

Bosna i Hercegovina
Upravni odbor
Uprave za neizravno - 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 RAZDOBLJU 2009-2021

dr.sc. Dinka Antić

Banjaluka, ožujak 2021

Uvodne napomene

U travnju 2018. Odjeljenje za makroekonomsku analizu Upravnog odbora Uprave za neizravno (UO UNO) je izradilo opsežnu analizu implikacija politike oporezivanja duhanskih prerađevina u razdoblju 2009-2017.

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

UO UNO se opredijelio za treću opciju, a prijedlog izmjena Zakona o trošarinama uključivao je i obvezu analize implikacija predložene politike oporezivanja na koncu navedenog razdoblja moratorija. Zbog zastoja u radu Parlamenta BiH u vezi sa formiranjem vlasti u BiH nakon općih izbora 2018. godine prijedlog izmjena Zakona o trošarinama u BiH nije razmatran u Parlamentu BiH, a u međuvremenu UO UNO je usvojio odluke o utvrđivanju specifične i minimalne trošarine na cigarete i iznosa trošarine 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 trošarinom u visini od 176 KM/1000 cigareta, čime je BiH ispunila standarde EU koji se odnose na minimalnu trošarinu na cigarete od EUR 90/1000 cigareta. Drugo, nakon desetogodišnjeg razdoblja povećavanja trošarina na cigarete, koje je okončano dostizanjem zakonskog plafona za oporezivanje cigareta, posljednje dvije godine nije bilo izmjena trošarinske politike za cigarete. Treće, pandemija COVID-19 virusa se snažno negativno odrazila na naplatu trošarina na duhanske prerađevine u 2020., a time i na naplatu neizravnih poreza, imajući u vidu ponder prihoda od trošarina na duhanske prerađevine u strukturi ukupno naplaćenih neizravnih poreza. Četvrto, značajnost prihoda od trošarina za ukupnu naplatu neizravnih poreza je jako velika. U 2019. svaka šesta KM naplaćenih neizravnih poreza odnosila se na potrošnju duhanskih prerađevina. S druge strane, samo nekolicina obveznika, u biti uvoznika, uplaćuje prihode od trošarina i pripadajući PDV-e. Budući da kretanje značajnog iznosa prihoda od neizravnih poreza ovisi o poslovnim politikama velikih multinacionalnih duhanskih kompanija potrebno je sagledati njihove politike u vrijeme mirovanja trošarinske 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 trošarina u razdoblju 2009-2021, s fokusom na razdoblje mirovanja oporezivanja cigareta trošarinom i implikacije pandemije COVID-19 virusa na trendove u 2020. godini. Na koncu dokumenta prezentirani su zaključci, komentari i određene preporuke o pravcu kretanja politike oporezivanja duhanskih prerađevina u BiH.

SADRŽAJ

EVOLUCIJA POLITIKE OPOREZIVANJA	3
PREGLED STOPA TROŠARINA NA DUHANSKE PRERAĐEVINE	5
ANALIZA TRŽIŠTA DUHANSKIH PRERAĐEVINA.....	6
Trendovi u razdoblju 2009-2014	6
Trendovi u razdoblju 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 TROŠARINA	19
Trendovi	19
Struktura prihoda.....	21
Značajnost prihoda od trošarina.....	23
FAKTORI NAPLATE TROŠARINA NA DUHANSKE PRERAĐEVINE	24
ZAKLJUČCI I PREPORUKE	28

EVOLUCIJA POLITIKE OPOREZIVANJA

Osnovni pravni okvir tekuće politike oporezivanja duhanskih prerađevina predstavlja Zakon o trošarinama 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 trošarina na duhanske prerađevine je do 2005. godine bila u cijelosti u nadležnosti entiteta i Brčko Distrikta. U razdoblju do 2000. godine Federacija BiH (FBiH) je primjenjivala složen sustav oporezivanja duhanskih prerađevina. Na cigarete se plaćala trošarina u rasponu od 0,22 DEM do 2,30 DEM/pak, s tim da su domaće cigarete oporezovane najnižom stopom trošarine. 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 sustav 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 unutarnje harmonizacije neizravnih poreza³ u području trošarina 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* trošarinom u visini od 35% na maloprodajnu cijenu bez poreza na promet. Stjecanjem fiskalne autonomije i Brčko Distrikt je 2002.g. propisao identičnu stopu trošarine na duhanske prerađevine.

2005-2009

Reforma sustava neizravnog oporezivanja uključila je i prijenos nadležnosti za trošarinsku politiku sa razine entiteta na razinu BiH. Ipak, specifičnim načinom odlučivanja u okviru Upravnog odbora UNO, entiteti su, preko prava veta ministra financija, zadržali kontrolu nad trošarinskom politikom⁴. U odnosu na harmoniziranu entitesku politiku trošarina jedinstveni Zakon o trošarinama u BiH, koji je stupio na snagu 1.1.2005., donio je povećanje stope trošarine sa 35% na 49% maloprodajne cijene bez poreza na promet na sve duhanske prerađevine. Značajno povećanje stope trošarine, uz ostale pozitivne efekte jedinstvenog ubiranja neizravnih poreza na efikasnost naplate, dovelo je do enormnog rasta prihoda od trošarina 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 trošarina 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 trošarinama 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* trošarine u visini od 42% maloprodajne cijene cigareta i specifične trošarine po paklici cigareta. Iako se, na prvi pogled, može zaključiti da je došlo do nominalnog smanjenja stope trošarine, *de facto* nema promjene stope, već se radi o drugačijem obračunu trošarine koji u konačnici daje isto trošarinsko opterećenje⁵. Drugi novi element jeste uvođenje kategorije minimalne trošarine na sve cigarete od 2010.g., koja se veže za kategoriju „cjenovno najpopularnijih cigareta“⁶, kao referentnog brenda za primjenu minimalne stope trošarine. Uvođenje minimalne trošarine trebalo je onemogućiti pojavu

¹ „Službeni glasnik BiH“ br. 49/09.

² „Službeni glasnik BiH“ br. 49/14.

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

⁴ Ibid.

⁵ Osnovica za obračun trošarine 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*

dampinga kod cigareta nižih cjenovnih skupina. Vezivanje minimalne trošarine za najpopularniju cjenovnu kategoriju podrazumijeva ubiranje zagarantiranih prihoda od trošarina na sve brendove cigareta čija je maloprodajna cijena niža od najpopularnijih brendova. Treći element harmonizacije sa standardima EU je bilo usklađivanje minimalne trošarine sa minimalnom trošarinom u EU u visini od 64⁷ EUR ili 126 KM/1000 cigareta. Proces harmonizacije se osigurava kontinuiranim godišnjim povećanjem posebne (specifične) trošarine, 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* trošarinom u visini od 42% maloprodajne cijene, sa uključenim porezima.

2014-2019

Kontinuirano povećanje trošarine na cigarete povećavalo je jaz između poreznog opterećenja cigareta u odnosu na porezno opterećenje supstituta - duhana za pušenje, koje je ostalo na istoj razini 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 trošarina 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 trošarina i distorzija na tržištu duhana (jačanje crnog tržišta, krijumčarenja, nelegalne proizvodnje cigareta). Ujedno, proces redefiniranja trošarinske 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 trošarinske politike ujedno i primarni cilj, a da je drugi cilj poslužio za razvijanje tehničke platforme za implementaciju mjera nove trošarinske politike u BiH.

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

- oporezivanje duhana za pušenje specifičnom trošarinom;
- vezivanje rasta trošarinskog opterećenja duhana za pušenje za rast trošarinskog opterećenja cigareta;
- utvrđivanje minimalne trošarine na cigarete prema prosječnoj ponderiranoj cijeni cigareta i
- nastavak procesa harmonizacije trošarinskog 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 trošarine umjesto 'najpopularnije cjenovne kategorije cigareta' i
- povećanje minimalnih standarda EU, od kojih je za BiH najvažnija nominalna minimalna trošarina na cigarete u visini od 90 EUR/1000 kom cigareta.

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

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

2020-2021

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

PREGLED STOPA TROŠARINA NA DUHANSKE PRERAĐEVINE

Ad valorem (proporcionalna) trošarina:

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

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

Tabela 1: Specifična trošarina 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 trošarina 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 zagarantirane razine prihoda od trošarina.

Tabela 2: Minimalna trošarina 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 razdoblja 2010-2014 minimalna trošarina na cigarete se utvrđivala prema najpopularnijoj cjenovnoj kategoriji cigareta

Tabela 3: Trošarina 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 razdoblju 2009-2014

Novi Zakon o trošarinama u BiH od 1.7.2009. donio je inicijalno uvođenje specifične trošarine na cigarete u visini od 0,15 KM/paklici. Povećanje poreza u strukturi maloprodajne cijene (specifična trošarina + pripadajući dio PDV) očekivano je donijelo rast maloprodajnih cijena, iako su duhanske kompanije nastojale ublažiti "porezni udar" na cijene prevaljivanjem 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 (trošarina + 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 trošarinskog 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 trošarina 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 trošarina 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 promatranog razdoblja rast stope trošarina je osiguravao rast ukupnih prihoda od trošarina bez obzira na pad potrošnje. U početku su zabilježene visoke stope rasta prihoda od trošarina, 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%.

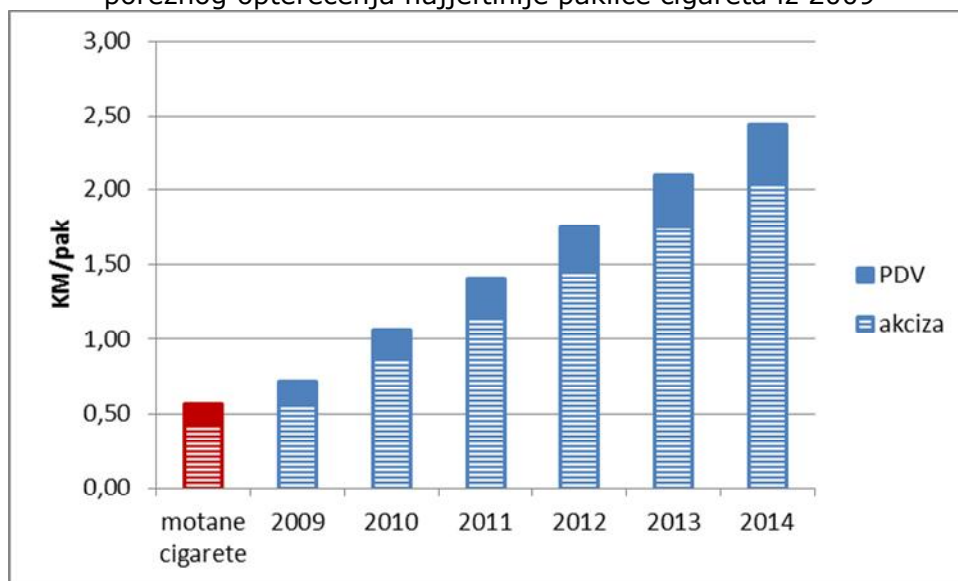
Osnovni uzrok pojavi gubitaka prihoda od trošarina jeste diferencirano oporezivanje cigareta i duhana na štetu cigareta. U prvim godinama jaz u poreznom opterećenju nije bio toliko značajan da bi potrošači odustali od cigareta i prešli na duhan za pušenje. Međutim, kako su rasle samo stope trošarine 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

⁸ Radi se o ukupnoj vrijednosti cigareta, sa uključenim porezima, prema podacima o izdanim trošarinskim markicama.

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

cigareta) i paklice najjeftinijih industrijski proizvedenih cigareta čija je cijena u momentu stupanja na snagu novog Zakona o trošarinama (1.7.2009) iznosila 1 KM.

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 trošarine na cigarete donijelo je snažni rast poreznog opterećenja cigareta, koje je dodatno povećano i zbog povećanja iznosa PDV i *ad valorem* trošarine, budući da povećana specifična trošarina povećava iz godine u godinu osnovicu za obračun PDV-a i trošarine u kalkulaciji maloprodajnih cijena. Budući da je trošarinsko opterećenje duhana bilo nepromijenjeno u cijelom razdoblju 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 razdoblju 2014-2021

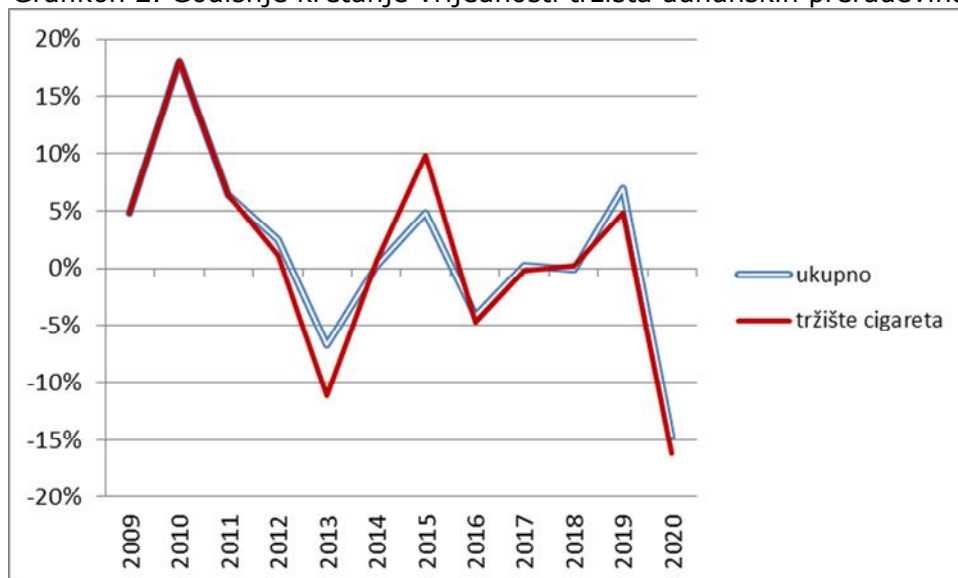
Nagovještaji značajnijih promjena na tržištu duhana javili su se odmah po usvajanju izmjena Zakona o trošarinama, a prije njihovog stupanja na snagu (01.08.2014). Uvođenje specifične trošarine povećalo je trošarinsko opterećenje kilograma duhana za 212%, a ukupno porezno opterećenje (trošarina + PDV) za 184%. Drastično povećanje trošarinskog 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 trošarina ostvareno je u 2019. zbog snažnog rasta potrošnje cigareta nerezidenata, a da bi pojavom pandemije COVID-19 virusa bio zabilježen katastrofalni pad prihoda od trošarina.

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 učtverostručena. 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 trošarinska 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 trošarinske politike, nastavili su se i u 2015. I pored rasta specifične trošarine na cigarete i specifične trošarine na duhan ukupno tržište je poraslo za 4,8%, čime je dostignuta razina 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 razinu 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;

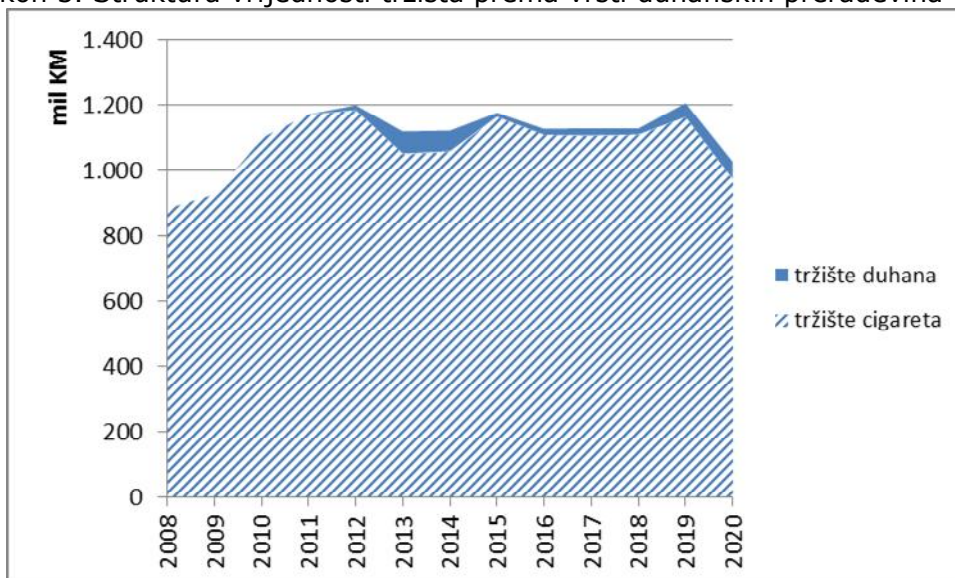
- mjera nove trošarinske politike,
- operativnih mjera UNO i ostalih državnih i entitetskih institucija na suzbijanju šverca, krijumčarenja i nelegalne proizvodnje i prodaje cigareta, te
- rastom agregatne potrošnje u sklopu oporavka BiH nakon globalne ekonomske krize.

Efekti novih mjera trošarinske politike su se iscrpjeli već u 2016. Novo povećanje specifične trošarine 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 dohocima 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, Europa 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 koncem 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



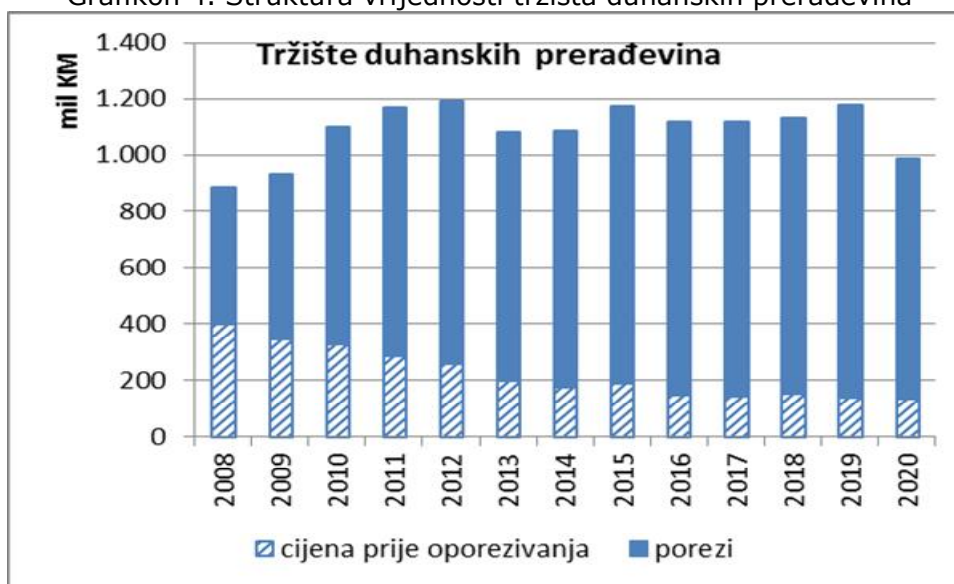
Cijena prije oporezivanja (*pre-tax price*)

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 trošarine na cigarete u 2016. donosi značajan pad cijene prije oporezivanja u nominalnom iznosu na razinu iz 2014. godine, a naredne dvije godine nije bilo značajnijih pomjeranja u odnosu na 2016. i pored dva povećanja specifične trošarine 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 trošarina) je nominalno mnogo veći od pada prihoda duhanskih kompanija.

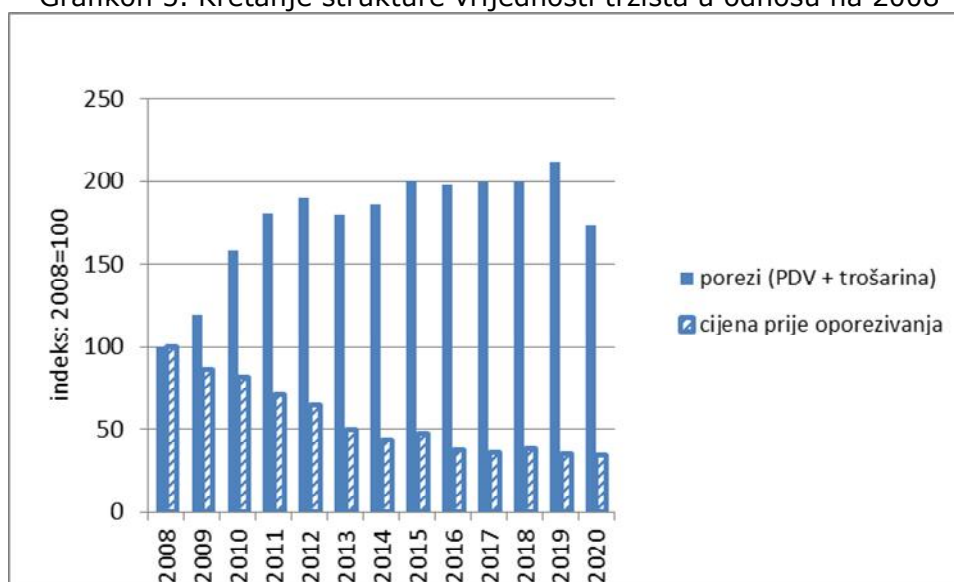
Usporedba u odnosu na 2008. godinu, kao posljednje godine pred reformu politike oporezivanja duhanskih prerađevina i usklađivanja sa standardima EU, pokazuje da je cijena prije oporezivanja pala na povijesni minimum. U odnosu na 2008.g. duhanske kompanije su *de facto* izgubile 2/3 prihoda (Grafikon 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

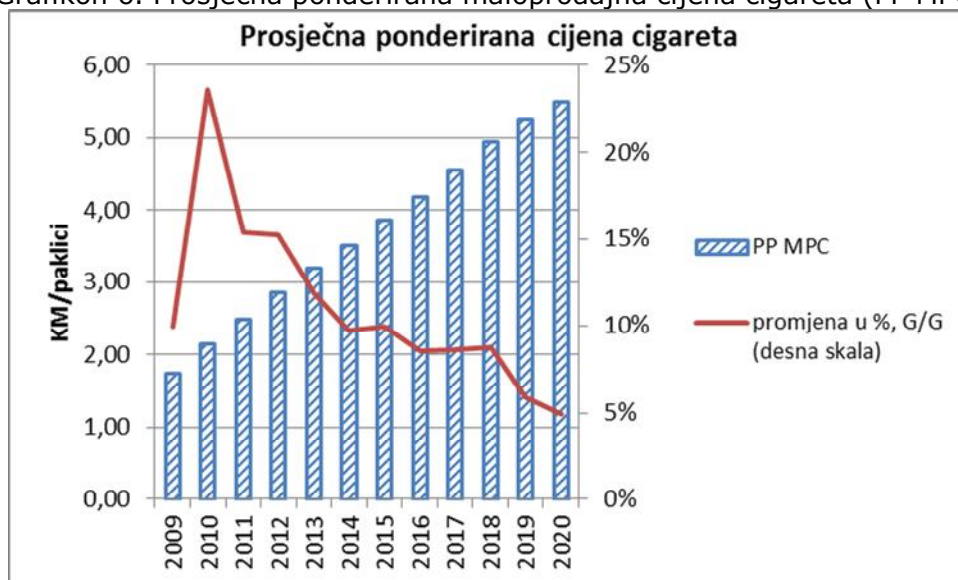


Maloprodajne cijene cigareta

Kontinuirano povećanje trošarina 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 usporedbu (Grafikon 6). Drugi razlog za takav trend je i obujam prevaljivanja dodatnog poreznog tereta na kupca. Obujam 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 razdoblju 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 trošarine, a zabilježen je i katastrofalni pad prodaje zbog pandemije.

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



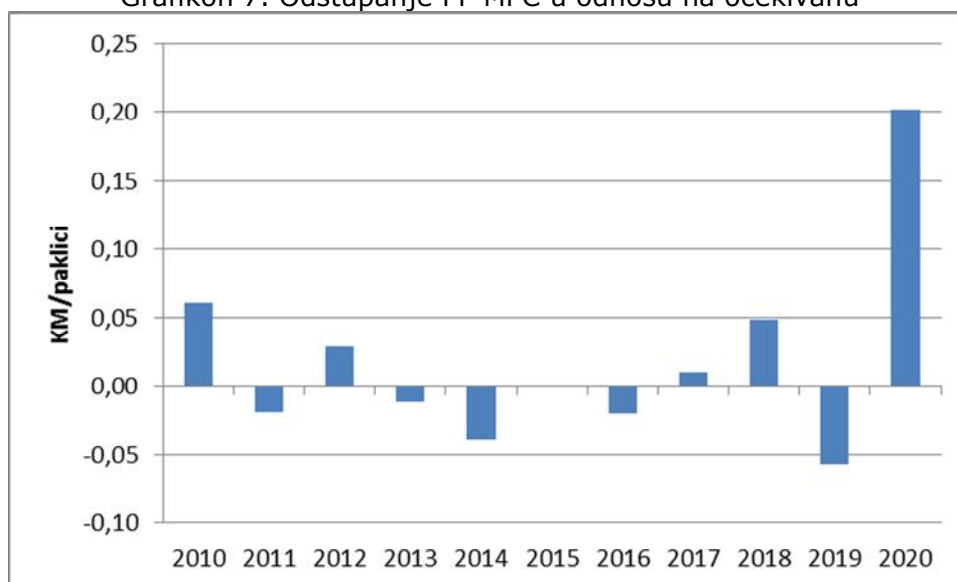
Grafikon 7. pokazuje da su kompanije iz duhanske industrije u prethodnih deset godina u nekoliko navrata koristile neelastičnu potražnju za cigaretama da povećaju maloprodajne cijene cigareta iznad novog poreznog opterećenja¹⁰. Prije izmjene Zakona to se desilo 2010. i 2012. godini, kada su u prosjeku 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 razdoblju 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 trošarina od 6,5%.

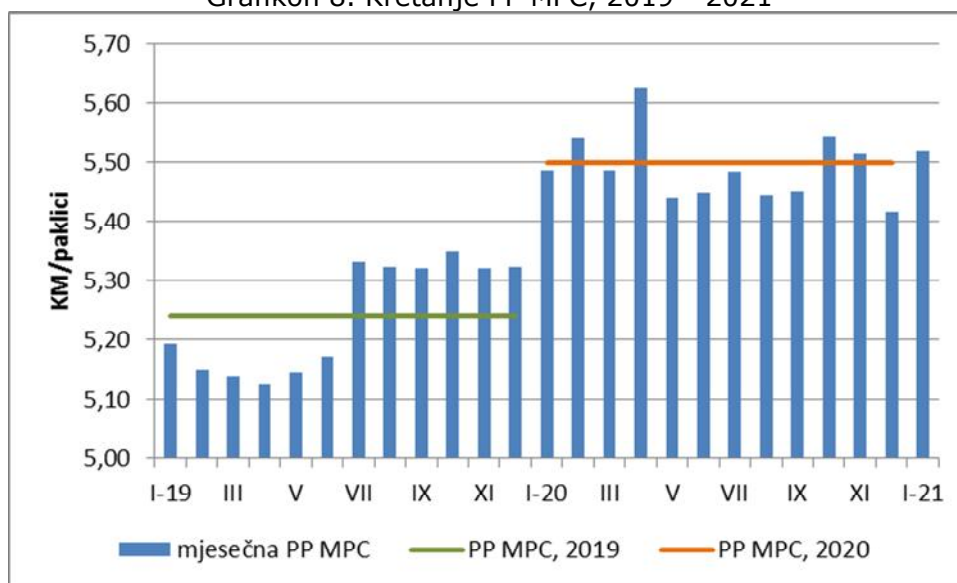
¹⁰ Novo porezno opterećenje uključuje povećanje specifične trošarine (0,15 KM/paklici godišnje) i povećanje *ad valorem* trošarine i PDV-a koje proizvodi povećanje specifične trošarine zbog činjenice da u osnovicu za izračun *ad valorem* trošarine i PDV-a ulazi specifična trošarina.

Grafikon 7. Odstupanje PP MPC u odnosu na očekivanu



Proces harmonizacije trošarina sa stanardima EU je okončan u 2019. godini, tako da od 2020. nema povećanja specifične trošarine 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 travnju 2020. prosječna ponderirana maloprodajna cijena cigareta za 0,30 KM/paklici viša nego u prosincu 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

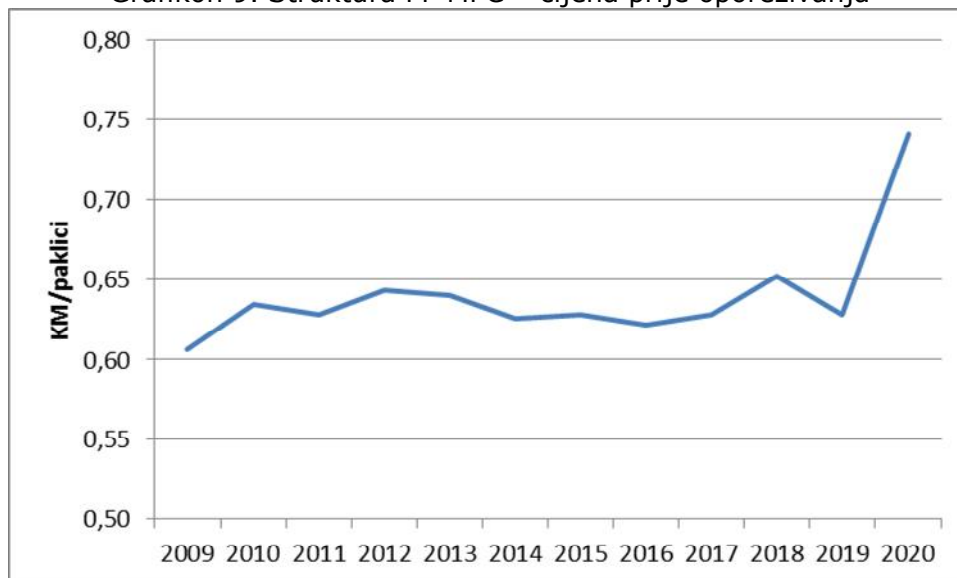


Čak i nakon što je bilo jasno da koronavirus nije prolazna pojava kompanije i dalje ne vrše znatnije korekcije na cijenama, bez obzira što je potražnja lokalnih potrošača za cigaretama zbog pandemije drastično smanjena, a potrošnja nerezidenata je svedena na minimum. Još veće iznenađenje u cjenovnoj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

Grafikon 9. Struktura PP MPC – cijena prije oporezivanja

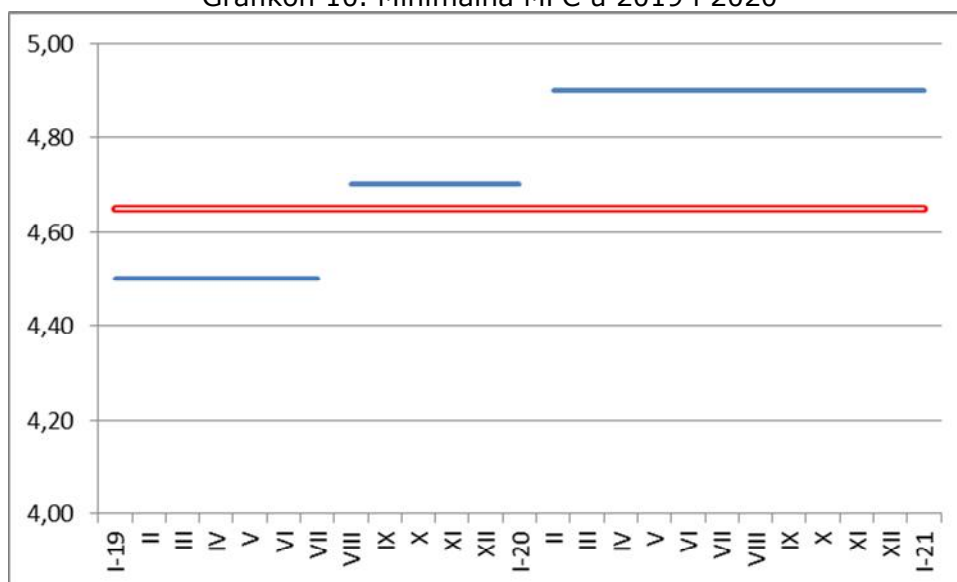


Visok postotak rasta cijene prije oporezivanja u strukturi PP MPC u 2020. je kumulativni rezultat rasta cijena cigareta i činjenice da je specifična trošarina na cigarete ostala na razini iz 2019. Međutim, iznos povećanja cijene prije oporezivanja je manji od povećanja PP MPC, jer je ono neizravno izazvalo i povećanje poreznog opterećenja u strukturi PP MPC u 2020. Naime, rast cijene prije oporezivanja povlači i rast *ad valorem* trošarine 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 vjerojatno 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 razdoblja nakon harmonizacije trošarina, kada nije bilo povećanja specifične trošarine, 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 prijeđe 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 razdoblju siječanj - srpanj 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 razini godine najniža MPC u 2019. u prosjeku bila na razini 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 siječnju 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 trošarine najniža MPC je trebala ostati na razini iz 2019. Ista najniža cijena zadržana je i u siječnju 2021., ali je zbog povećanja cijena drugih brendova prosječna ponderirana cijena u siječnju 2021. veća za 1,9% u odnosu na prosinac 2020.

Grafikon 10. Minimalna MPC u 2019 i 2020



Iako viša MPC u uvjetima nepromijenjene trošarinske politike donosi veći prihod (cijena prije oporezivanja) za kompanije potrebno je promatrati šire. Usporedba 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 usporediti 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 neizravnih poreza manjak na PDV-u iznosi 18,2 mil KM, a na prihodima od trošarina čak 98,2 mil KM** (Tabela 4).

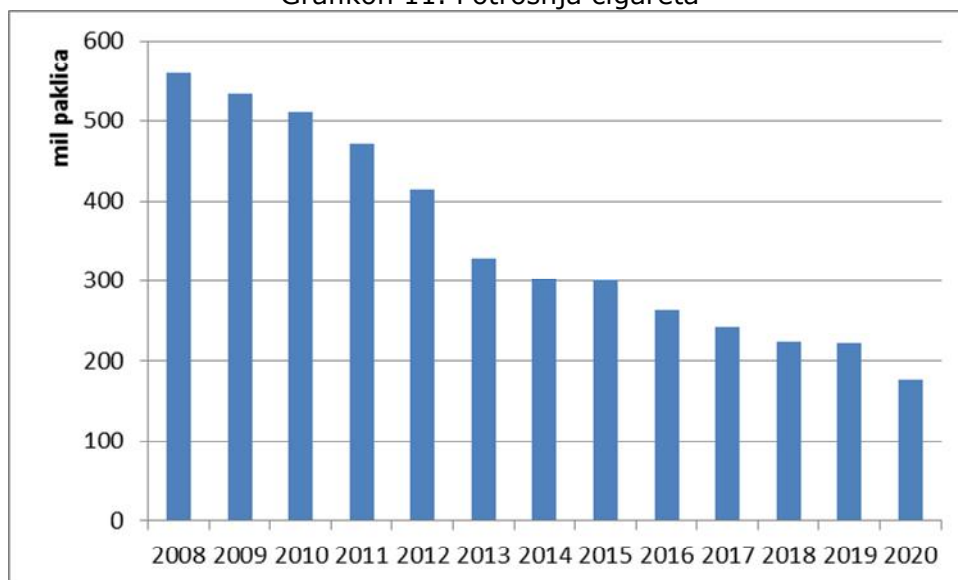
Tabela 4

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
<i>ad valorem</i> trošarina	1,97	2,06	4,3%	0,08
specifična trošarina	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
trošarine (mil KM)	170,0	71,8	-57,8%	-98,2

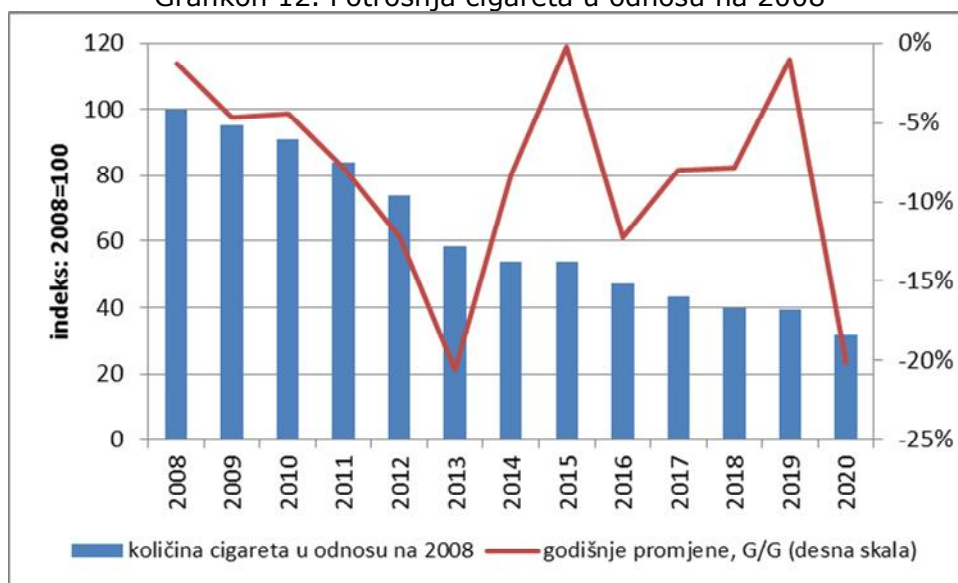
Potrošnja duhanskih prerađevina

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 trošarine potrošnja cigareta, mjerena brojem izdanih trošarinskih 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 trošarinske politike su za samo pet mjeseci primjene u 2014. stabilizirale pad potrošnje cigareta na 8,3%. Međutim, nastavak harmonizacije stope trošarine 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

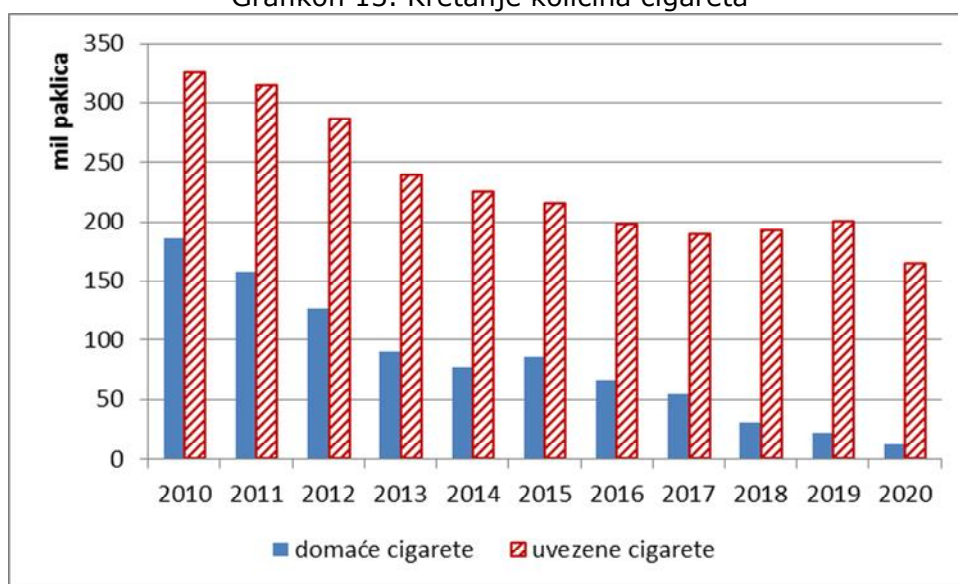
¹¹ Potrošnja cigareta se u svrhu analize mjeri količinom i strukturom izdanih trošarinskih markica.

maloprodajnih cijena zbog povećanja specifične trošarine na cigarete. U 2019. godini potrošnja 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 trošarina na cigarete imalo je za posljedicu supstituciju cigareta duhanom za pušenje. Supstitucija je eskalirala u 2013. godini kada je zabilježen ozbiljan pad prihoda od trošarina na cigarete. Nova trošarinska politika oporezivanja duhana za pušenje iz 2014. podrazumijevala je drastično inicijalno povećanje trošarina na duhan za pušenje, te kontinuirano usklađivanje sa trošarinama 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.

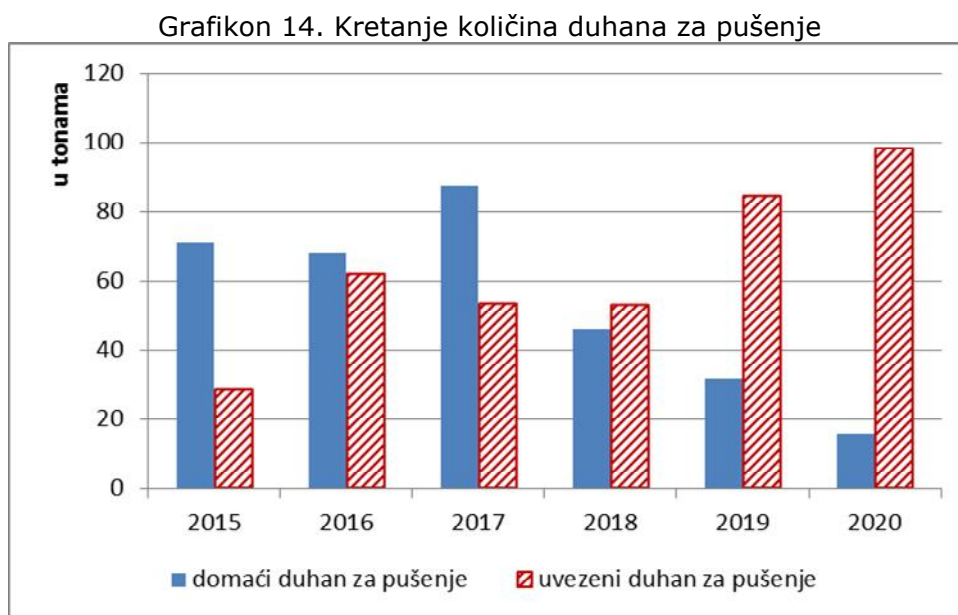
U 2020. godini količina uvezenih cigareta odgovara polovici broja uvezenih cigareta u 2010., dok kod domaćih cigareta zadržano je svega 7% proizvodnje iz 2010. Nominalno, domaćih

¹² FDS

¹³ Fabrika duvana u Banjaluci

cigareta je manje na tržištu za 173,6 mil paklica, a uvezenih za 161,5 mil paklica. Može se 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 trošarina zbog manjeg poreznog opterećenja u odnosu na cigarete.

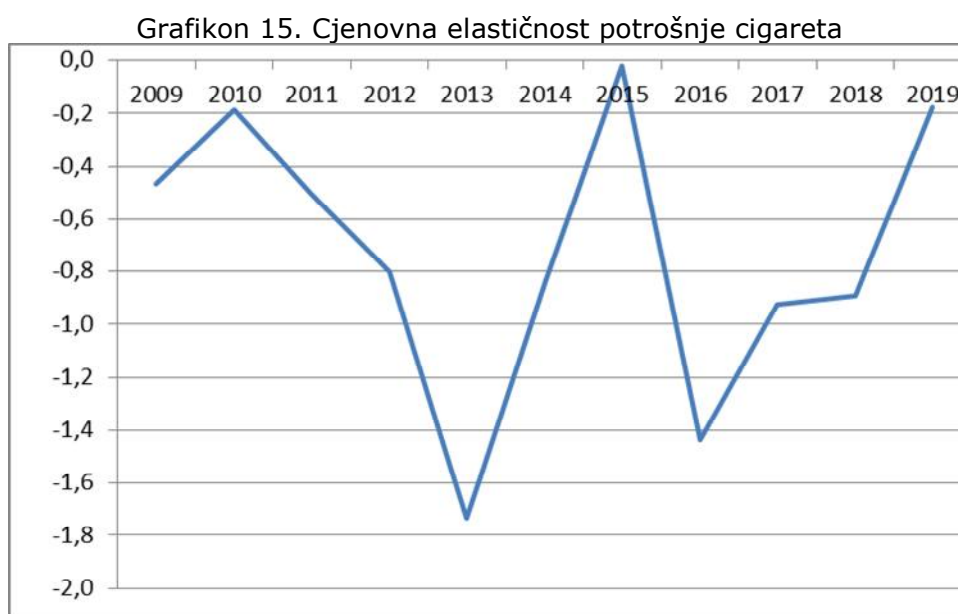


Podaci o enormnom rastu uvoza papira za motanje cigareta, koji se po svojem načinu pakiranja (u obliku rolni, knjižica i cjevčica), mogu koristiti i za strojnu proizvodnju cigareta, ukazuju ne samo na veliki obujam supstitucije ručnim motanjem cigareta, već i na snažnu nelegalnu domaću proizvodnju neoporezivanih 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 obujmu 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 trošarina 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 trošarina 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.



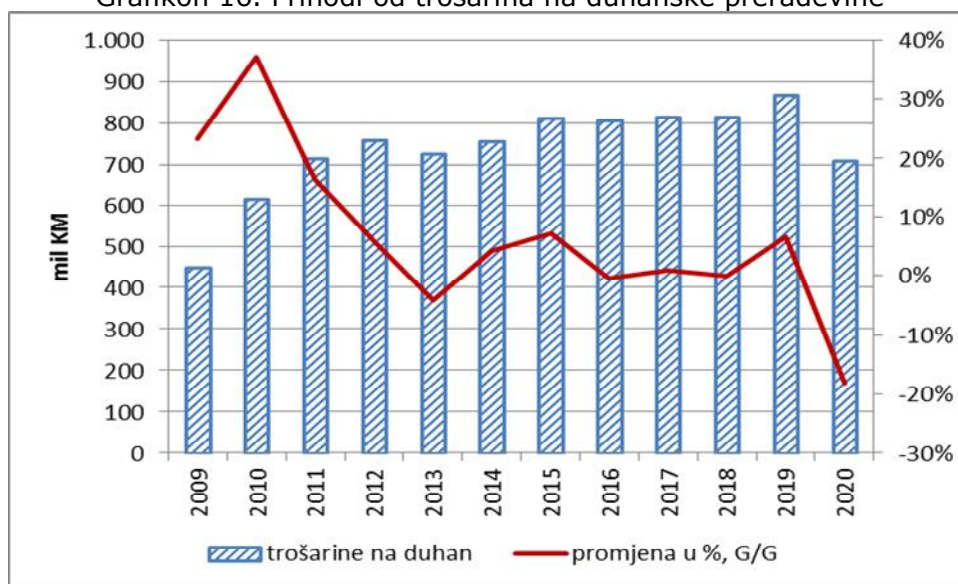
¹⁴ Više: Antić, D., 2015. „Implications of the taxation of tobacco in the European Union in the period 2005-2014“. *Financial Theory and Practice*, 39(3) 279-304. Institute for Public Finance, Zagreb.

ANALIZA PRIHODA OD TROŠARINA

Trendovi

Erozija potrošnje cigareta iznad očekivane odrazila se i na prihode od trošarina. BiH je prvih godina harmonizacije trošarina zabilježila enorman rast prihoda, koji je počeo usporavati u 2012., da bi 2013. prihodi od trošarina 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 trošarina na cigarete. Budući da se na ostale duhanske prerađevine naplaćivala samo *ad valorem* trošarina (u visini od 42% maloprodajne cijene duhana) efekti naplate trošarina na duhan za pušenje su bili krajnje skromni. U 2012.g. je naplaćeno 6,2 mil KM trošarina, a u 2013.g. 28 mil KM, što predstavlja povijesni maksimum za taj segment tržišta. Iako je nova politika trošarina u 2014. u određenoj mjeri stabilizirala tržište cigareta, te je zabilježen rast prihoda od 4,3%, ostvarena naplata prihoda od trošarina u nominalnom iznosu je odgovarala razini prihoda iz 2012. godine koja je predstavljala povijesni maksimum. Pozitivni trendovi u naplati trošarina nastavljeni su i u 2015. godini. Ostvaren je rast od 7,1%, a ukupna razina prihoda od trošarina je premašila naplatu iz 2012. za 53,2 mil KM (Grafikon 16).

Grafikon 16. Prihodi od trošarina na duhanske prerađevine

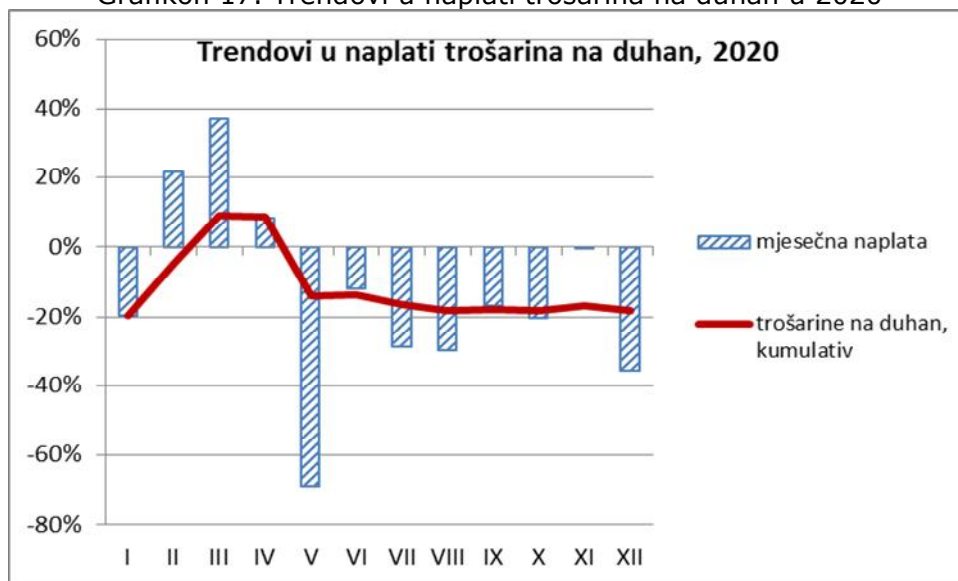


Međutim, efekti nove trošarinske politike na naplatu prihoda iscrpljeni su već u 2016. Pod presijom rasta specifične trošarine na cigarete, a u uvjetima sporog rasta ekonomije i agregatne potrošnje, jačanje crnog tržišta duhana i cigareta imalo je negativne posljedice po prihode od trošarina, profitabilnost duhanske industrije i stabilnost tržišta duhanskih prerađevina. Navedeni trendovi su rezultirali manje naplaćenim prihodima od trošarina u 2016. godini za 3,8 mil KM. U naredne dvije godine, i pored kontinuiranog rasta trošarinskog opterećenja koji je rezultirao rastom maloprodajnih cijena cigareta, naplata prihoda od trošarina je bila stabilna, malo iznad naplate u 2015. U 2019.g. ostvaren je rast prihoda od trošarina od 6,5%, što predstavlja povijesni 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 trošarina u kojoj dominiraju ljetni mjeseci, a dijelom preuzimanja većeg broja trošarinskih markica pred konac te godine. Povod za takvu politiku je bilo povećanje maloprodajnih cijena cigareta od 1.1.2020. godine, te su duhanske kompanije preuzele veći broj trošarinskih markica kako bi se zadovoljila očekivana veća potražnja cigareta po starim cijenama. Stoga, dio prihoda od trošarina 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 trošarina početkom 2020. je bila očekivana. U naredna tri mjeseca 2020. ostvarene su visoke mjesečne stope rasta naplate trošarina (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 trošarine plaćaju *ex ante*, pri preuzimanju trošarinskih markica, a količina trošarinskih markica koje se preuzimaju, a time i naplata trošarina, 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 trošarina na duhanske prerađevine od 9%, dok su optimistična očekivanja u vezi sa okončanjem pandemije dovela do povećane naplate trošarina i u travnju. Međutim, kako se pandemija nastavila i narednih mjeseci pad potražnje je primorao kompanije da korigiraju poslovne planove, što je rezultiralo drastičnim smanjenjem broja izdanih trošarinskih markica, te, posljedično, padom naplate trošarina u drugom kvartalu od 34,7%.

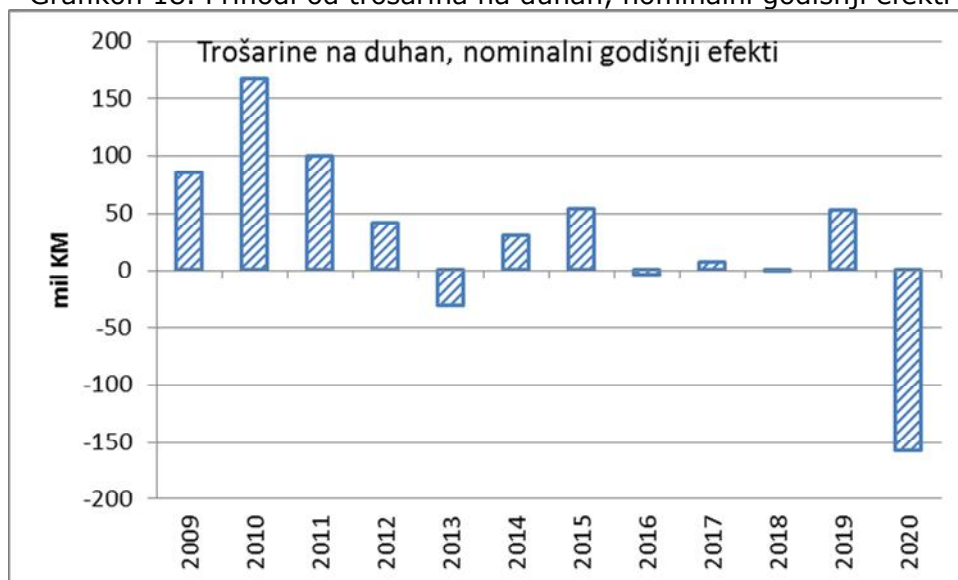
Grafikon 17. Trendovi u naplati trošarina na duhan u 2020



Posljedice restrikcija kod ulaska nerezidenata u BiH¹⁶ tijekom ljetne sezone su bile katastrofalne za naplatu prihoda od trošarina. Mjesečne stope pada naplate trošarina u trećem kvartalu kretale su se između -17% i -30%, što je na razini kvartala donijelo pad od 25,8%. U četvrtom kvartalu nastavljeni su negativni trendovi. Nakon solidne naplate u studenom očekivalo se da će u prosincu 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 trošarina na razini 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 trošarina 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).

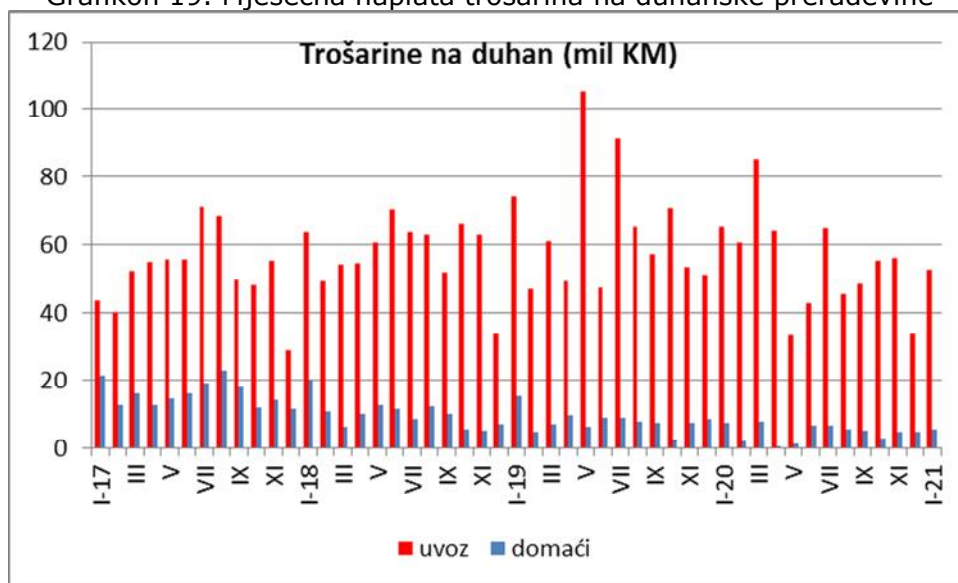
¹⁶ Odluke vlasti BiH u vezi ulaska u BiH i odluke EU u vezi sa vraćanjem građana EU sa putovanja u BiH

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



Loši trendovi su nastavljeni i u siječnju 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 trošarina na duhanske prerađevine

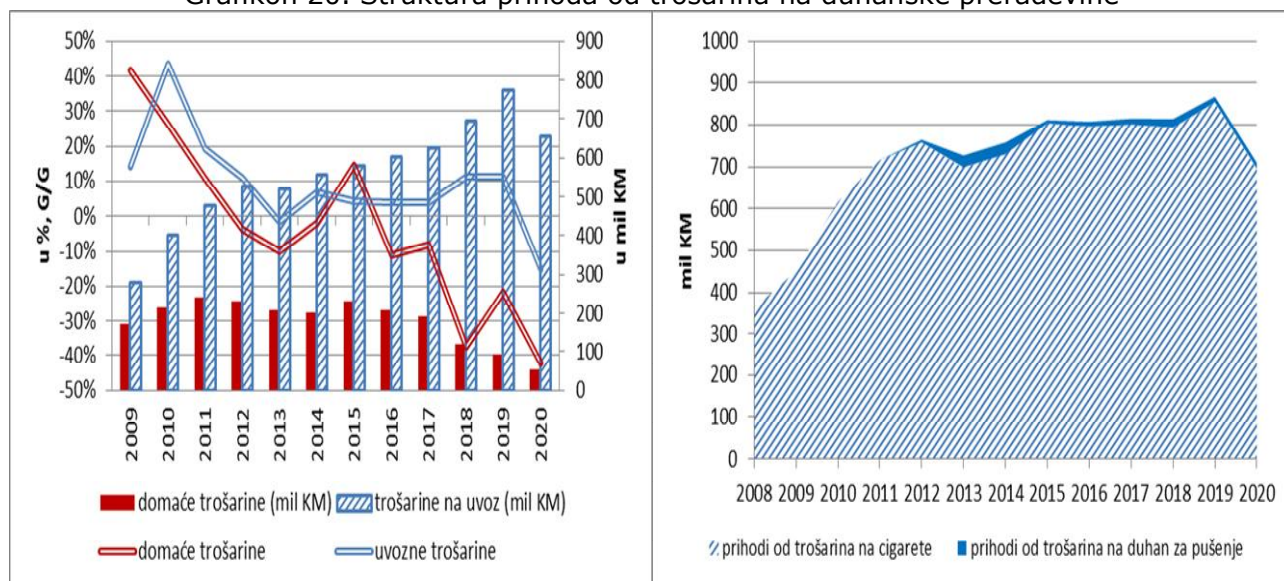


Struktura prihoda

Analiza strukture naplaćenih prihoda od trošarina ukazuje na rastući trend kod naplaćenih trošarina na uvezene prerađevine, te pad naplaćenih prihoda na domaće duhanske prerađevine (Grafikon 20, lijevo). Ukoliko se analizira struktura prihoda od trošarina (domaće/uvozne kompanije) u 2015., kao prijelomnoj godini, dolazi se do zaključka da su domaće trošarine 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 obratna, domaće trošarine su rasle samo 0,9%, a uvozne 9,7%. U strukturi gubitaka prihoda od trošarina 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 maneuvre 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 trošarina na duhanske prerađevine



Konačna privatizacija domaće industrije donijela je potpuni krah domaće proizvodnje, a time i naplate trošarina na domaće duhanske prerađevine. Ukupno naplaćena trošarina 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 trošarina na domaći duhan činili ¼ ukupnih gubitaka prihoda. S druge strane, i pored velikih gubitaka, naplata trošarina 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.

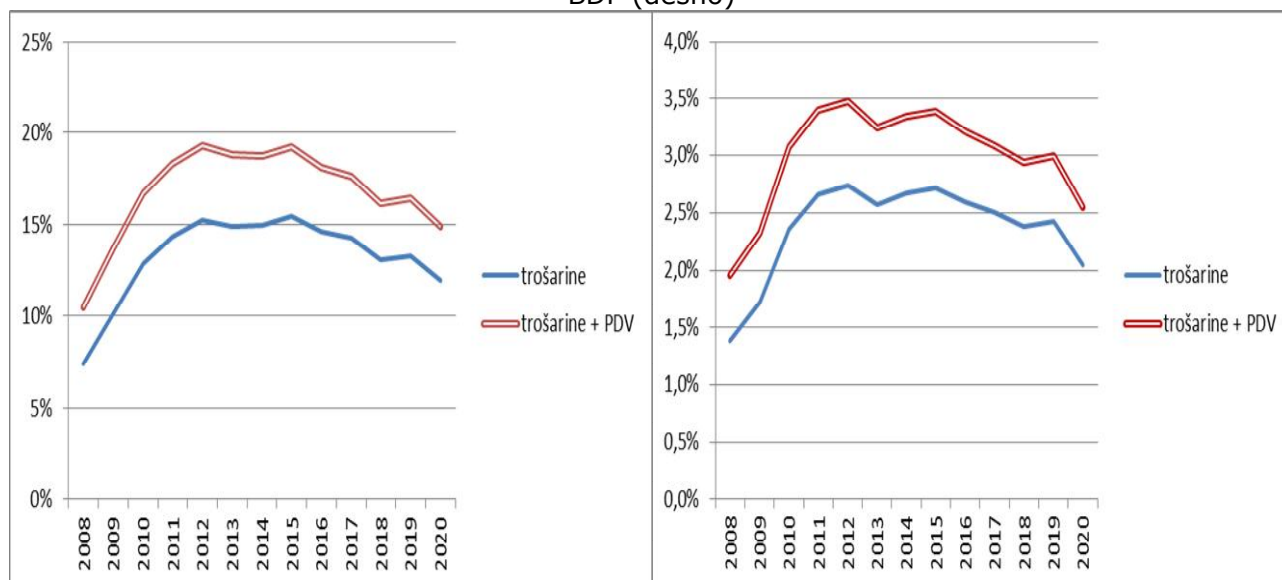
Za analizu efekata mjera nove trošarinske politike značajna je i analiza strukture prihoda od trošarina prema vrsti duhanskih prerađevina (Grafikon 20, desno). Prije eskaliranja porezne evazije udio prihoda od trošarina na duhan za pušenje je bio zanemariv, a 2013. iznosio je 3,9%. Mjere trošarinske politike su dovele do smanjenja prihoda od trošarina na duhan za pušenje. U 2014.g. udio ovih prihoda u ukupnim trošarinama je bio smanjen na 3,7%, a u 2015. na svega 1%. Rast trošarinskog 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 trošarinsko opterećenje te grupacije duhanskih prerađevine. U naredne tri godine bilježe se visoke stope rasta naplate trošarina 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 trošarina, što predstavlja samo polovicu iznosa naplaćenog u 2013. godini.

Značajnost prihoda od trošarina

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

Rast prihoda od trošarina na duhanske prerađevine u prvim godinama harmonizacije sa standardima EU je povećao udio u neizravnih 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 neizravnih poreza posljednjih godina brže rasli od naplate trošarina na duhanske prerađevine, a glavni razlog je povećanje stope namjenske putarine od 1.2.2018. godine. U 2020. udio prihoda od trošarina na duhanske prerađevine je pao na svega 12%, što ukazuje da je pad mnogo veći nego kod ostalih grupa poreza (Grafikon 21, lijevo). Udio trošarina na duhan ovisi ne samo o naplati trošarina, već i o tempu rasta ostalih prihoda, na prvom mjestu PDV-a, koji povećavaju osnovicu za usporedbu. 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 razdoblju 2011-2016 iznosio je 18-19% prihoda od neizravnih poreza** (Grafikon 21, lijevo, "trošarine+PDV").

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



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

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

FAKTORI NAPLATE TROŠARINA NA DUHANSKE PRERAĐEVINE

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

i. Harmonizacija trošarina sa standardima EU

Politika oporezivanja duhanskih prerađevina mora se staviti u kontekst europskog 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 trošarina u EU bile daleko iznad stopa u BiH u momentu izrade novog Zakona u BiH. Za ocjenu efikasnosti procesa harmonizacije trošarina 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 trošarinske politike je daleko tegobnije. Zbog značaja prihoda od trošarina za fiskalnu stabilnost zemlje naglo povećanje stopa trošarina može proizvesti makroekonomske turbulencije u zemlji. Iz tog razloga su nove članice EU¹⁷ usklađivanje sprovodile dugi niz godina (7-10), balansirajući potrebu rasta trošarina sa rastom stopa ostalih poreza (PDV-a i dr). Na primjer, Slovenija¹⁸ je usklađivala stopu trošarina dva puta godišnje da bi do ulaska u EU dostigla dogovoreni minimum oporezivanja.

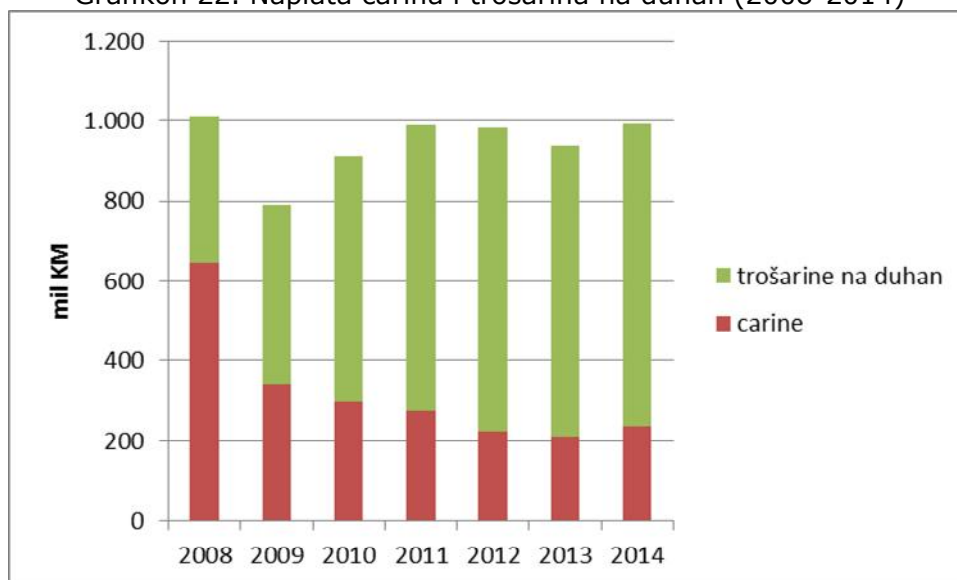
Drugo, potrebno je harmonizaciju trošarina staviti u kontekst „šire slike“ europskog puta. Usklađivanje trošarinske politike samo je jedan od mnogobrojnih uvjeta na europskom putu BiH. U vrijeme donošenja odluke o početku procesa harmonizacija trošarina na duhanske prerađevine očekivalo se da će BiH 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 trošarinskog opterećenja na naplatu prihoda. Međutim, nastao je raskorak u sprovođenju politika - neočekivano se desio zastoj, pa i blokada europskog puta, a, s druge strane, harmonizacija trošarina na duhanske prerađevine je tekla kontinuirano. Da se radi o povezanim reformama ukazuje uspješna harmonizacija trošarina na duhanske prerađevine u Sloveniji. Slovenija je, paralelno sa ostalim reformama, započela harmonizaciju trošarina na duhanske prerađevine 1.7.1999., te je svakih šest mjeseci do 1.1.2004. povećavala trošarine na duhanske prerađevine do dogovorene razine. Nakon ulaska u EU od 01.07.2004. do 01.01.2008. je jednom godišnje (01.07.) povećavala trošarine 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 desetogodišnje razdoblje harmonizacije u BiH (01.07.2009. – 01.01.2019.) odgovara dinamici harmonizacije u Sloveniji. No, ostale reforme sa europskog puta BiH su zakazale, što je proizvelo negativne posljedice po prihode od trošarina.

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

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

Treće, harmonizacija trošarina sa standardima EU je bila nužna zbog neutraliziranja negativnih efekata primjene trgovinskog dijela Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju sa EU na prihode od neizravnih poreza, koji je podrazumijevao postupno ukidanje carina na veliki dio uvoza iz EU u razdoblju 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 trošarina 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 trošarina na duhan tek u 2014. godini (Grafikon 22).

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



ii. Prilagođavanje ostalih aktera procesu harmonizacije trošarina sa standardima EU

Prilikom analize implikacija harmonizacije trošarina 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 trošarinskog 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 trošarina. Kako je sve navedeno izostalo, posljedice u vidu rasta crnog tržišta cigareta i duhana, dramatičnog smanjivanja domaće proizvodnje cigareta i pada naplate prihoda od trošarina su bile neminovne.

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

iii. Struktura prodaje cigareta

Posljednjih godina uočava se velika ovisnost naplate trošarina 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 blagdana
- 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 neizravno 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 obitelji. Prema podacima EUROSTAT-a broj izdanih 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 obitelji i dr.

Tabela 5 Broj boravišnih dozvola izdanih 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 izdanih 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 trošarina 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 trošarina na duhanske prerađevine u 2020, a zbog neizvjesnosti u pogledu njenog trajanja negativni efekti će biti zabilježeni i u 2021, a vjerojatno i naredne godine. Utjecaj pandemije na prihode od trošarina 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 posledicu 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 sustav. 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 polovica 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 trošarina 10,6 mil i PDV-a 2 mil KM). Svakako, dulje 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 trošarina. 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 trošarina.

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 razdoblju 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 trošarina na cigarete;
- kontinuirani rast poreznog opterećenja cigareta rezultirao je značajnim padom legalnog tržišta i snažnim rastom crnog tržišta duhanskih prerađivina;
- proces harmonizacije trošarina u BiH sa tekućim minimalnim standardom EU je okončan u 2019. godini, te u 2020. i 2021. godini nije bilo povećanja trošarina 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 trošarina na cigarete na razini iz 2019;
- struktura prodaje cigareta u BiH u velikoj mjeri ovisi o eksternoj potražnji nerezidenata, što se u vrijeme pandemije pokazalo slabom točkom naplate trošarina, ali i ukupnih neizravnih poreza;
- emigracija iz BiH radnosposobnog stanovništva i članova obitelji negativno utječe kako na naplatu trošarina na cigarete, tako i na ukupnu naplatu neizravnih poreza;
- neizvjesnost u pogledu duljine trajanja pandemije COVID-19 virusa odlaže oporavak potrošnje, a time i naplate prihoda od trošarina;
- 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 trošarina na cigarete, kako bi se reduciralo crno tržište, a druga da se dio prihoda od trošarina 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 trošarina u zdravstvene fondove. Naime, prihodi od trošarina na duhanske prerađevine zajedno sa PDV-om i ostalim neizravnim porezima do sada su služili isključivo za financiranje proračuna svih razina vlasti u BiH, te bi njihovo, eventualno, usmjeravanje u zdravstvene fondove ugrozilo financiranje redovnih rashoda proračuna.

Kada se radi o opciji smanjivanja trošarina na cigarete treba istaknuti da **nema garancija da će duhanske kompanije smanjiti maloprodajne cijene cigareta nakon smanjenja stope trošarina**. 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 postotna boda manja od stope poreza na promet na trošarinske 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 tijekom razdoblja 2006 – 01.07.2009.

Drugi primjer je povećanje maloprodajnih cijena cigareta u 2020. i u 2021. iako je stopa specifične trošarine 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 razinu

iz 2019. Analiza je pokazala da je politika povećanja cijena najjeftinije kategorije cigareta u najvećoj mjeri doprinijela gubitku na prihodima od trošarina u 2020. (vid. Tabelu 4). Iako povećanje cijene nije jedini faktor koji je doveo do oštrog pada prodaje cigareta u 2020. i prihoda od trošarina 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 trošarina na cigarete. Analiza pokazuje da Crna Gora od 2014. godine sprovodi novu politiku oporezivanja koja podrazumijeva postepeno povećavanje specifične trošarine na cigarete i smanjivanje *ad valorem* trošarine na cigareta do 2024. godine. Navedena politika prekompozicije strukture trošarina na cigarete bi trebala smanjiti utjecaj cijena na variranje naplate trošarina²¹. To je, ujedno, na liniji sa praksom nekih članica koje vrše prekompoziciju strukture trošarina u korist specifične trošarine, s tim da ukupna trošarina prati standarde EU. Prema propisanoj dinamici, u 2024. cigarete u Crnoj Gori biće oporezovane specifičnom trošarinom u visini od EUR 47,50/1000 kom (u BiH je EUR 42,20/1000 kom) i *ad valorem* trošarinom od 24,5%²². Međutim, potrebno je politiku oporezivanja sagledati i šire, jer je Crna Gora eventualni manjak prihoda od trošarina nadomjestila višom stopom PDV-a, koja je 2018. povećana sa 19% na 21%. Ono što se može uočiti je desetogodišnja dinamika usklađivanja trošarina sa minimalnom trošarinom EU.

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

Konačno, **analiza faktora lošije naplate trošarina 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 trošarina i PDV-a. Ujedno, navedeni faktori determiniraju 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* trošarina obračunavaju na maloprodajnu cijenu sa uključenim porezima.

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