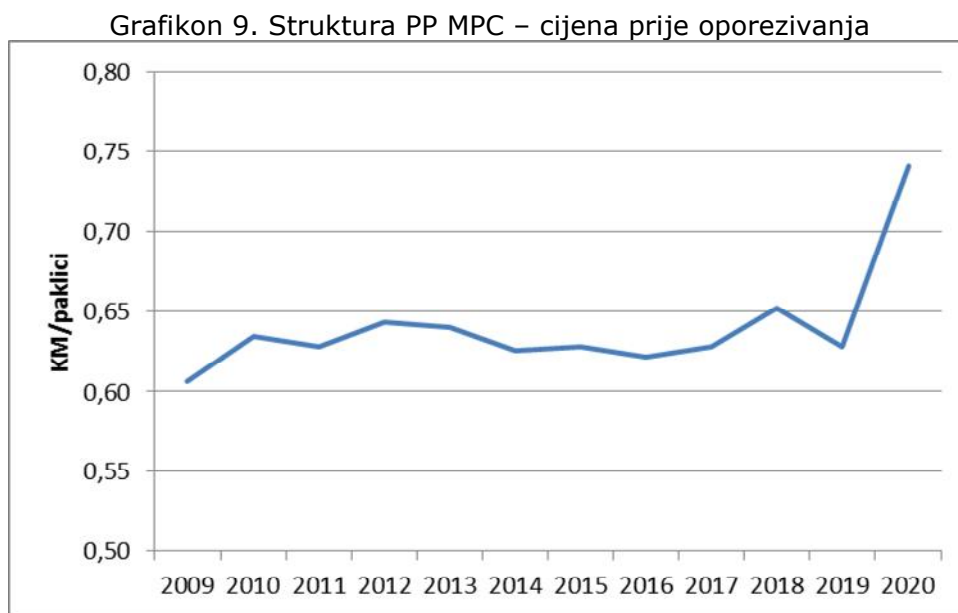
Grafikon 8. Kretanje PP MPC, 2019 - 2021



Čak i nakon što je bilo jasno da koronavirus nije prolazna pojava kompanije i dalje ne vrše znatnije korekcije na cijenama, bez obzira što je potražnja lokalnih potrošača za cigaretama zbog pandemije drastično smanjena, a potrošnja nerezidenata je svedena na minimum. Još veće iznenađenje u cjenovnoj politici kompanija predstavlja politika cijena u 2021.g. Iako ni 2021. godine nema povećanja akciza na cigarete prosječna ponderirana cijena cigareta u januaru 2021. je bila za 0,10 KM viša nego u decembru 2020, odnosno za 0,20 KM viša nego u decembru 2019. (Grafikon 8).

Analiza strukture prosječne ponderirane MPC cigareta ukazuje na zaključak da je cijena prije oporezivanja, koja sadrži cijenu koštanja i dobit/maržu, tek neznatno varirala, bez obzira na promjenu okolnosti. U međuvremenu je zbog velikog rasta cijena cigareta došlo do velikih promjena u strukturi cigareta, smanjen je broj brendova, više se ne proizvode jeftiniji domaći

brendovi, a raspon cijena između najjeftinijih i najskupljih cigareta se smanjuje. Međutim, visok rast cijena cigareta u 2020. imao je za posljedicu i značajan rast cijene prije oporezivanja, u prosjeku za 18% u odnosu na strukturu prosječne ponderirane MPC u 2019. (Grafikon 9).

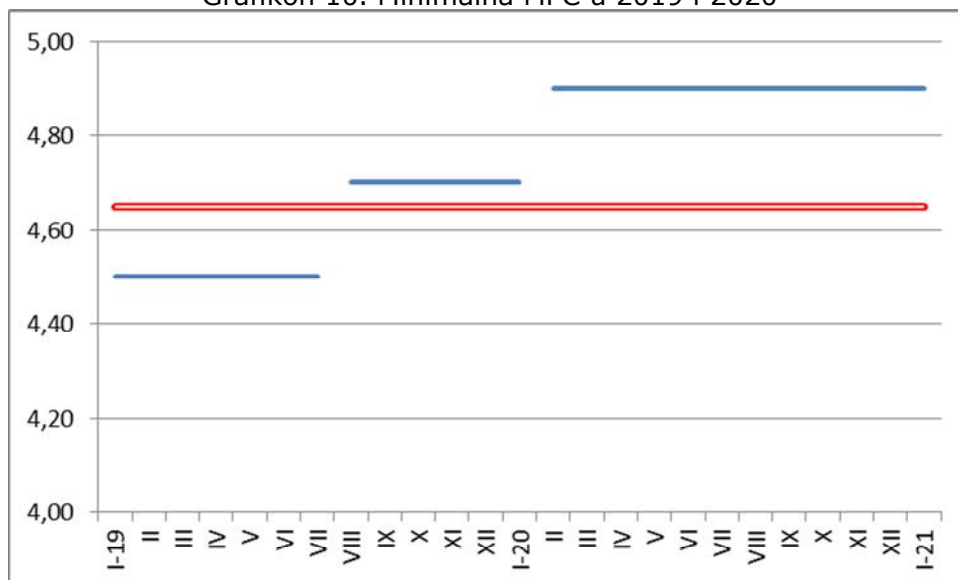


Visok procenat rasta cijene prije oporezivanja u strukturi PP MPC u 2020. je kumulativni rezultat rasta cijena cigareta i činjenice da je specifična akciza na cigarete ostala na nivou iz 2019. Međutim, iznos povećanja cijene prije oporezivanja je manji od povećanja PP MPC, jer je ono indirektno izazvalo i povećanje poreznog opterećenja u strukturi PP MPC u 2020. Naime, rast cijene prije oporezivanja povlači i rast *ad valorem* akcize i PDV-a u strukturi PP MPC, u čiju osnovicu za izračun ulazi i cijena prije oporezivanja. Budući da se radi o dvije sukcesivne fiskalne godine (2019/2020) nije vjerovatno da je u cijelosti uzrok tako nagloga rasta cijene prije oporezivanja rast cijena inputa (sirovine – duhana, radne snage, transporta, energije i dr.), već da se radi i o nastojanju da se poveća dobit/marža.

Iz gornje analize može se zaključiti o značaju cjenovne politike duhanskih kompanija, kako za njihovo poslovanje, tako i za javne prihode. Iznenaduje da su kompanije već prve godine perioda nakon harmonizacije akciza, kada nije bilo povećanja specifične akcize, povećale maloprodajne cijene, iako je godinama to bio razlog za osipanje legalne potražnje za cigaretama. Još veće iznenađenje je što je to urađeno kod najjeftinijih brendova. Time je grupacija legalnih potrošača sa najnižim dohocima podstaknuta da pređe na kupovinu na crnom tržištu duhana i cigareta. To pokazuju sljedeći podaci i izračuni:

Najniža MPC paklice cigareta u 2019. godini bila je 4,50 KM u periodu januar – juli 2019. (Grafikon 10). Potrebno je reći da je ta cijena bila ispod očekivane, nakon što bi se novo porezno opterećenje dodalo na najnižu MPC iz 2018. Korekcijom cijena sredinom 2019. godine najniža MPC je povećana na 4,70, nešto više nego što bi bila očekivana MPC, tako da je na nivou godine najniža MPC u 2019. u prosjeku bila na nivou očekivane od 4,65 KM. U ukupnoj količini paklica cigareta u 2019. brendovi sa najnižom MPC su imali udio od 21,4%. U 2020. najniža MPC paklice cigareta u januaru je bila 4,70 KM, a u ostalim mjesecima 4,90 KM (Grafikon 10). Ako se uzme u obzir da 2020. nije bilo povećanja specifične akcize najniža MPC je trebala ostati na nivou iz 2019. Ista najniža cijena je zadržana i u januaru 2021., ali je zbog povećanja cijena drugih brendova prosječna ponderirana cijena u januaru 2021. veća za 1,9% u odnosu na decembar 2020.

Grafikon 10. Minimalna MPC u 2019 i 2020



Iako viša MPC u uvjetima nepromijenjene akcizne politike donosi veći prihod (cijena prije oporezivanja) za kompanije potrebno je posmatrati šire. Poređenje elemenata najniže MPC u 2019. i najniže MPC u 2020 pokazuje da povećanje MPC od 4,3% donosi rast prihoda (cijene prije oporezivanja) od 22,1% (Tabela 4). Međutim, za ocjenu ukupnih efekata potrebno je uporediti vrijednost prodaje (količina x MPC) za najjeftinije brendove u obje godine. Povećanje najnižih cijena za 0,20 KM po paklici u 2020. je smanjilo prodaju te kategorije cigareta za 58,7%, čime je smanjen i ukupan prihod (cijena prije oporezivanja) kompanija na toj kategoriji za 9,1 mil KM. **U pogledu naplaćenih indirektnih poreza manjak na PDV-u iznosi 18,2 mil KM, a na prihodima od akciza čak 98,2 mil KM** (Tabela 4).

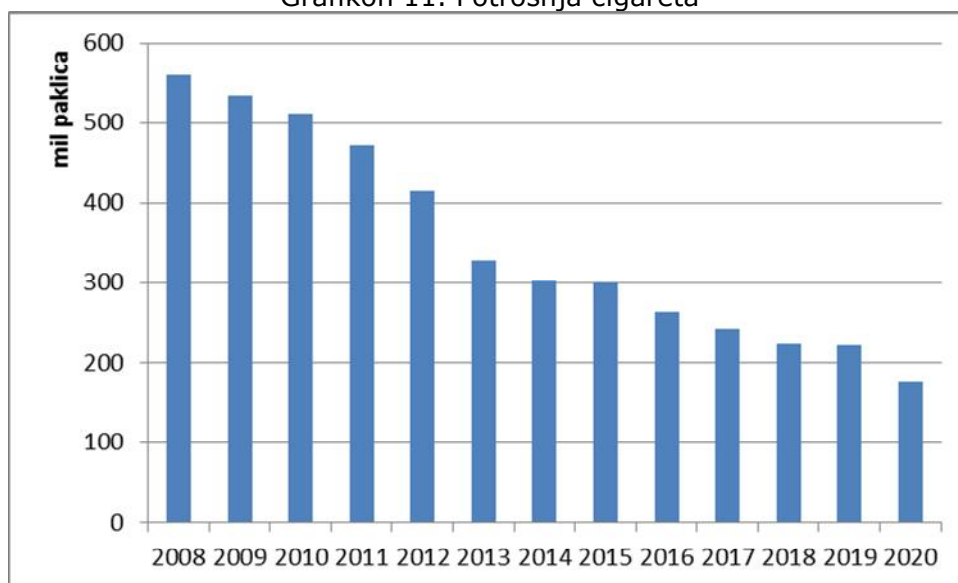
Tabela 4

Elementi MPC	min MPC 2019	min MPC 2020	promjena (u %)	promjena (u KM)
MPC	4,70	4,90	4,3%	0,20
PDV	0,68	0,71	4,3%	0,03
ad valorem akciza	1,97	2,06	4,3%	0,08
specifična akciza	1,65	1,65	0,0%	0,00
cijena prije oporezivanja	0,39	0,48	22,1%	0,09
Efekti:				
broj paklica (u mil)	46,9	19,4	-58,7%	-27,5
cijena prije oporezivanja (mil KM)	18,4	9,3	-49,6%	-9,1
PDV (mil KM)	32,0	13,8	-57,0%	-18,2
akcize (mil KM)	170,0	71,8	-57,8%	-98,2

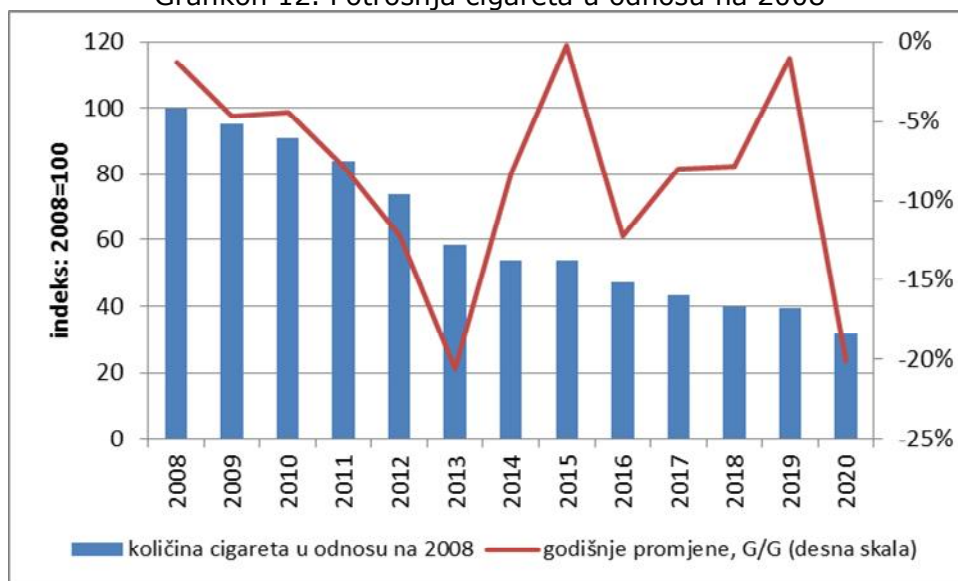
Potrošnja duhanskih prerađevina

Kontinuirani rast maloprodajnih cijena cigareta u BiH od 2009. godine je rezultirao snažnim padom legalne potrošnje cigareta¹¹ (Grafikon 11). Prve dvije godine od uvođenja posebne akcize potrošnja cigareta, mjerena brojem izdatih akciznih markica, smanjivala se po stopi od 4,5% godišnje (Grafikon 12. - desna skala).

Grafikon 11. Potrošnja cigareta



Grafikon 12. Potrošnja cigareta u odnosu na 2008



Međutim, već 2011. dolazi do ozbiljnog pogoršanja trendova, koji su nastavljeni i u 2012. godini, da bi u 2013. godini došlo do dramatičnog pada potrošnje od 20,6%. Mjere nove akcizne politike su za samo pet mjeseci primjene u 2014. stabilizirale pad potrošnje cigareta na 8,3%. Međutim, nastavak harmonizacije stope akcize sa standardima EU je već 2016. donio snažan pad potrošnje cigareta od 12,3%. U 2017.g., potrošnja cigareta u BiH je pala za 8% u odnosu na 2016. godinu. Veći pad potrošnje je ublažen rastom potrošnje nerezidenata (dijaspore, turista), te prekograničnog i tranzitnog prometa cigareta i ostalih roba u ljetnjoj sezoni, podstaknutog nižim cijenama derivata nafte u odnosu na zemlje u okruženju. Trend stabilizacije potrošnje cigareta je zadržan i u 2018. i 2019. godini, bez obzira na rast maloprodajnih cijena zbog povećanja specifične akcize na cigarete. U 2019. godini potrošnja

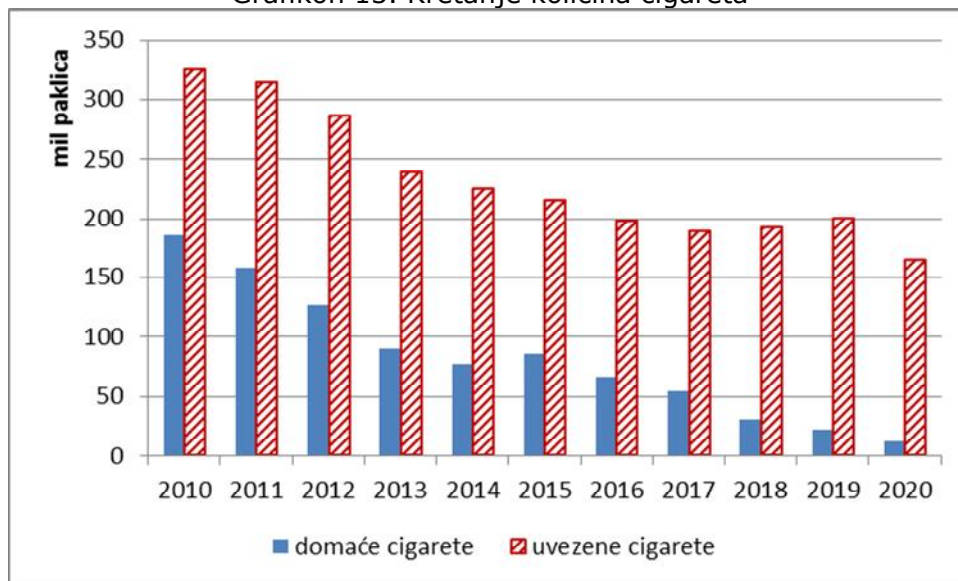
¹¹ Potrošnja cigareta se u svrhu analize mjeri količinom i strukturom izdatih akciznih markica.

brendiranih cigareta na legalnom tržištu iznosi samo 40% potrošnje iz 2008. godine. U 2020. godini zabilježen je oštar pad potrošnje cigareta od 20,1%, na prvom mjestu zbog povećanja maloprodajnih cijena, te zbog negativnog utjecaja restriktivnih mjera za sprječavanje širenja pandemije COVID-19 virusa u BiH i EU na potrošnju cigareta domicilnog stanovništva i nerezidenata.

Kontinuirano povećanje akciza na cigarete imalo je za posljedicu supstituciju cigareta duhanom za pušenje. Supstitucija je eskalirala u 2013. godini kada je zabilježen ozbiljan pad prihoda od akciza na cigarete. Nova akcizna politika oporezivanja duhana za pušenje iz 2014. podrazumijevala je drastično inicijalno povećanje akciza na duhan za pušenje, te kontinuirano usklađivanje sa akcizama na cigarete u narednim godinama. Drakonski porast poreza na duhan za pušenje rezultirao je velikim padom potrošnje oporezovanog duhana za pušenje. Potrošnja brendiranog duhana za pušenje u 2015. je smanjena za 89,4% u odnosu na 2014. Očigledno je da su veliki rast maloprodajnih cijena duhana za pušenje i mjere na suzbijanju nelegalne proizvodnje i prodaje cigareta destimulirale potrošače da kupuju legalni duhan za pušenje, te su se okrenuli potrošnji cigareta. Međutim, već u 2016. zbog povećanja cijena cigareta dolazi do snaženja supstitucije cigareta duhanom za pušenje, u čemu je prednjačila potrošnja uvoznog brendiranog duhana za pušenje. Količina duhana za pušenje je povećana za 31% u odnosu na 2016., pri čemu je rast količina uvezenog duhana bio čak 120%. U posljednje četiri godine primjetan je oscilirajući trend. U 2017.g. zabilježen je umjeren rast količina duhana za pušenje od 8,3%. To je, ujedno, posljednja godina u kojoj je zabilježen rast količina domaćeg duhana. U 2018. godini je bio zabilježen pad od 29,6%., u 2019. godini rast od 17,1%, a u 2020. pad od 2,2%.

Posljednjih godina, nakon okončanja privatizacije domaće duhanske industrije drastično se promijenila struktura količina cigareta i duhana stavljenog u promet na tržište BiH na štetu domaće industrije, čija je proizvodnja potpuno marginalizirana¹², do potpunog nestanka¹³.

Grafikon 13. Kretanje količina cigareta



Grafikon 13. pokazuje strukturu cigareta stavljenih u promet od 2010. godine. Primjetan je pad količina, međutim, pad količina uvezenih cigareta je nominalno i relativno manji nego kod domaćih cigareta.

U 2020. godini količina uvezenih cigareta odgovara polovini broja uvezenih cigareta u 2010., dok kod domaćih cigareta zadržano je svega 7% proizvodnje iz 2010. Nominalno, domaćih cigareta je manje na tržištu za 173,6 mil paklica, a uvezenih za 161,5 mil paklica. Može se

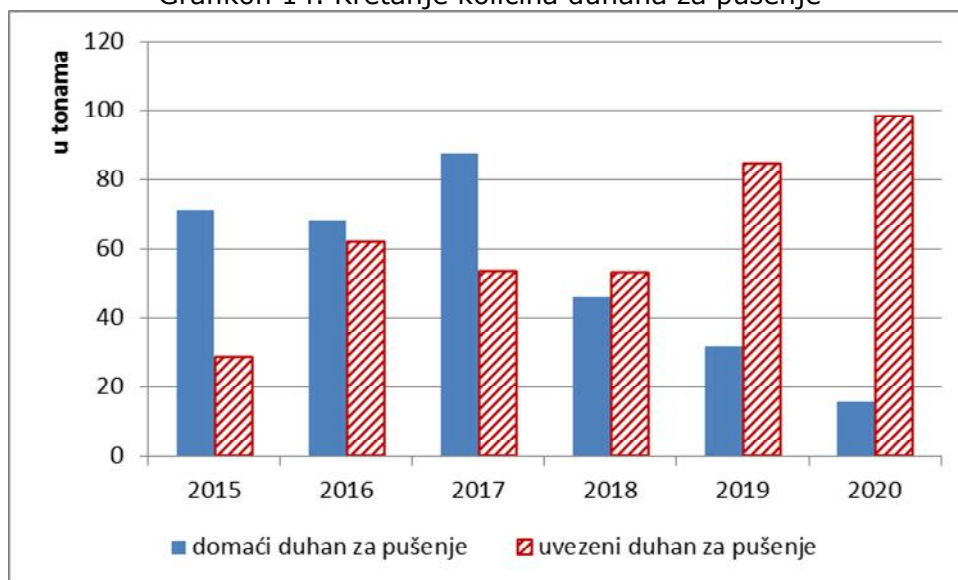
¹² FDS

¹³ Fabrika duvana u Banjaluci

zaključiti da su uvozne cigarete u potpunosti apsorbirale domaću proizvodnju do njenog nestanka.

Slični trendovi su zabilježeni i u strukturi duhana za pušenje. U vrijeme snažne porezne evazije, prije izmjena Zakona, domaća industrija se fokusirala na prodaju duhana za pušenje. Međutim, u posljednje četiri godine primjetna je snažna erozija proizvodnje domaćeg duhana, na jednoj strani, te snažni rast uvoza duhana za pušenje na drugoj strani (Grafikon 14). U svakom slučaju, promjene u strukturi tržišta duhanskih prerađevina koje podrazumijevaju rast segmenta duhana za pušenje za posljedicu imaju manju naplatu prihoda od akciza zbog manjeg poreznog opterećenja u odnosu na cigarete.

Grafikon 14. Kretanje količina duhana za pušenje



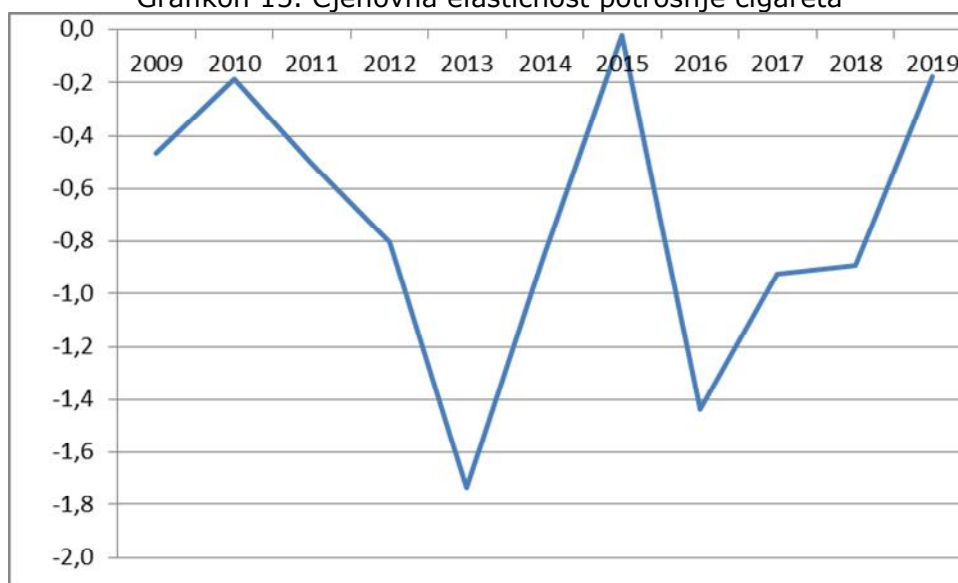
Podaci o enormnom rastu uvoza papira za motanje cigareta, koji se po svojem načinu pakiranja (u obliku rolni, knjižica i cjevčica), mogu koristiti i za mašinsku proizvodnju cigareta, ukazuju ne samo na veliki obim supstitucije ručnim motanjem cigareta, već i na snažnu nelegalnu domaću proizvodnju neoporezivanih cigareta. Uvoz cigaret-papira je u stalnom porastu, bez obzira na veliki pad domaće proizvodnje cigareta. Za ilustraciju, uvoz cigaret-papira u obliku knjižica ili cjevčica u 2020. premašuje uvoz u 2013., dok je domaća proizvodnja cigareta u 2020. iznosila svega 14,4% domaće proizvodnje u 2013. Još radikalniji slučaj je uvoz cigaret-papira u rolnama, koji je u 2020. udvostručen u odnosu na 2013. **Očigledna diskrepanca između progresije u rastu uvoza cigaret-papira i sve manjih potreba domaće duhanske industrije po svojem obimu ukazuje ne samo na kupovinu cigaret-papira od strane fizičkih osoba, nego i na nelegalnu proizvodnju cigareta u BiH.**

Elastičnost potražnje cigareta

Na osnovu istraživanja više od stotinu studija o ponašanju potrošnje cigareta u uvjetima povećanja poreza u posljednjih pedeset godina ekonomisti su zaključili da je u većini država cjenovna elastičnost potrošnje iznosila $-0,4$. S druge strane, iz analiza Svjetske banke proizilazi da je cjenovna elastičnost potrošnje veća u manje razvijenim zemljama, te da se u slučaju cigareta kreće i do $-0,8$ ¹⁴.

U početnim godinama harmonizacije akciza sa standardima EU, imajući u vidu da je potrošnja cigareta cjenovno neelastična, pad potrošnje cigareta se kretao u projektiranim okvirima. Bez obzira na povećanje stope akciza na početku 2015. godine i suprotno teoriji elastičnosti kod oporezivanja i rezultatima istraživanja prakse u državama širom svijeta, porast cijena nije donio pad potrošnje cigareta, već je, naprotiv potražnja bila skoro potpuno neelastična (Grafikon 15). Slično je zabilježeno i u 2019., kada je i pored rasta cijena od 5,9% ostvaren pad potrošnje od svega 1%. Zbog enormnog pada količina cigareta u prometu 2020. od 20,1%, koji nije u korelaciji sa rastom cijena od 4,9%, navedena godina nije referentna godina za izračun elastičnosti.

Grafikon 15. Cjenovna elastičnost potrošnje cigareta



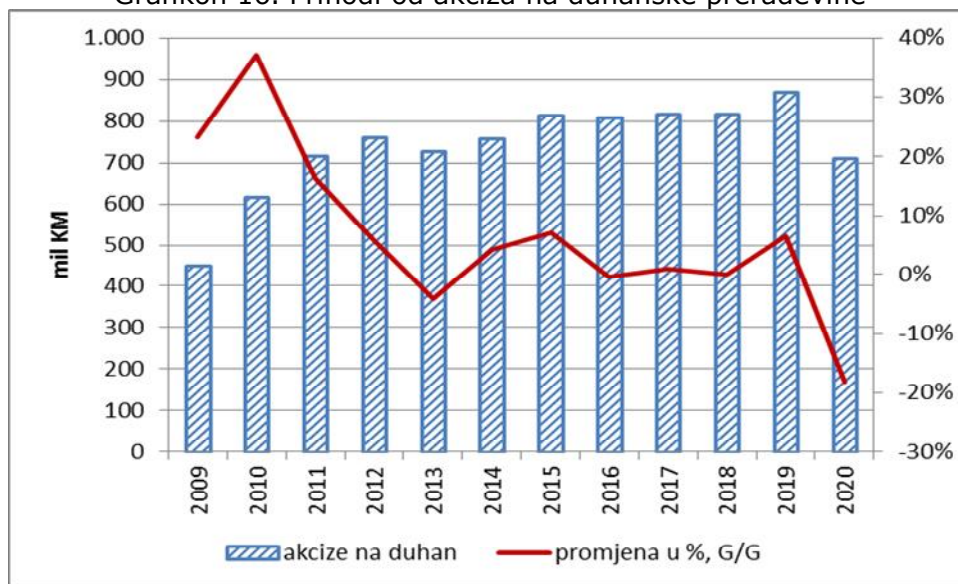
¹⁴ Više: Antić, D., 2015. „Implications of the taxation of tobacco in the European Union in the period 2005-2014“. *Financial Theory and Practice*, 39(3) 279-304. Institute for Public Finance, Zagreb.

ANALIZA PRIHODA OD AKCIZA

Trendovi

Erozija potrošnje cigareta iznad očekivane odrazila se i na prihode od akciza. BiH je prvih godina harmonizacije akciza zabilježila enorman rast prihoda, koji je počeo usporavati u 2012., da bi 2013. prihodi od akciza pali za 4,1% (Grafikon 16). Može se zaključiti da je u pogledu "praga izdržljivosti"¹⁵ potrošača očigledno 2013. bila prijelomna. Supstitucija cigareta duhanom samo je u manjoj mjeri kompenzirala značajne gubitke na prihodima od akciza na cigarete. Budući da se na ostale duhanske prerađevine naplaćivala samo *ad valorem* akciza (u visini od 42% maloprodajne cijene duhana) efekti naplate akciza na duhan za pušenje su bili krajnje skromni. U 2012.g. je naplaćeno 6,2 mil KM akciza, a u 2013.g. 28 mil KM, što predstavlja historijski maksimum za taj segment tržišta. Iako je nova politika akciza u 2014. u određenoj mjeri stabilizirala tržište cigareta, te je zabilježen rast prihoda od 4,3%, ostvarena naplata prihoda od akciza u nominalnom iznosu je odgovarala nivou prihoda iz 2012. godine koja je predstavljala historijski maksimum. Pozitivni trendovi u naplati akciza nastavljeni su i u 2015. godini. Ostvaren je rast od 7,1%, a ukupni nivo prihoda od akciza je premašio naplatu iz 2012. za 53,2 mil KM (Grafikon 16).

Grafikon 16. Prihodi od akciza na duhanske prerađevine



Međutim, efekti nove akcizne politike na naplatu prihoda iscrpljeni su već u 2016. Pod presijom rasta specifične akcize na cigarete, a u uvjetima sporog rasta ekonomije i agregatne potrošnje, jačanje crnog tržišta duhana i cigareta imalo je negativne posljedice po prihode od akciza, profitabilnost duhanske industrije i stabilnost tržišta duhanskih prerađevina. Navedeni trendovi su rezultirali manje naplaćenim prihodima od akciza u 2016. godini za 3,8 mil KM. U naredne dvije godine, i pored kontinuiranog rasta akciznog opterećenja koji je rezultirao rastom maloprodajnih cijena cigareta, naplata prihoda od akciza je bila stabilna, malo iznad naplate u 2015. U 2019.g. ostvaren je rast prihoda od akciza od 6,5%, što predstavlja historijski maksimum u nominalnom iznosu. Rast prihoda u toj godini dijelom je rezultat rasta potrošnje nerezidenata (dijaspore, turista, prekogranične potrošnje), što se vidi po sezonskoj shemi naplate akciza u kojoj dominiraju ljetni mjeseci, a dijelom preuzimanja većeg broja akciznih markica pred kraj te godine. Povod za takvu politiku je bilo povećanje maloprodajnih cijena cigareta od 1.1.2020. godine, te su duhanske kompanije preuzele veći broj akciznih markica kako bi se zadovoljila očekivana veća potražnja cigareta po starim cijenama. Stoga, dio prihoda od akciza očekivan u 2020. se *de facto* prelio u fiskalnu 2019. godinu (Grafikon 16).

¹⁵ Pojam koji se veže za tzv. Lafferovu krivu.

Imajući u vidu takvu poslovnu politiku lošija naplata akciza početkom 2020. je bila očekivana. U naredna tri mjeseca 2020. ostvarene su visoke mjesečne stope rasta naplate akciza (Grafikon 17), što je bilo iznenađujuće u uvjetima pandemije i primjene restriktivnih mjera koje su ograničile ulazak nerezidenata i kretanje stanovništva unutar BiH. Međutim, treba imati u vidu da se ne radi o stvarnoj potrošnji, jer se akcize plaćaju *ex ante*, pri preuzimanju akciznih markica, a količina akciznih markica koje se preuzimaju, a time i naplata akciza, ovisi o percepciji velikih duhanskih kompanija o budućoj potrošnji duhanskih prerađevina u BiH. Iz tog razloga u prvom kvartalu 2020. ostvaren je rast prihoda od akciza na duhanske prerađevine od 9%, dok su optimistična očekivanja u vezi sa okončanjem pandemije dovela do povećane naplate akciza i u aprilu. Međutim, kako se pandemija nastavila i narednih mjeseci pad potražnje je primorao kompanije da korigiraju poslovne planove, što je rezultiralo drastičnim smanjenjem broja izdatih akciznih markica, te, posljedično, padom naplate akciza u drugom kvartalu od 34,7%.

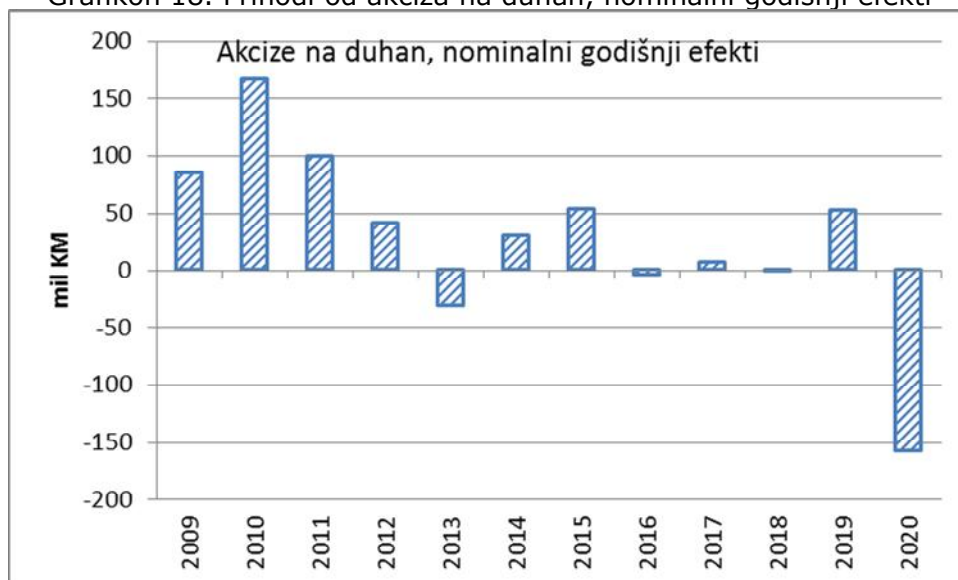
Grafikon 17. Trendovi u naplati akciza na duhan u 2020



Posljedice restrikcija kod ulaska nerezidenata u BiH¹⁶ tokom ljetne sezone su bile katastrofalne za naplatu prihoda od akciza. Mjesečne stope pada naplate akciza u trećem kvartalu kretale su se između -17% i -30%, što je na nivou kvartala donijelo pad od 25,8%. U četvrtom kvartalu nastavljeni su negativni trendovi. Nakon solidne naplate u novembru očekivalo se da će u decembru nastupiti oporavak. Međutim, novi val pandemije i masovno „zaključavanje“ članica EU onemogućilo je masovniji dolazak nerezidenata u BiH za vrijeme praznika, što je dovelo do pada potražnje za cigaretama, a time i naplate akciza na nivou četvrtog kvartala od 18,7%. Čak ni najava povećanja maloprodajnih cijena određenih brendova cigareta od 1.1.2021. nije mogla podstaknuti gomilanje zaliha kod potrošača, što je bila praksa prethodnih godina, te je, u konačnici, naplata akciza na duhanske prerađevine u 2020. godini bila manja za 18,2% u odnosu na 2019. godinu. Gubitak prihoda je bio enorman, čak 157,4 mil KM (Grafikon 18).

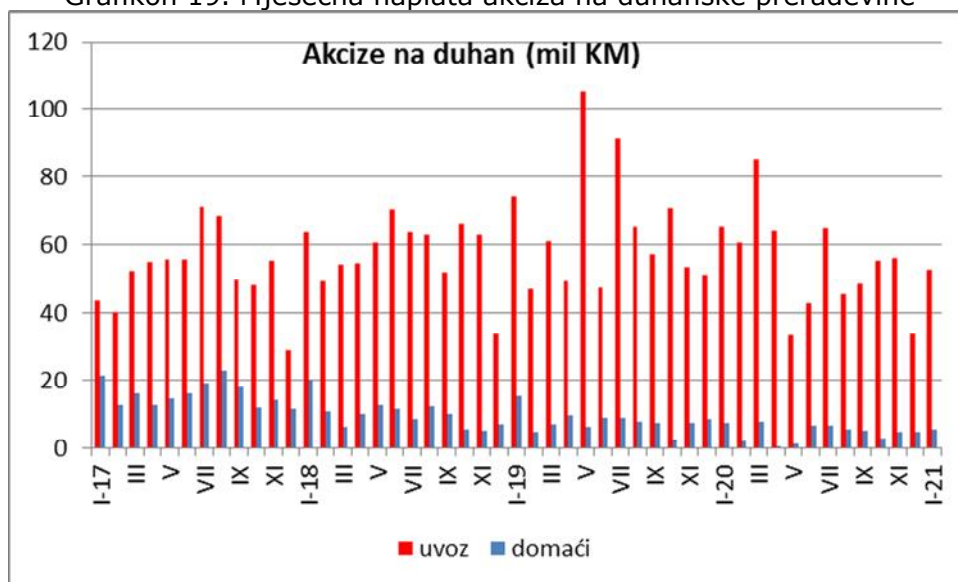
¹⁶ Odluke vlasti BiH u vezi ulaska u BiH i odluke EU u vezi sa vraćanjem građana EU sa putovanja u BiH

Grafikon 18. Prihodi od akciza na duhan, nominalni godišnji efekti



Loši trendovi su nastavljeni i u januaru 2021. Rast maloprodajnih cijena određenih brendova cigareta i ukupne okolnosti u vezi sa kretanjem stanovništva rezultiralo je padom naplate prihoda od 19,8% (Grafikon 19).

Grafikon 19. Mjesečna naplata akciza na duhanske prerađevine

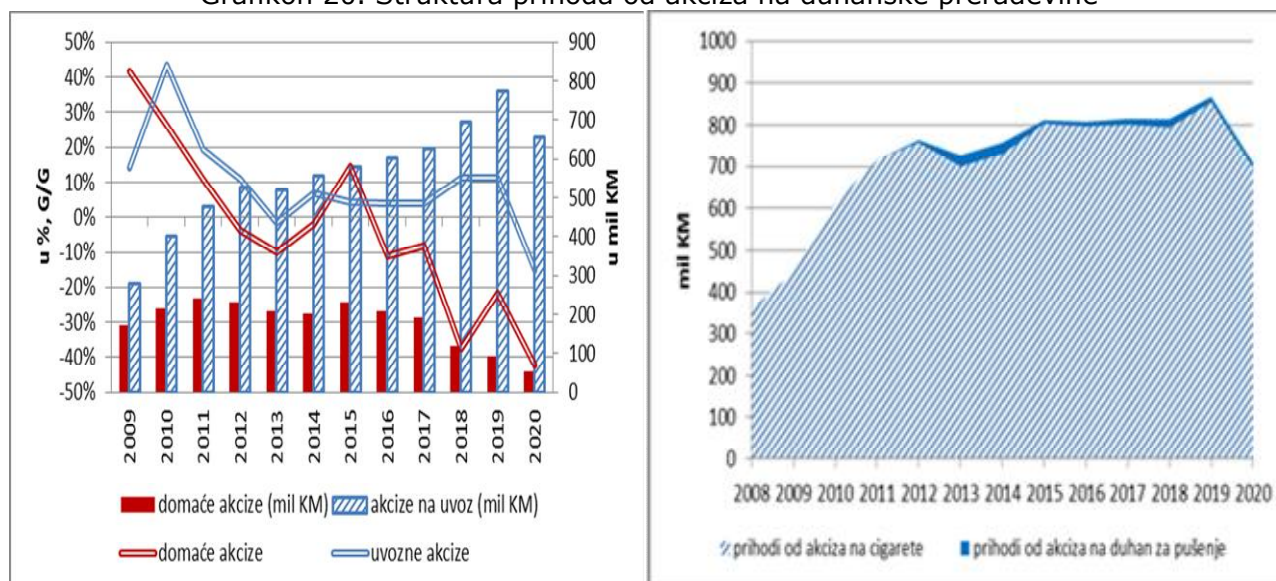


Struktura prihoda

Analiza strukture naplaćenih prihoda od akciza ukazuje na rastući trend kod naplaćenih akciza na uvezene prerađevine, te pad naplaćenih prihoda na domaće duhanske prerađevine (Grafikon 20, lijevo). Ukoliko se analizira struktura prihoda od akciza (domaće/uvozne kompanije) u 2015., kao prijelomnoj godini, dolazi se do zaključka da su domaće akcize u 2015. rasle po stopi od 14,7%, a uvozne 4,3% u odnosu na 2014. Međutim, ukoliko se naplata poredi sa 2012. situacija je obrnuta, domaće akcize su rasle samo 0,9%, a uvozne 9,7%. U strukturi gubitaka prihoda od akciza u 2013. od 31,3 mil KM udio domaćih kompanija je iznosio čak 70%, što je bilo nesrazmjerno njihovom udjelu u naplaćenim prihodima koji je iznosio oko 30%. Može se zaključiti da je domaća industrija u većoj mjeri bila pogođena trendovima na tržištu duhanskih prerađevina u odnosu na uvoznike. Osim manje efikasnosti poslovanja, koja ne ostavlja puno prostora za manevre sa maloprodajnim cijenama, razlog je i promjena politika domaće industrije, koja je pod pritiskom tekućih trendova težište poslovanja pomjerila

sa cigareta, koje donose veću dodanu vrijednost, a time i prihode od poreza, na posao sa duhanom. U suštini, poredeći sa 2012., od 53,2 mil KM dodatnih prihoda naplaćenih u 2015, samo 2,1 mil KM se odnosio na domaće kompanije, a na uvozne sve ostalo.

Grafikon 20. Struktura prihoda od akciza na duhanske prerađevine



Konačna privatizacija domaće industrije donijela je potpuni krah domaće proizvodnje, a time i naplate akcize na domaće duhanske prerađevine. Ukupno naplaćena akciza na domaće duhanske prerađevine u 2020. je bila oko 40 mil KM manja nego u 2019, odnosno, u visini od svega 22,5% naplate iz 2011. godine. To znači da su gubici prihoda od akciza na domaći duhan činili ¼ ukupnih gubitaka prihoda. S druge strane, i pored velikih gubitaka, naplata akciza na uvozne prerađevine je bila 5% viša nego u 2017. godini. **Očigledno je da su uvoznici svoju tržišnu ekspanziju u BiH vršili na račun domaće duhanske industrije.** Međutim, prekompozicija unutar tržišta ima svoje granice, koje odgovaraju potpunom gašenju domaće proizvodnje.

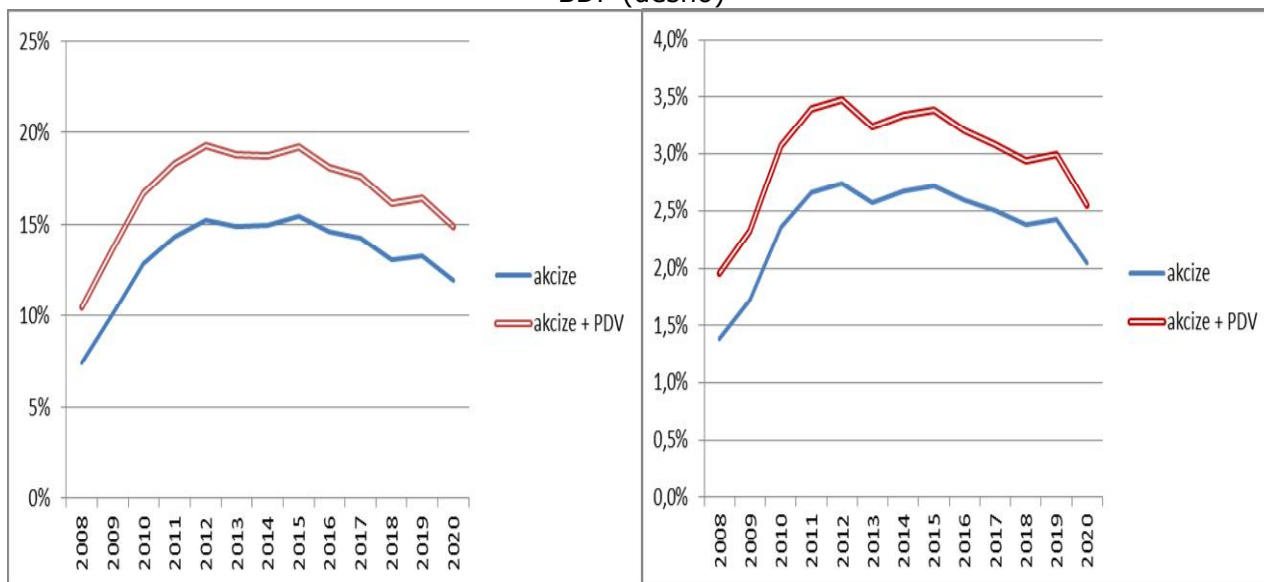
Za analizu efekata mjera nove akcizne politike značajna je i analiza strukture prihoda od akciza prema vrsti duhanskih prerađevina (Grafikon 20, desno). Prije eskaliranja porezne evazije udio prihoda od akciza na duhan za pušenje je bio zanemariv, a 2013. iznosio je 3,9%. Mjere akcizne politike su dovele do smanjenja prihoda od akciza na duhan za pušenje. U 2014.g. udio ovih prihoda u ukupnim akcizama je bio smanjen na 3,7%, a u 2015. na svega 1%. Rast akciznog opterećenja cigareta u naredne dvije godine podstaknuo je korištenje duhana za pušenje i pored činjenice da je iz godine u godinu, prema novoj politici, raslo i akcizno opterećenje te grupacije duhanskih prerađevine. U naredne tri godine bilježe se visoke stope rasta naplate akciza na duhan za pušenje, no, u nominalnom iznosu značajno niže nego u 2013. godini. U 2019. i 2020. godini je naplaćeno samo oko 13-14 mil KM akciza, što predstavlja samo polovinu iznosa naplaćenog u 2013. godini.

Značajnost prihoda od akciza

Prihodi od akciza na duhanske prerađevine u svim ekonomijama predstavljaju izdašan izvor prihoda budžeta. U BiH prihodi od akciza na duhan su do primjene novog Zakona o akcizama imali udio u ukupnim indirektnim porezima 7-8%. Početak harmonizacije sa standardima EU doveo je i do povećanja značajnosti prihoda od akciza na duhan.

Rast prihoda od akciza na duhanske prerađevine u prvim godinama harmonizacije sa standardima EU je povećao udio u indirektnim porezima na maksimalnih 15,4% 2015.g.. U 2019. godini, u kojoj je naplaćen najveći iznos prihoda do sada, udio je bio 13,3%. Može se zaključiti da su prihodi od indirektnih poreza posljednjih godina brže rasli od naplate akciza na duhanske prerađevine, a glavni razlog je povećanje stope namjenske putarine od 1.2.2018. godine. U 2020. udio prihoda od akciza na duhanske prerađevine je pao na svega 12%, što ukazuje da je pad mnogo veći nego kod ostalih grupa poreza (Grafikon 21, lijevo). Udio akciza na duhan ovisi ne samo o naplati akciza, već i o tempu rasta ostalih prihoda, na prvom mjestu PDV-a, koji povećavaju osnovicu za poređenje. Ukoliko se uključe i pripadajući prihodi od PDV-a, koji se ubiru na duhanske prerađevine, **udio prihoda koji se ubiru od potrošača cigareta i duhana u BiH u periodu 2011-2016 iznosio je 18-19% prihoda od indirektnih poreza** (Grafikon 21, lijevo, "akcize+PDV").

Grafikon 21. Prihodi od poreza na duhanske prerađevine kao % indirektnih poreza (lijevo) i % BDP (desno)



Izvor: Podaci o BDP – Agencija za statistiku BiH; procjene BDP za 2020 – Direkcija za ekonomsko planiranje, septembar 2020

Povećanjem prihoda od putarine taj udio je pao na 16%, a u 2020. na 14,9% ukupnih indirektnih poreza. Mjereno % BDP, akcizno opterećenje duhanskih prerađevina je poraslo sa 1,4% BDP, koliko je iznosilo 2008., na maksimalnih 2,7% BDP u periodu 2012-2015. U 2019. akcizno opterećenje je iznosilo 2,4% BDP, a u 2020. samo 2% BDP (Grafikon 21, desno). Ukupan udio poreza na duhanske prerađevine (akcize + PDV) u poreznoj strukturi mjereno % BDP kretao se od maksimalnih 3,5% BDP 2012. do minimalnih 2,6% 2020. godine (Grafikon 21, desno, "akcize+PDV").

FAKTORI NAPLATE AKCIZA NA DUHANSKE PRERAĐEVINE

Imajući u vidu rastući značaj akciza na duhan oscilacije u naplati ove vrste akciza ne samo da determiniraju efekte naplate prihoda od indirektnih poreza od strane UIO i fiskalne bilanse svih nivoa vlasti u BiH, već i sezonsku shemu naplate prihoda od indirektnih poreza i shemu financiranja budžeta. S obzirom da tržište duhana u BiH u suštini drži tek nekolicina velikih kompanija, koja uplaćuje cca 1 mlrd KM prihoda od indirektnih poreza godišnje, može se zaključiti da naplata prihoda od indirektnih poreza i dinamika financiranja budžeta uveliko ovisi o njihovim poslovnim odlukama. Analiza je pokazala da **stabilizacija politike oporezivanja ipak nije od presudnog značaja za stabilnost naplate prihoda od indirektnih poreza upravo zbog nepredvidive politike kompanija**. Nemogućnost predviđanja poslovnih poteza kompanija u uvjetima kontinuiranog povećanja poreza na cigarete i duhan unosi visok stepen neizvjesnosti u projekcije prihoda od indirektnih poreza i projekcije budžeta svih nivoa vlasti. Na eroziju prihoda od akciza na duhanske prerađevine utjecalo je više faktora:

i. Harmonizacija akciza sa standardima EU

Politika oporezivanja duhanskih prerađevina mora se staviti u kontekst evropskog puta BiH, budući da predstavlja sastavni dio *acquis-a*. Veliki problem za usklađivanje sa *acquis-om* u području oporezivanja predstavlja činjenica da su minimalne stope akciza u EU bile daleko iznad stopa u BiH u momentu izrade novog Zakona u BiH. Za ocjenu efikasnosti procesa harmonizacije akciza na duhanske prerađevine sa standardima u EU potrebno je imati u vidu tri činjenice.

Prvo, za razliku od većine ostalih uvjeta koji se odnose na usklađivanje zakonodavstva, pa i usklađivanja sa PDV Direktivom, usklađivanje akcizne politike je daleko tegobnije. Zbog značaja prihoda od akciza za fiskalnu stabilnost zemlje naglo povećanje stopa akciza može proizvesti makroekonomske turbulencije u zemlji. Iz tog razloga su nove članice EU¹⁷ usklađivanje sprovodile dugi niz godina (7-10), balansirajući potrebu rasta akciza sa rastom stopa ostalih poreza (PDV-a i dr). Na primjer, Slovenija¹⁸ je usklađivala stopu akciza dva puta godišnje da bi do ulaska u EU dostigla dogovoreni minimum oporezivanja.

Drugo, potrebno je harmonizaciju akciza staviti u kontekst „šire slike“ evropskog puta. Usklađivanje akcizne politike samo je jedan od mnogobrojnih uvjeta na evropskom putu BiH. U vrijeme donošenja odluke o početku procesa harmonizacija akciza na duhanske prerađevine očekivalo se da će BiH postati članicom EU najdalje za deset godina. Isto tako, bilo je za očekivati da će se paralelno sprovoditi i druge nužne reforme koje će omogućiti ekonomski rast zemlje i uključivanje u financiranje iz fondova EU, što bi neutraliziralo rast akciznog opterećenja na naplatu prihoda. Međutim, nastao je raskorak u sprovođenju politika - neočekivano se desio zastoj, pa i blokada evropskog puta, a, s druge strane, harmonizacija akciza na duhanske prerađevine je tekla kontinuirano. Da se radi o povezanim reformama ukazuje uspješna harmonizacija akciza na duhanske prerađevine u Sloveniji. Slovenija je, paralelno sa ostalim reformama, započela harmonizaciju akciza na duhanske prerađevine 1.7.1999., te je svakih šest mjeseci do 1.1.2004. povećavala akcize na duhanske prerađevine do dogovorenog nivoa. Nakon ulaska u EU od 01.07.2004. do 01.01.2008. je jednom godišnje (01.07.) povećavala akcize da bi dostigla tadašnji minimum EU. Dakle, radi se od pet godina harmonizacije prije ulaska u EU i četiri godine harmonizacije nakon ulaska u EU, ukupno devet godina. Ako ovo imamo u vidu tada se može zaključiti da je desetogodišnji period harmonizacije u BiH (01.07.2009. – 01.01.2019.) odgovara dinamici harmonizacije u Sloveniji. No, ostale reforme sa evropskog puta BiH su zakazale, što je proizvelo negativne posljedice po prihode od akciza.

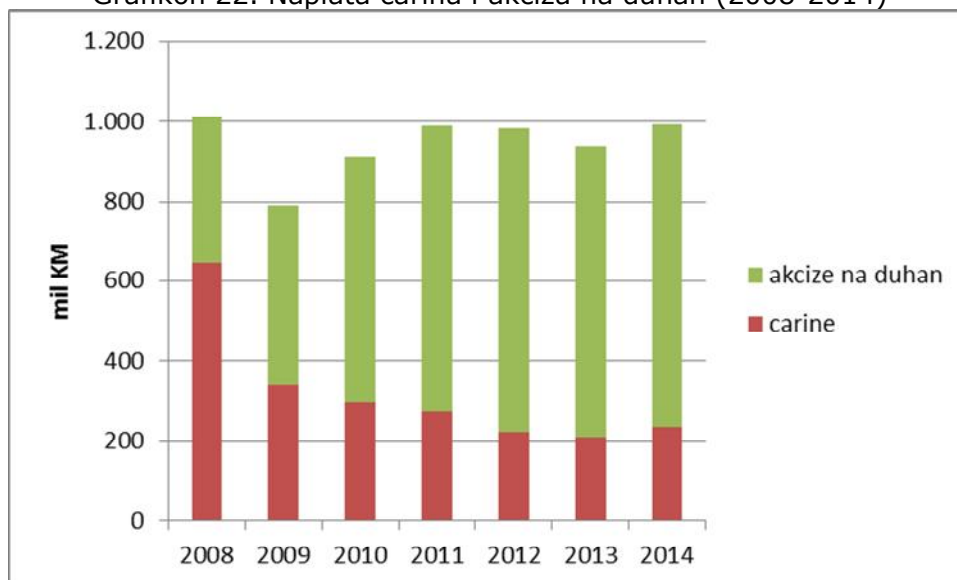
Treće, harmonizacija akciza sa standardima EU je bila nužna zbog neutraliziranja negativnih efekata primjene trgovinskog dijela Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju sa EU na prihode

¹⁷ Radi se o deset članica koje su pristupile EU u 2004, Bugarskoj i Rumuniji koje su pristupile 2007. i Hrvatskoj koja je pristupila 2013.

¹⁸ Zakon o trošarinah (uradno prečišćeno besedilo) (ZTro-UPB2), <http://www.pisrs.si/>

od indirektnih poreza, koji je podrazumijevao postepeno ukidanje carina na veliki dio uvoza iz EU u periodu 01.07.2008 – 2013. Treba imati u vidu da je primjena SSP započela u krajnje lošem trenutku, jer je cijeli svijet, pa i BiH, u četvrtom kvartalu 2008. bio pogođen pojavom globalne ekonomske krize, koja je puni zamah imala u 2009. Grafikon 24 pokazuje brzi tempo pada prihoda od carina, pogotovo u 2009. Zbog činjenice da se novi Zakon primjenjuje od 01.07.2009., rastom akciza na duhanske prerađevine u toj godini nadoknađeno je tek 28% gubitka prihoda od carina u 2009. u odnosu na 2008. Gubici prihoda od carina su nadoknađeni rastom prihoda od akciza na duhan tek u 2014. godini (Grafikon 22).

Grafikon 22. Naplata carina i akciza na duhan (2008-2014)



ii. Prilagođavanje ostalih aktera procesu harmonizacije akciza sa standardima EU

Prilikom analize implikacija harmonizacije akciza mora se voditi računa i o drugom ključnom igraču – duhanskoj industriji, a u slučaju BiH domaćoj industriji. Naime, domaća duhanska industrija se morala prilagoditi novim okolnostima, jer je dinamika rasta akciznog opterećenja bila predvidiva, zakonski definirana. Nakon uvođenja PDV-a 2006. porezno opterećenje cigareta (17% PDV) bilo je niže nego u vrijeme primjene poreza na promet (20% PP), što je donosilo ekstraprofit koji se trebao efikasnije ulagati, više vertikalnom ekspanzijom, od proizvodnje duhana do distribucije, nego horizontalnom diverzifikacijom poslovanja, ulaskom u druge djelatnosti. Bolje korištenje interne ekonomije, racionalnija i efikasnija ulaganja u glavnu proizvodnu djelatnost i okretanje domaćim proizvođačima duhana moglo je dijelom neutralizirati rast poreznih davanja od 2010. godine.

Značajnu ulogu bi imalo i stimuliranje domaće proizvodnje duhana od strane države, što bi sačuvalo domaću proizvodnju i pomoglo domaćoj duhanskoj industriji da prebrodi šokove zbog rasta akciza. Kako je sve navedeno izostalo, posljedice u vidu rasta crnog tržišta cigareta i duhana, dramatičnog smanjivanja domaće proizvodnje cigareta i pada naplate prihoda od akciza su bile neminovne.

Konačno, bolja saradnja državnih institucija i koordinacija aktivnosti agencija svih nivoa vlasti (poreznih, policijskih, inspekcijskih) na suzbijanju crnog tržišta uvijek predstavlja jedan od važnih preduvjeta za stabilnu naplatu akciza na duhanske prerađevine.

iii. Struktura prodaje cigareta

Posljednjih godina uočava se velika ovisnost naplate akciza na duhanske prerađevine o potrošnji nerezidenata. Tu se može razlikovati nekoliko podgrupa:

- dijaspora, koja posjećuje rođake u BiH najčešće ljeti i u vrijeme vjerskih i novogodišnjih praznika
- turisti, koji u sve većoj mjeri posjećuju BiH (vjerski, zimski/ljetni turizam)
- turisti u tranzitu prema Jadranskom moru
- prekogranična potrošnja, najčešće u pojasevima prema Hrvatskoj
- malogranična potrošnja osoba koje žive neposredno uz granicu sa BiH.

Treba imati u vidu da je i značajan dio domaće potrošnje duhanskih prerađevina do sada bio financiran indirektno iz doznaka iz inozemstva.

iv. Emigracija stanovništva

Liberalizacija tržišta rada u Njemačkoj i nekim drugim razvijenim članicama EU prouzročila je proces emigracije radnosposobnog stanovništva iz BiH, a potom i cijelih porodica. Prema podacima EUROSTAT-a broj izdatih boravišnih dozvola državljanima BiH u posljednjih nekoliko godina raste geometrijskom progresijom (Tabela 5). Prema podacima EUROSTAT-a glavni razlog za izdavanje boravišnih dozvola u EU u 2018. je bio rad (33.229 ili 61% svih dozvola), a ostalo školovanje, spajanje porodica i dr.

Tabela 5 Broj boravišnih dozvola izdatih prvi put državljanima BiH

	2015	2016	2017	2018
godišnja migracija	20.845	27.334	37.344	54.107
kumulativ	20.845	48.179	85.523	139.630

Izvor: EUROSTAT (Domazet, A., Domljan, V., Peštek, A., Hadžić, F. (2020). "Održivost emigracija iz Bosne i Hercegovine". Friedrich Ebert Stiftung. Sarajevo, <http://library.fes.de/pdf-files/bueros/sarajevo/16523.pdf>)

Ukoliko pretpostavimo da su sve osobe zadržane na radu i narednih godina ta brojka postaje dramatična (Tabela 5, „kumulativ“), pogotovo ukoliko se isti trend nastavio i u 2019. u pogledu broja izdatih dozvola prvi put (ukupno zaključno sa 2019. oko 200.000 dozvola, oko 120.000 za rad). Zbog pandemije pretpostavljamo da nije bilo većih emigracija u 2020. Budući da se radi o mlađim osobama takav proces se neminovno odražava i na potrošnju duhanskih prerađevina. Ako se uzme da je **samo 10% radnosposobnih osoba** koje su napustile BiH dnevno konzumiralo 1 paklicu cigareta u BiH, pod pretpostavkom da se radi o najjeftinijem brendu čija je maloprodajna cijena 4,50 KM/pak, **godišnji gubitak prihoda bi iznosio 18,4 mil KM** (gubitak prihoda od akciza 15,5 mil KM, a pripadajućeg PDV-a 2,9 mil). Budući da se radi o mnogo većem broju osoba koje su napustile BiH zbog posla gubitak prihoda je daleko veći. U prethodnim godinama je gubitak dijelom neutraliziran potrošnjom naših radnika pri njihovim posjetama BiH, no, zbog zatvaranja granica zbog pandemije u 2020. godini gubici prihoda su bili najveći.

v. Pandemija COVID-19

Pojava pandemije virusa COVID-19 negativno se odrazila na naplatu prihoda od akciza na duhanske prerađevine u 2020, a zbog neizvjesnosti u pogledu njenog trajanja negativni efekti će biti zabilježeni i u 2021, a vjerovatno i naredne godine. Utjecaj pandemije na prihode od akciza na cigarete je bio višestruk:

- Restriktivne mjere koje su vlasti u BiH donosile kako bi spriječile širenje pandemije odrazile su se na privatnu potrošnju građana. Pad dohotka i zaposlenosti stanovništva, smanjenje doznaka iz inozemstva, te strah od neizvjesnosti u pogledu trajanja pandemije, ograničavajući su faktori rasta potrošnje građana i u sferi duhanskih prerađevina;
- Pojava virusa COVID-19 snažno je pogodila i potrošnju nerezidenata. Zatvaranje granica ili ograničavanje kretanja, kako od strane BiH, tako i od strane zemalja u okruženju i članica EU. drastično je smanjila broj dolazaka nerezidenata, a ekonomska kriza, kao posljedica zatvaranja ekonomija imala je za posljedicu smanjivanje iznosa

doznaka iz inozemstva, što je utjecalo na smanjenje privatne potrošnje u BiH, uključujući i legalne potrošnje duhanskih prerađevina;

- Pandemija je na izravan način utjecala na potrošnju duhanskih prerađevina budući da u najvećoj mjeri pogađa respiratorni sistem. Zbog velikog broja oboljelih gubici prihoda su značajni. Imajući u vidu činjenicu da je pandemija najviše pogodila građane srednje i starije dobi može se pretpostaviti da su polovina njih bili pušači prije pandemije. Ukoliko pretpostavimo da se radi o 50,000¹⁹ građana koji su se zbog bolesti uzdržavali pušenja najmanje 60 dana, te da su prije pandemije pušili dnevno jednu kutiju najjeftinijih cigareta od 4,5 KM/pak, **gubici prihoda iznose cca 12,6 mil KM** u 2020. godini (prihoda od akciza 10,6 mil i PDV-a 2 mil KM). Svakako, duže bolovanje, veća potrošnja od jedne paklice dnevno, skuplje cigarete koje su se prije konzumirale ili prestanak pušenja još više povećava gubitak prihoda.

vi. Eksterna ograničenja potrošnje

Od 2021. realno je očekivati dalji pad potrošnje cigareta od strane nerezidenata zbog pogoršanja ograničenja u pogledu unosa duhanskih prerađevina u EU za građane iz trećih zemalja, koje je sa 10 paklica cigareta smanjeno na niži limit od 2 paklice po osobi bez plaćanja PDV-a i akciza. Ista ograničenja Hrvatska primjenjuje i za pogranične kupovine svojih građana u BiH, dok građani Hrvatske koji žive u pojasu do 15 km od granice mogu unijeti 25 kom cigareta dnevno²⁰. Navedeno ograničenje će značajno smanjiti „izvoz“ cigareta kupljenih u BiH od strane dijaspore, turista koji se vraćaju u zemlju prebivališta, turista u tranzitu, građana BiH na radu u EU i ostalih nerezidenata koji izlaze iz BiH, a time i naplatu akciza.

¹⁹ Broj zaraženih koronavirusom u BiH na dan 31.12.2020. iznosio je 111.642. Izvor: Ministarstvo civilnih poslova BiH, <http://mcp.gov.ba/publication/read/epidemioloska-slika-covid-19?pageId=3>.

²⁰ Izvor: Pravilnik o oslobođenju od poreza na dodanu vrijednost i trošarine za robu uvezenu u osobnoj prtljazi osoba koje putuju iz trećih država te za robu uvezenu kao mala pošiljka nekomercijalnog značaja, "Narodne novine", 146/2020.

ZAKLJUČCI I PREPORUKE

Analiza politike, trendova na tržištu i prihoda od oporezivanja duhanskih prerađevina u periodu 2009-2021, sa fokusom na 2020. pokazala je sljedeće:

- u posljednjih nekoliko godina primjetna je stagnacija, a u 2020. ogroman pad u naplati prihoda od akciza na cigarete;
- kontinuirani rast poreznog opterećenja cigareta rezultirao je značajnim padom legalnog tržišta i snažnim rastom crnog tržišta duhanskih prerađevina;
- proces harmonizacije akciza u BiH sa tekućim minimalnim standardom EU je okončan u 2019. godini, te u 2020. i 2021. godini nije bilo povećanja akciza na cigarete;
- bez obzira na okončanje procesa harmonizacije duhanske kompanije su u 2020. povećale maloprodajne cijene cigareta, koje nisu korigirali naniže ni kada je bio evidentan katastrofalan pad prodaje cigareta;
- duhanske kompanije su nastavile sa povećanjem maloprodajnih cijena cigareta i u 2021, bez obzira na pad prodaje u 2020. i činjenicu da je specifična akciza na cigarete na nivou iz 2019;
- struktura prodaje cigareta u BiH u velikoj mjeri ovisi o eksternoj potražnji nerezidenata, što se u vrijeme pandemije pokazalo slabom tačkom naplate akciza, ali i ukupnih indirektnih poreza;
- emigracija iz BiH radnosposobnog stanovništva i članova porodica negativno utječe kako na naplatu akciza na cigarete, tako i na ukupnu naplatu indirektnih poreza;
- neizvjesnost u pogledu dužine trajanja pandemije COVID-19 virusa odlaže oporavak potrošnje, a time i naplate prihoda od akciza;
- eksterna ograničenja potrošnje koje nameću zemlje u okruženju i članice EU u pogledu kretanja preko granica, te ograničenja u količini unosa cigareta u EU negativno će se odraziti na oporavak dijela prodaje cigareta nerezidentima.

U optičaju u javnosti dominiraju dvije, međusobno suprotstavljene ideje u vezi oporezivanja duhanskih prerađevina. Prva je da se smanje akcize na cigarete, kako bi se reduciralo crno tržište, a druga da se dio prihoda od akciza izdvaja za zdravstvene fondove, kako bi se ublažile negativne posljedice koje pušenje ima na zdravlje građana (tzv. negativne eksternalije) i na zdravstvene fondove. Druga ideja u osnovi se temelji na dodatnom oporezivanju duhanskih prerađevina, jer nije moguće preusmjeriti tekuću naplatu akciza u zdravstvene fondove. Naime, prihodi od akciza na duhanske prerađevine zajedno sa PDV-om i ostalim indirektnim porezima do sada su služili isključivo za financiranje budžeta svih nivoa vlasti u BiH, te bi njihovo, eventualno, usmjeravanje u zdravstvene fondove ugrozilo financiranje redovnih rashoda budžeta.

Kada se radi o opciji smanjivanja akciza na cigarete treba istaknuti da **nema garancija da će duhanske kompanije smanjiti maloprodajne cijene cigareta nakon smanjenja stope akciza**. Da je to tako pokazuju studije o smanjivanju stopa PDV-a sprovedene u EU. Osim iskustava EU i BiH ima vlastita iskustva u vezi ponašanjem obveznika u situaciji kada se smanjuju stope poreza, i to obveznika duhanskih kompanija. Imamo dva primjera iz nedavne prošlosti.

Prvi primjer je uvođenje PDV-a čija je stopa (17%) za 3 procentna poena manja od stope poreza na promet na akcizne proizvode koja je bila u primjeni do 2006. godine (20%). Iako je razlika u oporezivanju bila značajna to nije utjecalo na cjenovnu politiku duhanskih kompanija koje nisu smanjile maloprodajne cijene cigareta tokom perioda 2006 – 01.07.2009.

Drugi primjer je povećanje maloprodajnih cijena cigareta u 2020. i u 2021. iako je stopa specifične akcize na cigarete ista kao u 2019. Čak ni pojava pandemije i, posljedično,

katastrofalan pad prodaje cigareta, nije mogao utjecati na kompanije da vrate cijene na nivo iz 2019. Analiza je pokazala da je politika povećanja cijena najjeftinije kategorije cigareta u najvećoj mjeri doprinijela gubitku na prihodima od akciza u 2020. (vid. Tabelu 4). Iako povećanje cijene nije jedini faktor koji je doveo do oštrog pada prodaje cigareta u 2020. i prihoda od akciza ono se ne može zanemariti, jer se radi o najjeftinijim cigaretama koje konzumiraju osobe sa najnižim dohocima, čija je egzistencija u 2020. bila dodatno ozbiljno ugrožena restriktivnim mjerama koje su vlasti donosile u cilju suzbijanja pandemije. Cijene su u manjoj mjeri povećane i za određene brendove cigareta i u 2021, i pored neizvjesnosti i rizika koje nosi pandemija za plasman i poslovanje.

U javnosti se često bez dublje analize ponavlja ideja da BiH treba slijediti praksu Crne Gore koja podrazumijeva smanjenje akciza na cigarete. Analiza pokazuje da Crna Gora od 2014. godine sprovodi novu politiku oporezivanja koja podrazumijeva postepeno povećavanje specifične akcize na cigarete i smanjivanje *ad valorem* akcize na cigareta do 2024. godine. Navedena politika prekompozicije strukture akciza na cigarete bi trebala smanjiti utjecaj cijena na variranje naplate akciza²¹. To je, ujedno, na liniji sa praksom nekih članica koje vrše prekompoziciju strukture akciza u korist specifične akcize, s tim da ukupna akciza prati standarde EU. Prema propisanoj dinamici, u 2024. cigarete u Crnoj Gori biće oporezovane specifičnom akcizom u visini od EUR 47,50/1000 kom (u BiH je EUR 42,20/1000 kom) i *ad valorem* akcizom od 24,5%²². Međutim, potrebno je politiku oporezivanja sagledati i šire, jer je Crna Gora eventualni manjak prihoda od akciza nadomjestila višom stopom PDV-a, koja je 2018. povećana sa 19% na 21%. Ono što se može uočiti je desetogodišnja dinamika usklađivanja akciza sa minimalnom akcizom EU.

U svakom slučaju, efekti smanjenja akciza u ovom trenutku u BiH bili bi upitni, a politički odjek u pogledu nastavka evropskih integracija krajnje nepovoljan. Osim toga, potrebno je uvijek imati u vidu zahtjeve zdravstvenog sektora i stavove Svjetske banke o učinkovitosti visokih poreza za odvraćanje građana od pušenja, a da se, na drugoj strani, pojačaju aktivnosti na suzbijanju crnog tržišta.

Konačno, **analiza faktora lošije naplate akciza na duhanske prerađevine u 2020. ukazuje da nije sav manjak potrošnje legalnih cigareta završio na crnom tržištu.** Veliki manjak je dijelom rezultat sljedećih faktora koji značajno smanjuju legalnu potrošnju cigareta:

- velikog broja zaraženih koronavirusom koji su bili pušači;
- emigracije radnosposobnog stanovništva iz BiH;
- pooštavanja ograničenja iznošenja cigareta iz BiH u EU.

Posljednja dva faktora rezultiraju trajnim gubitkom legalne potrošnje cigareta, a time i naplate prihoda od akciza i PDV-a. Ujedno, navedeni faktori determiniraće potrošnju cigareta u BiH i u narednim godinama.

²¹ Primjer za to imamo u BiH. Iz izračuna u Tabeli 4 moglo se zaključiti da je porast cijena u 2020. u uvjetima nepromijenjene porezne politike ipak povećao porezno opterećenje paklice cigareta, budući da se PDV i *ad valorem* akciza obračunavaju na maloprodajnu cijenu sa uključenim porezima.

²² Izvor: Zakon o akcizama, prečišćeni tekst, Ministarstvo financija i socijalnog staranja Direkcija za izdavanje odobranje za obavljanje proizvodnje, obrade i prometa duvanskih proizvoda, <http://www.aduvan.co.me/>.