

Bosna i Hercegovina
Upravni odbor
Uprave za indirektno - neizravno
oporezivanje



Босна и Херцеговина
Управни одбор
Управе за индиректно опорезивање

Одјелjenje за макроекономску анализу – Одјелјење за макроекономску анализу

ПОЛИТИКА ОПОРЕЗИВАЊА ДУВАНСКИХ ПРЕРАЂЕВИНА У БИХ У ПЕРИОДУ 2009-2021

др Динка Антић

Уводне напомене

У априлу 2018. Одјељење за макроекономску анализу Управног одбора Управе за индиректно (УО УИО) је израдило опсежну анализу импликација политике опорезивања дуванских прерађевина у периоду 2009-2017.

Анализа је указала на три могуће опције политике опорезивања дуванских прерађевина у наредном трогодишњем периоду 2019-2021: (i) задржавање *status quo* (ii) усвајање мораторијума на повећање акциза у 2019. и (iii) усвајање мораторијума на повећање акциза на дужи период (најмање 3 године).

УО УИО се определијелио за трећу опцију, а приједлог измјена Закона о акцизама укључивао је и обавезу анализе импликација предложене политике опорезивања на крају наведеног периода мораторијума. Због застоја у раду Парламента БиХ у вези са формирањем власти у БиХ након општх избора 2018. године приједлог измјена Закона о акцизама у БиХ није разматран у Парламенту БиХ, а у међувремену УО УИО је усвојио одлуке о утврђивању специфичне и минималне акцизе на цигарете и износа акцизе на дуван за пушење за 2019., 2020. и 2021. годину према важећем Закону .

Иако не постоји формална обавеза израде анализе политике опорезивања дуванских прерађевина сматрамо да постоји потреба за њом из неколико разлога:

Прво, у 2019. години достигнут је законски плафон опорезивања цигарета акцизом у висини од 176 КМ/1000 цигарета, чиме је БиХ испунила стандарде ЕУ који се односе на минималну акцизу на цигарете од EUR 90/1000 цигарета. Друго, након десетогодишњег периода повећавања акциза на цигарете, које је окончано достизањем законског плафона за опорезивање цигарета, посљедње двије године није било измјена акцизне политике за цигарете. Треће, пандемија COVID-19 вируса се снажно негативно одразила на наплату акциза на дуванске прерађевине у 2020., а тиме и на наплату индиректних пореза, имајући у виду пондер прихода од акциза на дуванске прерађевине у структури укупно наплаћених индиректних пореза. Четврто, значајност прихода од акциза за укупну наплату индиректних пореза је јако велика. У 2019. свака шеста КМ наплаћених индиректних пореза односила се на потрошњу дуванских прерађевина. С друге стране, само неколицина обвезника, у суштини увозника, уплаћује приходе од акциза и припадајући ПДВ-е. Будући да кретање значајног износа прихода од индиректних пореза зависи од пословних политика великих мултинационалних дуванских компанија потребно је сагледати њихове политике у вријеме мировања акцизне политике и у вријеме шокова које је изазвала пандемија COVID-19 вируса. Пето, у посљедње вријеме опорезивање цигарета је постала топ тема у медијима. За заузимање званичног става у вези са овим питањем потребна је дубинска анализа тржишта дуванских прерађевина.

У документу је представљена анализа трендова на тржишту дуванских прерађевина и у наплати акциза у периоду 2009-2021, с фокусом на период мировања опорезивања цигарета акцизом и импликације пандемије COVID-19 вируса на трендове у 2020. години. На крају документа презентовани су закључци, коментари и одређене препоруке о правцу кретања политике опорезивања дуванских прерађевина у БиХ.

САДРЖАЈ

ЕВОЛУЦИЈА ПОЛИТИКЕ ОПОРЕЗИВАЊА.....	3
ПРЕГЛЕД СТОПА АКЦИЗА НА ДУВАНСКЕ ПРЕРАЂЕВИНЕ	5
АНАЛИЗА ТРЖИШТА ДУВАНСКИХ ПРЕРАЂЕВИНА	6
Трендови у периоду 2009-2014.....	6
Трендови у периоду 2014-2021	7
Вриједност тржишта дуванских прерађевина	8
Цијена прије опорезивања (<i>pre-tax price</i>).....	9
Малопродајне цијене цигарета.....	10
Потрошња дуванских прерађевина	15
Еластичност потражње цигарета	18
АНАЛИЗА ПРИХОДА ОД АКЦИЗА	19
Трендови.....	19
Структура прихода.....	21
Значајност прихода од акциза	23
ФАКТОРИ НАПЛАТЕ АКЦИЗА НА ДУВАНСКЕ ПРЕРАЂЕВИНЕ	24
ЗАКЉУЧЦИ И ПРЕПОРУКЕ	28

ЕВОЛУЦИЈА ПОЛИТИКЕ ОПОРЕЗИВАЊА

Основни правни оквир текуће политике опорезивања дуванских прерађевина представља Закон о акцизама у БиХ¹ – (у даљем тексту: „Закон“), у примјени од 1.7.2009. У сфери опорезивања дуванских прерађевина извршене су измјене Закона 01.08.2014².

1996-2004

У складу са уставним надлежностима политика акциза на дуванске прерађевине је до 2005. године била у цијелости у надлежности ентитета и Брчко Дистрикта. У периоду до 2000. године Федерација БиХ (ФБИХ) је примјењивала сложен систем опорезивања дуванских прерађевина. На цигарете се плаћала акциза у распону од 0,22 DEM до 2,30 DEM/пак, с тим да су домаће цигарете опорезоване најнижом стопом акцизе. Диференцирано опорезивање се примјењивало и за дуван, тако да се на домаћи дуван плаћало 7,50 DEM/кг, а за увозни 15 DEM/кг. Сличан систем се примјењивао и у Републици Српској (РС). Увозне цигарете су се опорезовале у распону од 0,60 до 1,00 DEM/пак, док су се домаће цигарете опорезовале у распону од 0,10 до 0,20 DEM/пак. Процес унутрашње хармонизације индиректних пореза³ у подручју акциза је започео 2000.г., када су оба ентитета ускладила опорезивање дуванских прерађевина и укинула диференцирано опорезивање увозних и домаћих дуванских прерађевина. Дуванске прерађевине су се опорезовале *ad valorem* акцизом у висини од 35% на малопродајну цијену без пореза на промет. Стицањем фискалне аутономије и Брчко Дистрикт је 2002.г. прописао идентичну стопу акцизе на дуванске прерађевине.

2005-2009

Реформа система индиректног опорезивања укључила је и пренос надлежности за акцизну политику са нивоа ентитета на ниво БиХ. Ипак, специфичним начином одлучивања у оквиру Управног одбора УИО, ентитети су, преко права вета министра финансија, задржали контролу над акцизном политиком⁴. У односу на хармонизовану ентитеску политику акциза јединствени Закон о акцизама у БиХ, који је ступио на снагу 1.1.2005., донио је повећање стопе акцизе са 35% на 49% малопродајне цијене без пореза на промет на све дуванске прерађевине. Значајно повећање стопе акцизе, уз остале позитивне ефекте јединственог убирања индиректних пореза на ефикасност наплате, довело је до енормног раста прихода од акциза на дуванске прерађевине од 47%. Очекивало се да ће увођење ПДВ-а донијети смањење малопродајних цијена дуванских прерађевина због чињенице да је стопа ПДВ-а од 17% нижа од стопе пореза на промет, али то се није десило. У 2006.г. приходи од акциза су повећани за 12,6% у односу на 2005. годину, док је у 2007. и 2008. остварена стопа раста од 8,8%, односно 4,5%.

2009-2014

Примјена новог Закона о акцизама почела је 1.7.2009. године. Закон у сегменту опорезивања цигарета уноси елементе структуре стопа из ЕУ. Сложена стопа опорезивања цигарета у БиХ подразумијева примјену *ad valorem* акцизе у висини од 42% малопродајне цијене цигарета и специфичне акцизе по паклици цигарета. Иако се, на први поглед, може закључити да је дошло до номиналног смањења стопе акцизе, *de facto* нема промјене стопе, већ се ради о другачијем обрачуну акцизе који у коначници даје исто акцизно оптерећење⁵. Други нови елемент јесте увођење категорије минималне акцизе на

¹ „Службени гласник БиХ“ бр. 49/09.

² „Службени гласник БиХ“ бр. 49/14.

³ Више о мотивима и резултатима процеса интерне хармонизације индиректних пореза у БиХ у Билтену бр. 102, јануар 2014., www.oma.uino.gov.ba.

⁴ Ibid.

⁵ Основица за обрачун акцизе до 1.7.2009. је била малопродајна цијена без ПДВ-а, а од 1.7.2009. малопродајна цијена са ПДВ-ом.

све цигарете од 2010.г., која се веже за категорију „цјеновно најпопуларнијих цигарета“⁶, као референтног брэнда за примјену минималне стопе акцизе. Увођење минималне акцизе требало је онемогућити појаву дампинга код цигарета нижих цјеновних скупова. Везивање минималне акцизе за најпопуларнију цјеновну категорију подразумијева убирање загарантованих прихода од акциза на све брэндове цигарета чија је малопродајна цијена нижа од најпопуларнијих брэндова. Трећи елемент хармонизације са стандардима ЕУ је било усклађивање минималне акцизе са минималном акцизом у ЕУ у висини од 64⁷ EUR или 126 KM/1000 цигарета. Процес хармонизације се осигурава континуираним годишњим повећањем посебне (специфичне) акцизе, с тим да повећање не смије бити мање од 0,15 KM/паклици.

Остале дуванске прерађевине (цигаре, цигарилоси, дуван за пушење) се опорезују само *ad valorem* акцизом у висини од 42% малопродајне цијене, са укљученим порезима.

2014-2019

Континуирано повећање акцизе на цигарете повећавало је јаз између пореског оптерећења цигарета у односу на пореско оптерећење супститута - дувана за пушење, које је остало на истом нивоу као и у 2009. години. Диференцирана политика опорезивања довела је до снажне супституције цигарета дуваном за пушење, прво брэндираним, а потом небрэндираним са црног тржишта. Пад прихода од акциза на дуванске прерађевине у 2013. од 4,1% био је сигнал за темељно редефинисање политике опорезивања дуванских прерађевина у БиХ. Редифинисана политика опорезивања дуванских прерађевина требала је елиминисати неусклађену политику опорезивања цигарета која је довела до ерозије прихода од акциза и дисторзија на тржишту дувана (јачање црног тржишта, кријумчарења, нелегалне производње цигарета). Уједно, процес редефинисања акцизне политике требао је послужити за наставак процеса усклађивања стандарда опорезивања дуванских прерађевина са текућим стандардима ЕУ. С обзиром на размјере пореске евазије на тржишту дувана, која се јавила у 2011., а кулминирала у 2013., може се рећи да је први циљ нове акцизне политике уједно и примарни циљ, а да је други циљ послужио за развијање техничке платформе за имплементацију мјера нове акцизне политике у БиХ.

Нова политика опорезивања дуванских прерађевина примјењује се од 01.08.2014., а подразумијева следеће:

- опорезивање дувана за пушење специфичном акцизом;
- везивање раста акцизног оптерећења дувана за пушење за раст акцизног оптерећења цигарета;
- утврђивање минималне акцизе на цигарете према просјечној пондерисаној цијени цигарета и
- наставак процеса хармонизације акцизног оптерећења цигарета са стандардима ЕУ.

Нови технички стандарди у опорезивању дуванских прерађевина подразумијевају:

- усклађивање опсега опорезивања са прописаним опсегом у ЕУ, у смислу врсте дуванских прерађевина и дефиниција;
- увођење просјечне пондерисане цијене цигарета као референтне цијене за утврђивање минималне акцизе умјесто 'најпопуларније цјеновне категорије цигарета' и
- повећање минималних стандарда ЕУ, од којих је за БиХ најважнија номинална минимална акциза на цигарете у висини од 90 EUR/1000 ком цигарета.

Према одредбама из чл. 21а. став (2) Закона специфична акциза се повећава сваке године минимално за 0,15 KM/пак док укупна акциза садржана у малопродајној цијени цигарета са најнижом цијеном не достигне 176,00 KM/1000 ком. Полазиште за обрачун минималне акцизе јесте просјечна пондерисана малопродајна цијена (ПП МПЦ) цигарета, која се израчунава на бази података УИО о издатим акцизним маркицама за цигарете у другом полугодишту претходне фискалне године и првом полугодишту текуће фискалне

⁶ Ова категорија се у ЕУ означава акронимом MPPC – *Most Popular Price Category*

⁷ Стандард је био на снази у ЕУ до 31.12.2013. Од 1.1.2014. минимална акциза на цигарете у ЕУ износи 90 EUR.

године (чл. 216. Закона). Минимална акциза на цигарете се израчунава као постотак ПП МПЦ, с тим да је законски минимум 60% ПП МПЦ. Акциза на дуван за пушење утврђује се у постотку од минималне акцизе на цигарете изражене за 1000 ком цигарета, с тим да законски минимум износи 80% минималне акцизе на цигарете (чл. 21д. Закона).

2020-2021

Законом прописана минимална акциза на цигарете од 176 КМ/1000 ком достигнута је у 2019. години, чиме је окончан процес хармонизације са минималном акцизом ЕУ. У пракси, то је значило да од 2020. нема повећања специфичне акцизе на цигарете (тј. задржава се стопа из 2019. године), док износ акцизе на дуван за пушење, с обзиром на методологију израчуна зависи од кретања малопродајних цијена цигарета.

ПРЕГЛЕД СТОПА АКЦИЗА НА ДУВАНСКЕ ПРЕРАЂЕВИНЕ

Ad valorem (пропорционална) акциза:

- цигарете: 42% малопродајне цијене (порези укључени)
- цигаре и цигарилоси: 42% малопродајне цијене (порези укључени).

Ad valorem акциза, која се обрачунавала на дуван за пушење у висини од 42% малопродајне цијене (порези укључени), укинута је 01.08.2014. Специфична акциза (до 01.08.2014. 'посебна акциза') је одлукама УО УИО сваке године повећавана за законски минимум од 0,15 КМ/паклици (или 7,50 КМ за 1000 ком) цигарета (Табела 1).

Табела 1: Специфична акциза на цигарете (2009-2021)

	1.7.2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
КМ/паклици	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
КМ/1000 ком	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

Минимална акциза због структуре тржишта, у којем су доминирале јефтиније категорије цигарета, и начина обрачуна, који у обзир узима сет података из двије фискалне године (друго полугодиште претходне године и прво полугодиште текуће године), а примјењује се у наредној фискалној години, у суштини нема заштитни карактер у смислу наплате загарантованог нивоа прихода од акциза.

Табела 2: Минимална акциза на цигарете

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

Напомена: За периоде 2010-2014 минимална акциза на цигарете се утврђивала према најпопуларнијој цјеновној категорији цигарета

Табела 3: Акциза на дуван за пушење

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

Трендови у периоду 2009-2014

Нови Закон о акцизама у БиХ од 1.7.2009. донио је иницијално увођење специфичне акцизе на цигарете у висини од 0,15 КМ/паклици. Повећање пореза у структури малопродајне цијене (специфична акциза + припадајући дио ПДВ) очекивано је донијело раст малопродајних цијена, иако су дуванске компаније настојале ублажити "порески удар" на цијене преваљивањем додатног пореза на терет добити. Међутим, с обзиром на ниску цијену прије опорезивања, није било пуно маневарског простора за ублажавање раста цијена, поготово од стране домаће дуванске индустрије. Иако је нови Закон донесен у жеку глобалне економске кризе тржиште цигарета је могло апсорбовати континуирани пораст пореза у цијени (акциза + ПДВ) све до 2013. године. Највећи раст вриједности тржишта⁸ цигарета забиљежен је 2010. године (18,2%), да би 2011. и 2012. дошло до наглог успоравања (6,4% и 1,2% респективно). До 2013. тржиште дувана за пушење је било занемариво, да би порасло за чак 350%. Разлог за то је био прелазак "прага издржљивости" потрошача, који су даљи раст акцизног оптерећења и, посљедично, малопродајних цијена цигарета, избјегли преласком на мотане цигарета из дувана. Размјере супституције цигарета дуваном су биле много веће него што су то показивали подаци о расту тржишта дувана за пушење, јер је експлодирало тржиште нелегалног небрендираниог дувана из домаће производње и кријумчарења⁹. Таква кретања су обезвриједила интенције власти да се растућим опорезивањем цигарета остваре циљеви здравствене политике. Међутим, како разлог за тако снажан пад потрошње није одустајање потрошача од пушења, већ прелазак на мотане цигарете из дувана за пушење, углавном лошијег квалитета, циљеви здравствене политике у смислу смањења пушења не само да нису остварени, него су били у потпуности дерогирани.

Било је нормално за очекивати да ће процес хармонизације акциза са минималним стандардима ЕУ донијети пад потрошње цигарета. Међутим, јаз између пореског оптерећења цигарета и дувана за пушење, као посљедица диференциране политике опорезивања дувана и усклађивања акциза на цигарете са минималним стандардима ЕУ, из године у годину се повећавао, стварајући потицаје за миграције конзумента са индустријски произведених цигарета на кориштење ручно мотаних цигарета. Може се претпоставити да приликом раста малопродајних цијена први који одустају од потрошње цигарета су потрошачи са најнижим дохоцима, док се у структури осталих потрошача дешавају структурне промјене. Потрошачи из средње доходне групе прелазе на јефтиније цигарете, док потрошачи са високим дохоцима због статуса задржавају потрошњу скупих цигарета. Стога, може се закључити да **цјеновна еластичност потрошње цигарета није хомогена категорија и да у великој мјери зависи од структуре потрошача**. У БиХ је присутна поларизација између домаћих (углавном јефтинијих) и увозних (углавном скупљих) цигарета. Податак да је потрошња домаћих цигарета у 2013. пала за чак 28,9% у односу на 2012, а увозних 16,8% указују на закључак да је процес супституције цигарета дуваном у већој мјери погодио домаћу дуванску индустрију због већег осипања потрошача са нижим дохоцима.

У првим годинама посматраног периода раст стопе акциза је осигуравао раст укупних прихода од акциза без обзира на пад потрошње. У почетку су забиљежене високе стопе раста прихода од акциза, поготово у 2010. када су приходи због ниже основице порасли за 37,1%. Од 2011. раст успорава, да би у 2013. био забиљежен пад од 4,1%.

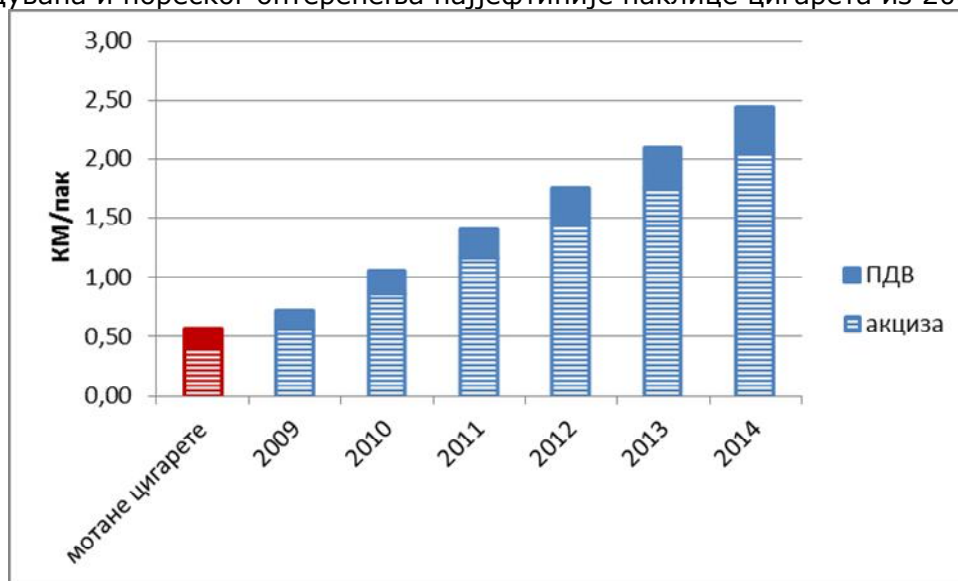
Основни узрок појави губитака прихода од акциза јесте диференцирано опорезивање цигарета и дувана на штету цигарета. У првим годинама јаз у пореском оптерећењу није био толико значајан да би потрошачи одустали од цигарета и прешли на дуван за пушење. Међутим, како су расле само стопе акцизе на цигарете, али не и на дуван за пушење, јаз у пореском оптерећењу је постајао све већи. На Графикону 1 је приказана

⁸ Ради се о укупној вриједности цигарета, са укљученим порезима, према подацима о издатим акцизним маркама.

⁹ Више: Антић, Д., 2014. „Трендови у наплати прихода од акциза на дуван: од „бума“ прихода до пореске евазије“. *ОМА Билтен* бр. 104/2014.

симулација пореског оптерећења паклице цигарете која се добије из 1 кг дувана (уважавајући нормативе ручне производње цигарета) и паклице најјефтинијих индустријски произведених цигарета чија је цијена у моменту ступања на снагу новог Закона о акцизама (1.7.2009) износила 1 КМ.

Графикон 1. Симулација пореског оптерећења паклице цигарете која се добије из 1 кг дувана и пореског оптерећења најјефтиније паклице цигарета из 2009



Континуирано повећање специфичне акцизе на цигарете донијело је снажни раст пореског оптерећења цигарета, које је додатно повећано и због повећања износа ПДВ и *ad valorem* акцизе, будући да повећана специфична акциза повећава из године у годину основицу за обрачун ПДВ-а и акцизе у калкулацији малопродајних цијена. Будући да је акцизно оптерећење дувана било непромијењено у цијелом периоду јаз између пореског оптерећења дувана и цигарета је из годину у годину постајао све већи. У 2014.г. укупни порези садржани у паклици најјефтинијих цигарета су били скоро пет пута већи него у паклици цигарета које су добијене мотањем дувана за пушење.

Трендови у периоду 2014-2021

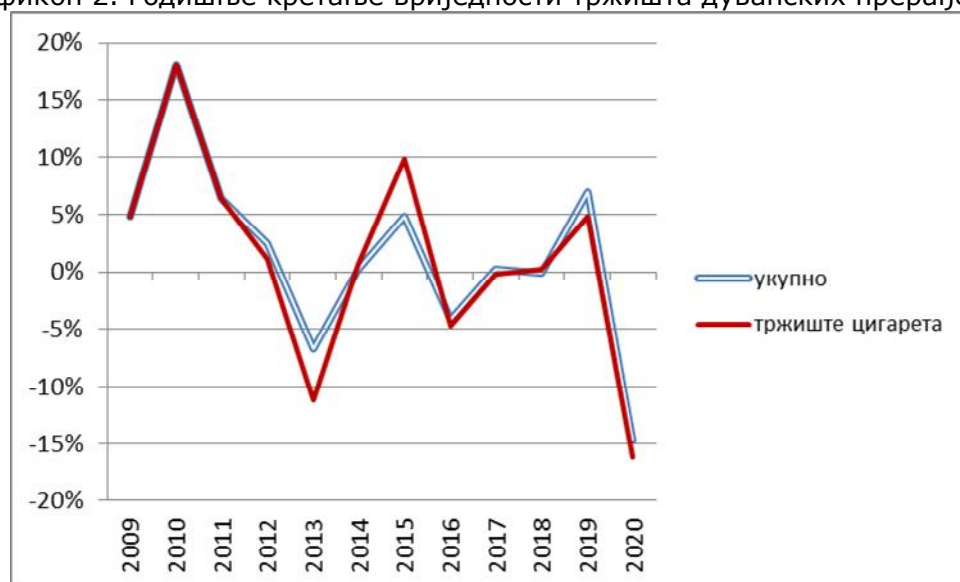
Наговјештаји значајнијих промјена на тржишу дувана јавили су се одмах по усвајању измјена Закона о акцизама, а прије њиховог ступања на снагу (01.08.2014). Увођење специфичне акцизе повећало је акцизно оптерећење килограма дувана за 212%, а укупно пореско оптерећење (акциза + ПДВ) за 184%. Драстично повећање акцизног оптерећења дувана подстакнуло је његово гомилање, како брендираног опорезованог дувана, тако и неопорезованог небрендираног дувана. Након ступања на снагу измјена Закона дошло је до великих позитивних промјена у свим сегментима анализе. Међутим, позитивни ефекти измјене Закона у смислу раста прихода су се исцрпили већ 2016. године, а наредне двије године прираст прихода је био минималан. Значајније повећање наплате прихода од акциза остварено је у 2019. због снажног раста потрошње цигарета нерезидената, а да би појавом пандемије COVID-19 вируса био забиљежен катастрофални пад прихода од акциза.

Вриједност тржишта дуванских прерађевина

Велика пореска евазија у 2013. је довела до пада вриједности тржишта цигарета од 11,2%. Истовремено, због преласка пушача на брендирани дуван вриједност легалног тржишта дувана је учетворостручена. Да се већ радило о значајнијим износима показује и чињеница да је супституција цигарета брендираним дуванима ублажила ефекте смањења сегмента цигарета од 11,1%, тако да је пад вриједности укупног тржишта дуванских производа износио 6,7% (Графикон 2).

Нова акцизна политика, која је у примјени од 01.08.2014., у само пет мјесеци је донијела преокрет. Према подацима за 2014. вриједност тржишта цигарета се повећала за 0,7%, док је вриједност тржишта дувана, захваљујући великим набавкама пред ступање на снагу измјена Закона, пала 6,8%. Због догађања на сегменту дувана укупно тржиште дуванских прерађевина у 2014. је порасло за скромних 0,3% у односу на 2013. Позитивни трендови, као рефлексija мјера нове акцизне политике, наставили су се и у 2015. И поред раста специфичне акцизе на цигарете и специфичне акцизе на дуван укупно тржиште је порасло за 4,8%, чиме је достигнут ниво из 2011, али не и 2012. Анализа структуре тржишта дуванских прерађевина указује да је раст сегмента цигарета износио 9,9%, док је сегмент дувана пао за чак 81%, а у номиналном износу на ниво из 2012. Иако је вриједност домаћег тржишта цигарета у 2015. повећана за чак 24,5%, то је још увијек било далеко испод 2011. и 2012. С друге стране, вриједност тржишта увозних цигарета, иако је расла по умјеренијој стопи од 5,3%, премашила је досадашњи максимум из 2012. године.

Графикон 2. Годишње кретање вриједности тржишта дуванских прерађевина



Раст тржишта дуванских прерађевина може се објаснити кумулативним дјеловањем три фактора;

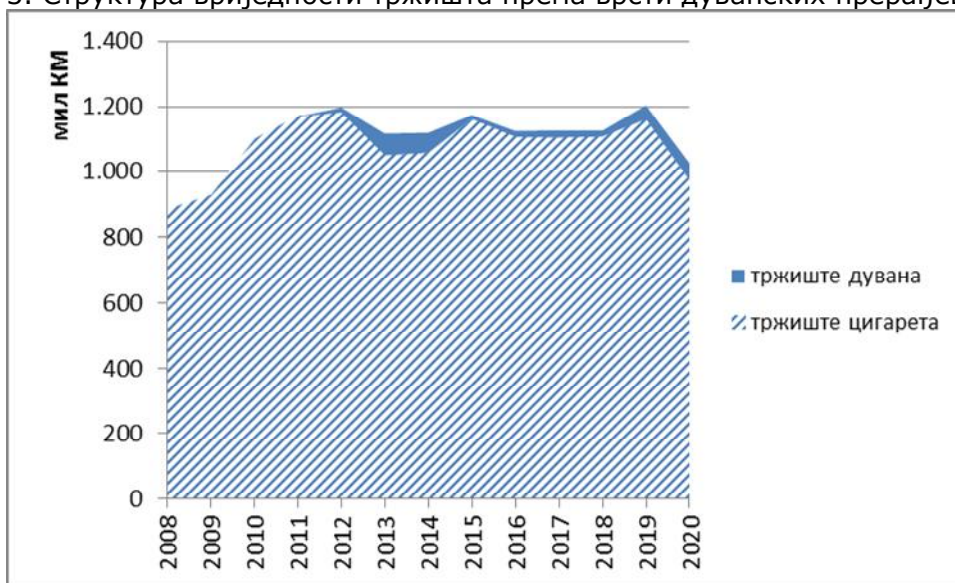
- мјера нове акцизне политике,
- оперативних мјера УИО и осталих државних и ентитетских институција на сузбијању шверца, кријумчарења и нелегалне производње и продаје цигарета, те
- растом агрегатне потрошње у склопу опоравка БиХ након глобалне економске кризе.

Ефекти нових мјера акцизне политике су се исцрпили већ у 2016. Ново повећање специфичне акцизе доноси стагнацију, а потом и пад вриједности легалног тржишта дуванских прерађевина. Вриједност тржишта цигарета у 2016. смањена за 4,7% у односу на 2015. годину, односно 6% у односу на 2012. у којој је вриједност тржишта била на максимуму (Графикон 3). У 2017. и 2018. укупна вриједност тржишта дуванских

прерађевина стагнира, да би у 2019. био остварен раст од 6,9%. У структури тржишта тржиште цигарета је остварило раст од 4,8%, док је компонента дувана за пушење остварила раст од чак 133%. То указује на заокрет дуванских компанија према дувану за пушење, како би привукли популацију са нижим дохоцима са црног тржишта дувана.

Појава пандемије COVID-19 вируса није се озбиљније одразила на политике пласмана дуванских компанија, као да су очекивања била да се ради о пролазној појави. Тако је за четири мјесеца 2020. остварен раст оба сегмента тржишта, цигарета за 13,5%, а дувана за пушење за 35,3%. Међутим, рестриктивне мјере које су уведене у БиХ у погледу кретања грађана и рада привреде, као и закључавања чланица ЕУ негативно се одразило на потрошњу домицилног становништва и потрошњу нерезидената (дијаспоре, туриста, у прекограничном промету). Дуванске компаније су драстично смањиле пласмане на тржиште, што је резултовало снажном контракцијом тржишта дуванских прерађевина. Иако се очекивало одређено попуштање мјера у љетној сезони до тога није дошло, већ је, напротив, Европа била суочена са новим, још већим, валом пандемије у јесен 2020. године. Исто тако, и БиХ је касно уклонила ограничења при уласку у земљу, што је резултовало мањим приливом нерезидената крајем године. У коначници, вриједност тржишта дуванских прерађевина у 2020. је смањена за 14,8% у односу на 2019. (Графикон 2), при чему је сегмент цигарета смањен за 16,2%, док је сегмент дувана за пушење забиљежио раст од 24,5%. Раст регуларног тржишта дувана указује на заокрет у пословним политикама великих интернационалних дуванских компанија. У годинама када је јачала пореска евазија (2013, 2014) домаћа дуванска индустрија је направила заокрет ка већем пласману дувана, а сада су исту политику након смањења домаћих капацитета преузели и увозници.

Графикон 3. Структура вриједности тржишта према врсти дуванских прерађевина



Цијена прије опорезивања (*pre-tax price*)

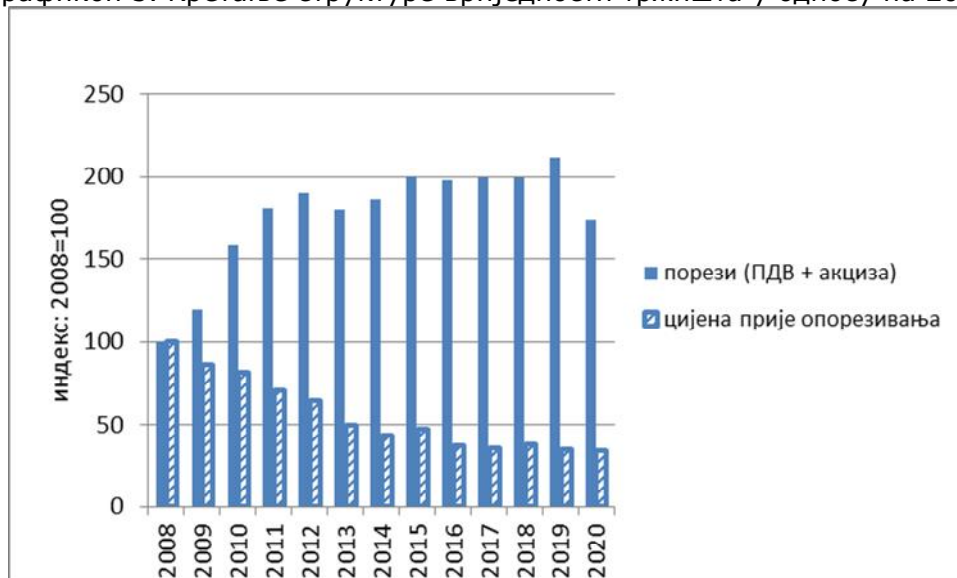
Раст тржишта цигарета након измјена Закона донио је и побољшање структуре продајне цијене, у смислу раста цијене прије опорезивања (која поред цијене коштања садржи и добит/маржу), и поред раста удјела пореских давања (Графикон 4). Но, већ наредно повећање специфичне акције на цигарете у 2016. доноси значајан пад цијене прије опорезивања у номиналном износу на нивоу из 2014. године, а наредне двије године није било значајнијих помјерања у односу на 2016. и поред два повећања специфичне акције на цигарете. Од 2019. цијена прије опорезивања се смањује, за 9,6% у 2019, односно за 2,3% у 2020. У суштини, у години пандемије пад прихода државе (од акциза) је номинално много већи од пада прихода дуванских компанија.

Поређење у односу на 2008. годину, као посљедње године пред реформу политике опорезивања дуванских прерађевина и усклађивања са стандардима ЕУ, показује да је цијена прије опорезивања пала на историјски минимум. У односу на 2008.г. дуванске компаније су *de facto* изгубиле 2/3 прихода (Графикон 5). Међутим, домаћа индустрија је више погођена од увозника. Губици домаће индустрије у 2020. у односу на 2010. досежу и до 85,6% прихода, док су губици увозника око 60% прихода.

Графикон 4. Структура вриједности тржишта дуванских прерађевина



Графикон 5. Кретање структуре вриједности тржишта у односу на 2008



Малопродајне цијене цигарета

Континуирано повећање акциза на цигарете донијело је брзи раст просјечне пондерисане малопродајне цијене цигарета (МПЦ). У односу на 2008. просјечна пондерисана цијена је повећана за 248%. Највећи скок је забиљежен у 2010. због примјене новог Закона само у другом полугодишту 2009. Касније долази до успоренијег раста, на првом мјесту, због високе основице за поређење (Графикон 6). Други разлог за такав тренд је и обим преваљивања додатног пореског терета на купца. Обим преваљивања додатног пореског терета на купца зависи од еластичности потражње за добрима. Уколико се ради о добрима са еластичном потражњом преваљивање пореског терета ће произвести снажан пад

потрошње добара. Уколико се ради о добрима са нееластичном потражњом (нпр. луксузним добрима, локалним добрима, добрима која изазивају зависност, попут цигарета, алкохола и сл) преваљивање додатног пореског терета на продајне цијене углавном не доводи до битнијег пада потрошње добара. Значајан фактор за преваљивање пореског терета је и стање конкуренције на тржишту. У условима постојања монопола на тржишту преваљивање пореског терета на купце неће угрозити потражњу. С друге стране, у условима постојања значајне конкуренције компаније могу да се боље позиционирају на тржишту или преузму тржиште конкурената уколико не преваљују додатне пореске терете на продајне цијене. Међутим, политику дампиншких цијена у дужем периоду могу водити само финансијски снажне компаније, које могу поднијети умањену добит због преузимања дијела или цјелокупног додатног пореског терета. Индикативно је да је до раста малопродајних цијена цигарета од 4,9% у просјеку дошло и у 2020.г., иако те године због завршетка хармонизације са ЕУ није било повећања специфичне акцизе, а забиљежен је и катастрофални пад продаје због пандемије.

Графикон 6. Просјечна пондерисана малопродајна цијена цигарета (ПП МПЦ)



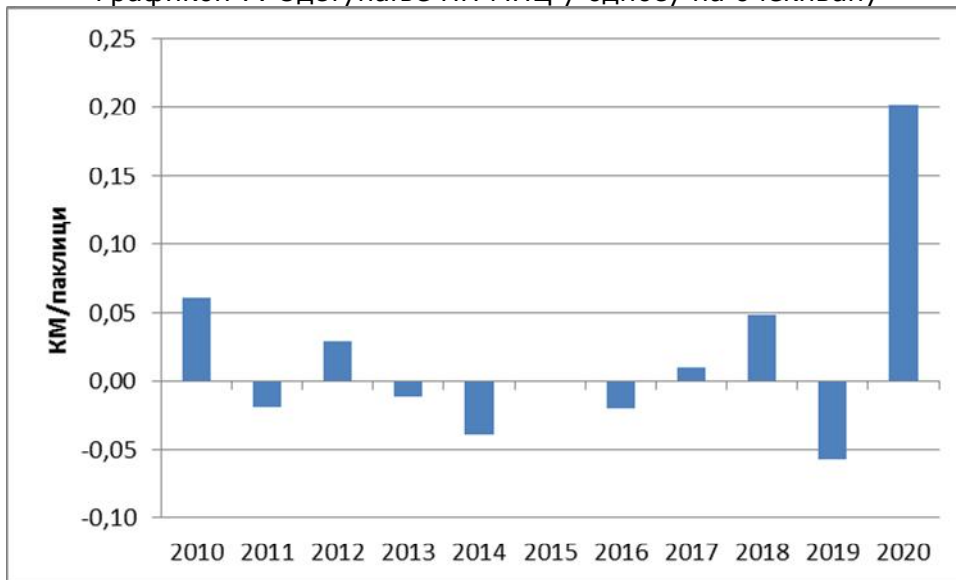
Графикон 7. показује да су компаније из дуванске индустрије у претходних десет година у неколико наврата користиле нееластичну потражњу за цигаретама да повећају малопродајне цијене цигарета изнад новог пореског оптерећења¹⁰. Прије измјене Закона то се десило 2010. и 2012. години, када су у просјеку повећале малопродајне цијене цигарета изнад новог пореског оптерећења.

С друге стране, више је година у којима су дуванске компаније сносиле дио новог пореског оптерећења на терет своје добити како би амортизовале његов утицај на малопродајне цијене. Може се претпоставити да је разлог за овакву политику била процјена ризика од пада продаје у случају да су превалили укупан порески терет на продајне цијене. Међутим, може се рећи и да су неке компаније водиле својеврсну дампиншку политику. Будући да се из године у годину тржиште дуванских прерађевина смањује може се претпоставити да је дампиншка цјеновна политика у 2011. кориштена за боље позиционирање компанија на тржишту цигарета. Међутим, у периоду од 2013. до 2016, када је дошло до ерозије легалног тржишта цигарета због растуће легалне и нелегалне супституције цигарета дуваном, компаније су се мањим преваљивањем новог пореског терета на цијене бориле за очување постојећег удјела у тржишту.

¹⁰ Ново пореско оптерећење укључује повећање специфичне акцизе (0,15 КМ/паклици годишње) и повећање *ad valorem* акцизе и ПДВ-а који производи повећање специфичне акцизе због чињенице да у основицу за израчун *ad valorem* акцизе и ПДВ-а улази специфична акциза.

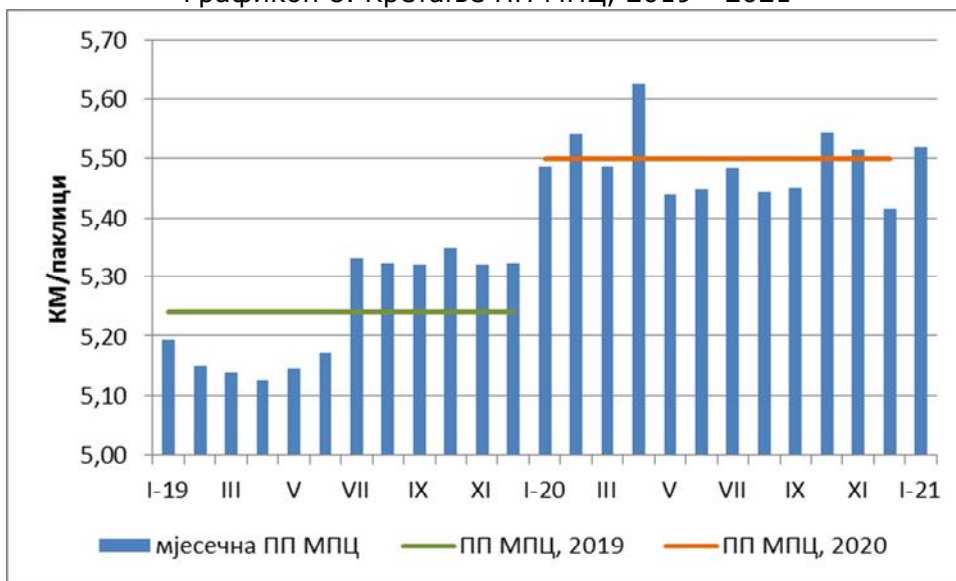
Имајући то у виду изненађује повећање цијена изнад новог пореског оптерећења у 2017. и 2018. (Графикон 7). Таква цјеновна политика је засигурно била разлог за пад количина цигарета у те двије године и стагнацију вриједности тржишта цигарета (вид. Графикон 2), а посљедишно и прихода. Може се претпоставити да је то био разлог за промјену цјеновне политике у 2019., када је на терет добити компанија преузет највећи дио новог пореског оптерећења (0,06 КМ/паклици). Такав заокрет у цјеновној политици је резултовао растом вриједности тржишта цигарета од 4,8%, минималним падом количине цигарета од 1% и растом прихода од акциза од 6,5%.

Графикон 7. Одступање ПП МПЦ у односу на очекивану



Процес хармонизације акциза са стандардима ЕУ је окончан у 2019. години, тако да од 2020. нема повећања специфичне акцизе на цигарете, а тиме ни екстерног разлога за повећање малопродајних цијена у 2020. Међутим, компаније су одмах почетком 2020. значајно повећале малопродајне цијене цигарета, тако да је у априлу 2020. просјечна пондерисана малопродајна цијена цигарета била за 0,30 КМ/паклици виша него у децембру 2019. (Графикон 8). У просјеку цијене цигарета су у 2020. повећане за 0,20 КМ по паклици (вид. Графикон 7).

Графикон 8. Кретање ПП МПЦ, 2019 - 2021

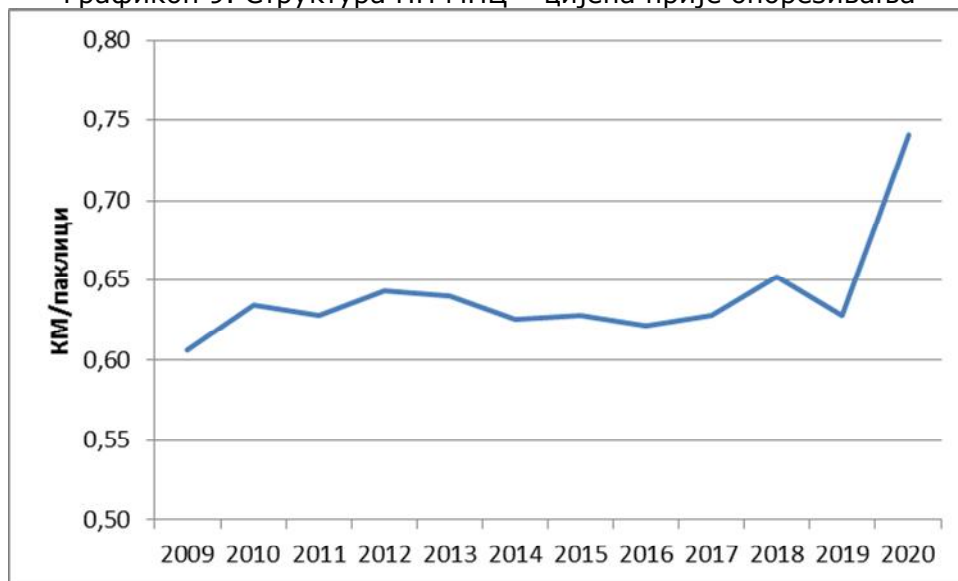


Чак и након што је било јасно да коронавирус није пролазна појава компаније и даље не врше знатније корекције на цијенама, без обзира што је потражња локалних потрошача за цигаретама због пандемије драстично смањена, а потрошња нерезидената је сведена на минимум. Још веће изненађење у цјеновној политици компанија представља политика цијена у 2021.г. Иако ни 2021. године нема повећања акциза на цигарете просјечна пондерисана цијена цигарета у јануару 2021. је била за 0,10 КМ виша него у децембру 2020, односно за 0,20 КМ виша него у децембру 2019. (Графикон 8).

Анализа структуре просјечне пондерисане МПЦ цигарета указује на закључак да је цијена прије опорезивања, која садржи цијену коштања и добит/маржу, тек незнатно варирала, без обзира на промјену околности. У међувремену је због великог раста цијена цигарета дошло до великих промјена у структури цигарета, смањен је број брендова, више се не производе јефтинији домаћи брендови, а распон цијена између најјефтинијих и најскупљих цигарета се смањује. Међутим, висок раст цијена цигарета у 2020. имао је за посљедицу и значајан раст цијене прије опорезивања, у просјеку за 18% у односу на структуру просјечне пондерисане МПЦ у 2019. (Графикон 9) .

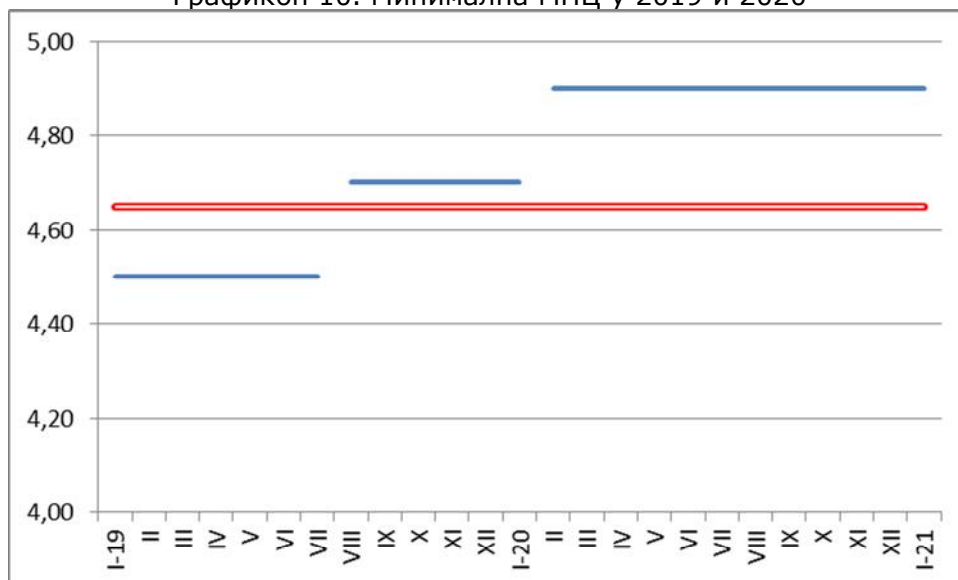
Висок проценат раста цијене прије опорезивања у структури ПП МПЦ у 2020. је кумулативни резултат раста цијена цигарета и чињенице да је специфична акциза на цигарете остала на нивоу из 2019. Међутим, износ повећања цијене прије опорезивања је мањи од повећања ПП МПЦ, јер је оно индиректно изазвало и повећање пореског оптерећења у структури ПП МПЦ у 2020. Наиме, раст цијене прије опорезивања повлачи и раст *ad valorem* акцизе и ПДВ-а у структури ПП МПЦ, у чију основицу за израчун улази и цијена прије опорезивања. Будући да се ради о двије сукцесивне фискалне године (2019/2020) није вјероватно да је у цијелости узрок тако наглог раста цијене прије опорезивања раст цијена инпута (сировине – дувана, радне снаге, транспорта, енергије и др), већ да се ради и о настојању да се повећа добит/маржа.

Графикон 9. Структура ПП МПЦ – цијена прије опорезивања



Из горње анализе може се закључити о значају цјеновне политике дуванских компанија, како за њихово пословање, тако и за јавне приходе. Изненађује да су компаније већ прве године периода након хармонизације акциза, када није било повећања специфичне акцизе, повећале малопродајне цијене, иако је годинама то био разлог за осипање легалне потражње за цигаретама. Још веће изненађење је што је то урађено код најјефтинијих брендова. Тиме је групација легалних потрошача са најнижим дохоцима подстакнута да пређе на куповину на црном тржишту дувана и цигарета. То показују сљедећи подаци и израчуни:

Графикон 10. Минимална МПЦ у 2019 и 2020



Најнижа МПЦ паклице цигарета у 2019. години била је 4,50 КМ у периоду јануар – јули 2019. (Графикон 10). Потребно је рећи да је та цијена била испод очекиване, након што би се ново пореско оптерећење додало на најнижу МПЦ из 2018. Корекцијом цијена средином 2019. године најнижа МПЦ је повећана на 4,70, нешто више него што би била очекивана МПЦ, тако да је на нивоу године најнижа МПЦ у 2019. у просјеку била на нивоу очекиване од 4,65 КМ. У укупној количини паклица цигарета у 2019. брендови са најнижом МПЦ су имали удио од 21,4%. У 2020. најнижа МПЦ паклице цигарета у јануару је била 4,70 КМ, а у осталим мјесецима 4,90 КМ (Графикон 10). Ако се узме у обзир да 2020. није било повећања специфичне акцизе најнижа МПЦ је требала остати на нивоу из 2019. Иста најнижа цијена је задржана и у јануару 2021., али је због повећања цијена других брендова просјечна пондерисана цијена у јануару 2021. већа за 1,9% у односу на децембар 2020.

Иако виша МПЦ у условима непромијењене акцизне политике доноси већи приход (цијена прије опорезивања) за компаније потребно је посматрати шире. Поређење елемената најниже МПЦ у 2019. и најниже МПЦ у 2020 показује да повећање МПЦ од 4,3% доноси раст прихода (цијене прије опорезивања) од 22,1% (Табела 4). Међутим, за оцјену укупних ефеката потребно је упоредити вриједност продаје (количина x МПЦ) за најјефтиније брендове у обје године. Повећање најнижих цијена за 0,20 КМ по паклици у 2020. је смањило продају те категорије цигарета за 58,7%, чиме је смањен и укупан приход (цијена прије опорезивања) компанија на тој категорији за 9,1 мил КМ. **У погледу наплаћених индиректних пореза мањак на ПДВ-у износи 18,2 мил КМ, а на приходима од акциза чак 98,2 мил КМ** (Табела 4).

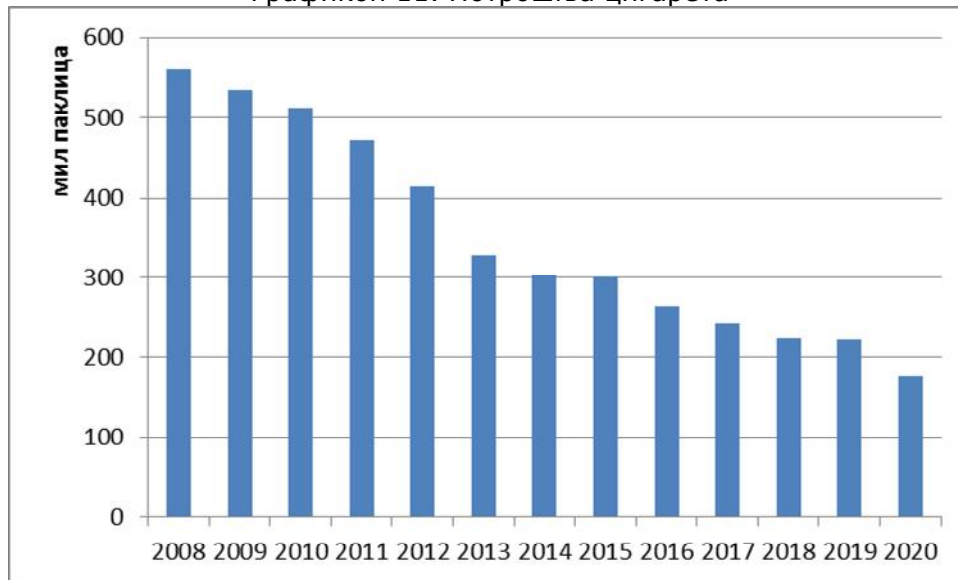
Табела 4

Елементи МПЦ	мин МПЦ 2019	мин МПЦ 2020	промјена (у %)	промјена (у КМ)
МПЦ	4,70	4,90	4,3%	0,20
ПДВ	0,68	0,71	4,3%	0,03
ad valorem акциза	1,97	2,06	4,3%	0,08
специфична акциза	1,65	1,65	0,0%	0,00
цијена прије опорезивања	0,39	0,48	22,1%	0,09
Ефекти:				
број паклица (у мил)	46,9	19,4	-58,7%	-27,5
цијена прије опорезивања (мил КМ)	18,4	9,3	-49,6%	-9,1
ПДВ (мил КМ)	32,0	13,8	-57,0%	-18,2
акцизе (мил КМ)	170,0	71,8	-57,8%	-98,2

Потрошња дуванских прерађевина

Континуирани раст малопродајних цијена цигарета у БиХ од 2009. године је резултовао снажним падом легалне потрошње цигарета¹¹ (Графикон 11). Прве двије године од увођења посебне акцизе потрошња цигарета, мјерена бројем издатих акцизних маркица, смањивала се по стопи од 4,5% годишње (Графикон 12. - десна скала).

Графикон 11. Потрошња цигарета



Графикон 12. Потрошња цигарета у односу на 2008



Међутим, већ 2011. долази до озбиљног погоршања трендова, који су настављени и у 2012. години, да би у 2013. години дошло до драматичног пада потрошње од 20,6%. Мјере нове акцизне политике су за само пет мјесеци примјене у 2014. стабилизовале пад потрошње цигарета на 8,3%. Међутим, наставак хармонизације стопе акцизе са стандардима ЕУ је већ 2016. донио снажан пад потрошње цигарета од 12,3%. У 2017.г., потрошња цигарета у БиХ је пала за 8% у односу на 2016. годину. Већи пад потрошње је ублажен растом потрошње нерезидената (дијаспоре, туриста), те прекограничног и транзитног промета цигарета и осталих роба у лјетњој сезони, подстакнутог нижим цијенама деривата нафте у односу на земље у окружењу. Тренд стабилизације потрошње

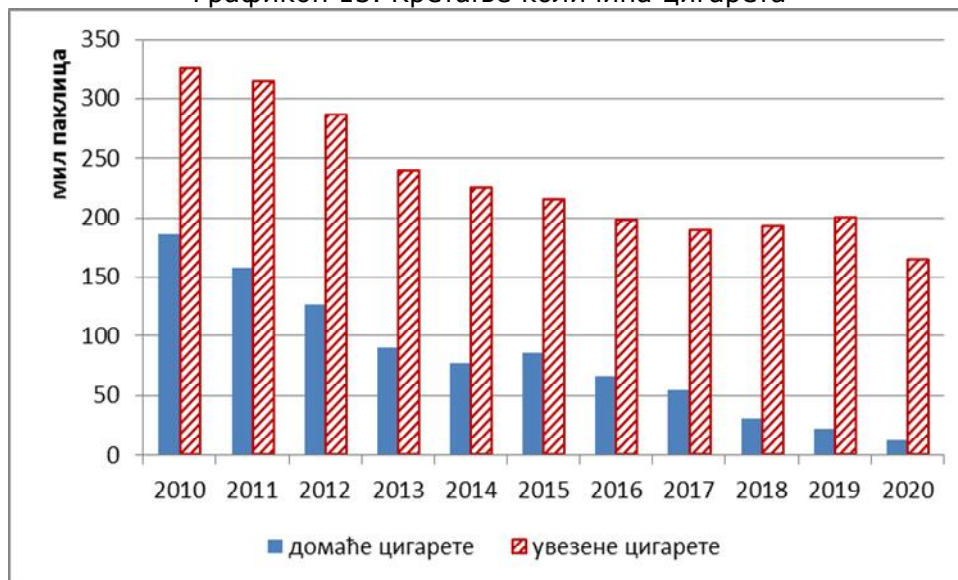
¹¹ Потрошња цигарета се у сврху анализе мјери количином и структуром издатих акцизних маркица.

цигарета је задржан и у 2018. и 2019. години, без обзира на раст малопродајних цијена због повећања специфичне акцизе на цигарете. У 2019. години потрошња брендираних цигарета на легалном тржишту износи само 40% потрошње из 2008. године. У 2020. години забиљежен је оштар пад потрошње цигарета од 20,1%, на првом мјесту због повећања малопродајних цијена, те због негативног утицаја рестриктивних мјера за спречавање ширења пандемије COVID-19 вируса у БиХ и ЕУ на потрошњу цигарета домицилног становништва и нерезидената.

Континуирано повећање акциза на цигарете имало је за посљедицу супституцију цигарета дуваном за пушење. Супституција је ескалирала у 2013. години када је забиљежен озбиљан пад прихода од акциза на цигарете. Нова акцизна политика опорезивања дувана за пушење из 2014. подразумијевала је драстично иницијално повећање акциза на дуван за пушење, те континуирано усклађивање са акцизама на цигарете у наредним годинама. Драконски пораст пореза на дуван за пушење резултовао је великим падом потрошње опорезованог дувана за пушење. Потрошња брендираног дувана за пушење у 2015. је смањена за 89,4% у односу на 2014. Очигледно је да су велики раст малопродајних цијена дувана за пушење и мјере на сузбијању нелегалне производње и продаје цигарета дестимулисале потрошаче да купују легални дуван за пушење, те су се окренули потрошњи цигарета. Међутим, већ у 2016. због повећања цијена цигарета долази до снажења супституције цигарета дуваном за пушење, у чему је предњачила потрошња увозног брендираног дувана за пушење. Количина дувана за пушење је повећана за 31% у односу на 2016., при чему је раст количина увезеног дувана био чак 120%. У посљедње четири године примјетан је осцилирајући тренд. У 2017.г. забиљежен је умјерен раст количина дувана за пушење од 8,3%. То је, уједно, посљедња година у којој је забиљежен раст количина домаћег дувана. У 2018. години је био забиљежен пад од 29,6%., у 2019. години раст од 17,1%, а у 2020. пад од 2,2%.

Посљедњих година, након окончања приватизације домаће дуванске индустрије драстично се промијенила структура количина цигарета и дувана стављеног у промет на тржиште БиХ на штету домаће индустрије, чија је производња потпуно маргинализована¹², до потпуног нестанка¹³.

Графикон 13. Кретање количина цигарета



Графикон 13. показује структуру цигарета стављених у промет од 2010. године. Примјетан је пад количина, међутим, пад количина увезених цигарета је номинално и релативно мањи него код домаћих цигарета.

¹² ФДС

¹³ Фабрика дувана у Бањалуци

У 2020. години количина увезених цигарета одговара половини броја увезених цигарета у 2010., док код домаћих цигарета задржано је свега 7% производње из 2010. Номинално, домаћих цигарета је мање на тржишту за 173,6 мил паклица, а увезених за 161,5 мил паклица. Може се закључити да су увозне цигарете у потпуности апсорбовале домаћу производњу до њеног нестанка.

Слични трендови су забиљежени и у структури дувана за пушење. У вријеме снажне пореске евазије, прије измјена Закона, домаћа индустрија се фокусира на продају дувана за пушење. Међутим, у посљедње четири године примјетна је снажна ерозија производње домаћег дувана, на једној страни, те снажни раст увоза дувана за пушење на другој страни (Графикон 14). У сваком случају, промјене у структури тржишта дуванских прерађевина које подразумијевају раст сегмента дувана за пушење за посљедицу имају мању наплату прихода од акциза због мањег пореског оптерећења у односу на цигарете.

Графикон 14. Кретање количина дувана за пушење



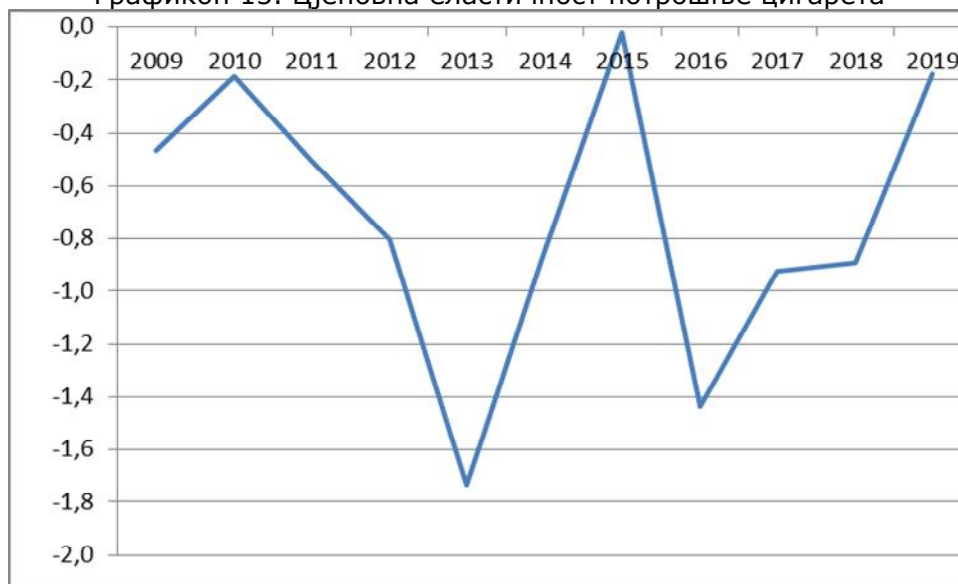
Подаци о енормном расту увоза папира за мотање цигарета, који се по својем начину паковања (у облику ролни, књижица и цјевчица), могу користити и за машинску производњу цигарета, указују не само на велики обим супституције ручним мотањем цигарета, већ и на снажну нелегалну домаћу производњу неопорезиваних цигарета. Увоз цигарет-папира је у сталном порасту, без обзира велики пад домаће производње цигарета. За илустрацију, увоз цигарет-папира у облику књижица или цјевчица у 2020. премашује увоз у 2013., док је домаћа производња цигарета у 2020. износила свега 14,4% домаће производње у 2013. Још радикалнији случај је увоз цигарет-папира у ролнама, који је у 2020. удвостручен у односу на 2013. **Очигледна дискрепанца између прогресије у расту увоза цигарет-папира и све мањих потреба домаће дуванске индустрије по својем обиму указује не само на куповину цигарет-папира од стране физичких особа, него и на нелегалну производњу цигарета у БиХ.**

Еластичност потражње цигарета

На основу истраживања више од стотину студија о понашању потрошње цигарета у условима повећања пореза у последњих педесет година економисти су закључили да је у већини држава цјеновна еластичност потрошње износила $-0,4$. С друге стране, из анализа Свјетске банке произилази да је цјеновна еластичност потрошње већа у мање развијеним земљама, те да се у случају цигарета креће и до $-0,8$ ¹⁴.

У почетним годинама хармонизације акциза са стандардима ЕУ, имајући у виду да је потрошња цигарета цјеновно нееластична, пад потрошње цигарета се кретао у пројектованим оквирима. Без обзира на повећање стопе акциза на почетку 2015. године и супротно теорији еластичности код опорезивања и резултатима истраживања праксе у државама широм свијета, пораст цијена није донио пад потрошње цигарета, већ је, напротив потражња била скоро потпуно нееластична (Графикон 15). Слично је забиљежено и у 2019., када је и поред раста цијена од 5,9% остварен пад потрошње од свега 1%. Због енормног пада количина цигарета у промету 2020. од 20,1%, који није у корелацији са растом цијена од 4,9%, наведена година није референтна година за израчун еластичности.

Графикон 15. Цјеновна еластичност потрошње цигарета



¹⁴ Више: Антић, Д., 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.

АНАЛИЗА ПРИХОДА ОД АКЦИЗА

Трендови

Ерозија потрошње цигарета изнад очекиване одразила се и на приходе од акциза. БиХ је првих година хармонизације акциза забиљежила енорман раст прихода, који је почео успоравати у 2012., да би 2013. приходи од акциза пали за 4,1% (Графикон 16). Може се закључити да је у погледу "прага издржљивости"¹⁵ потрошача очигледно 2013. била преломна. Супституција цигарета дуваном само је у мањој мјери компензовала значајне губитке на приходима од акциза на цигарете. Будући да се на остале дуванске прерађевине наплаћивала само *ad valorem* акциза (у висини од 42% малопродајне цијене дувана) ефекти наплате акциза на дуван за пушење су били крајње скромни. У 2012.г. је наплаћено 6,2 мил КМ акциза, а у 2013.г. 28 мил КМ, што преставља историјски максимум за тај сегмент тржишта. Иако је нова политика акциза у 2014. у одређеној мјери стабилизовала тржиште цигарета, те је забиљежен раст прихода од 4,3%, остварена наплата прихода од акциза у номиналном износу је одговарала нивоу прихода из 2012. године која је представљала историјски максимум. Позитивни трендови у наплати акциза настављени су и у 2015. години. Остварен је раст од 7,1%, а укупни ниво прихода од акциза је премашио наплату из 2012. за 53,2 мил КМ (Графикон 16).

Графикон 16. Приходи од акциза на дуванске прерађевине



Међутим, ефекти нове акцизне политике на наплату прихода исцрпљени су већ у 2016. Под пресијом раста специфичне акцизе на цигарете, а у условима спорог раста економије и агрегатне потрошње, јачање црног тржишта дувана и цигарета имало је негативне посљедице по приходе од акциза, профитабилност дуванске индустрије и стабилност тржишта дуванских прерађевина. Наведени трендови су резултовали мање наплаћеним приходима од акциза у 2016. години за 3,8 мил КМ. У наредне двије године, и поред континуираног раста акцизног оптерећења који је резултовао растом малопродајних цијена цигарета, наплата прихода од акциза је била стабилна, мало изнад наплате у 2015. У 2019.г. остварен је раст прихода од акциза од 6,5%, што представља историјски максимум у номиналном износу. Раст прихода у тој години дијелом је резултат раста потрошње нерезидената (дијаспоре, туриста, прекограничне потрошње, што се види по сезонској шеми наплате акциза у којој доминирају лјетни мјесеци, а дијелом преузимања већег броја акцизних маркица пред крај те године. Повод за такву политику је било повећање малопродајних цијена цигарета од 1.1.2020. године, те су дуванске компаније преузеле већи број акцизних маркица како би се задовољила очекивана већа потражња

¹⁵ Појам који се веже за тзв. Lafferov-у криву.

цигарета по старим цијенама. Стога, дио прихода од акциза очекиван у 2020. се *de facto* прелио у фискалну 2019. годину (Графикон 16).

Имајући у виду такву пословну политику лошија наплата акциза почетком 2020. је била очекивана. У наредна три мјесеца 2020. остварене су високе мјесечне стопе раста наплате акциза (Графикон 17), што је било изненађујуће у условима пандемије и примјене рестриктивних мјера које су ограничиле улазак нерезидената и кретање становништва унутар БиХ. Међутим, треба имати у виду да се не ради о стварној потрошњи, јер се акцизе плаћају *ex ante*, при преузимању акцизних маркица, а количина акцизних маркица које се преузимају, а тиме и наплата акциза, зависи од перцепције великих дуванских компанија о будућој потрошњи дуванских прерађевина у БиХ. Из тог разлога у првом кварталу 2020. остварен је раст прихода од акциза на дуванске прерађевине од 9%, док су оптимистична очекивања у вези са окончањем пандемије довела до повећане наплате акциза и у априлу. Међутим, како се пандемија наставила и наредних мјесеци пад потражње је приморао компаније да коригују пословне планове, што је резултовало драстичним смањењем броја издатих акцизних маркица, те, посљедично, падом наплате акциза у другом кварталу од 34,7%.

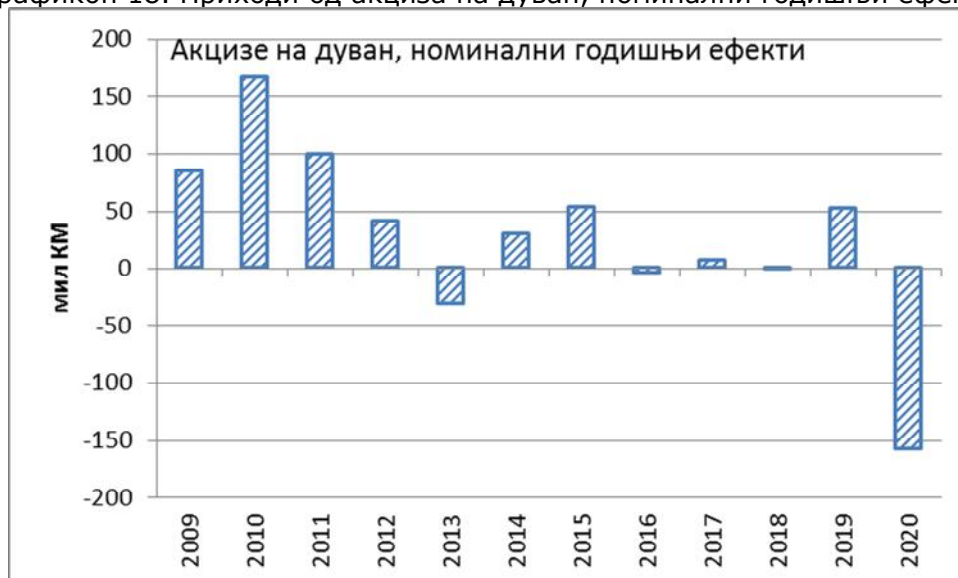
Графикон 17. Трендови у наплати акциза на дуван у 2020



Посљедице рестрикција код уласка нерезидената у БиХ¹⁶ током љетне сезоне су биле катастрофалне за наплату прихода од акциза. Мјесечне стопе пада наплате акциза у трећем кварталу кретале су се између -17% и -30%, што је на нивоу квартала донијело пад од 25,8%. У четвртом кварталу настављени су негативни трендови. Након солидне наплате у новембру очекивало се да ће у децембру наступити опоравак. Међутиом, нови вал пандемије и масовно „закључавање“ чланица ЕУ онемогућило је масовнији долазак нерезидената у БиХ за вријеме празника, што је довело до пада потражње за цигаретама, а тиме и наплате акциза на нивоу четвртог квартала од 18,7%. Чак ни најава повећања малопродајних цијена одређених брендова цигарета од 1.1.2021. није могла подстакнути гомилање залиха код потрошача, што је била пракса претходних година, те је, у коначници, наплата акциза на дуванске прерађевине у 2020. години била мања за 18,2% у односу на 2019. годину. Губитак прихода је био енорман, чак 157,4 мил КМ (Графикон 18).

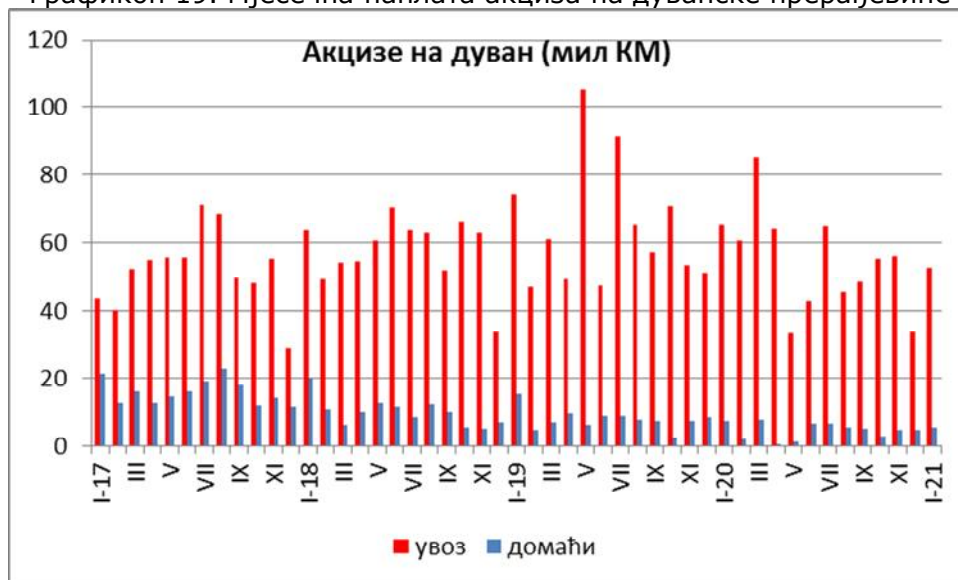
¹⁶ Одлуке власти БиХ у вези уласка у БиХ и одлуке ЕУ у вези са враћањем грађана ЕУ са путовања у БиХ

Графикон 18. Приходи од акциза на дуван, номинални годишњи ефекти



Лоши трендови су настављени и у јануару 2021. Раст малопродајних цијена одређених брендова цигарета и укупне околности у вези са кретањем становништва резултовало је падом наплате прихода од 19,8% (Графикон 19).

Графикон 19. Мјесечна наплата акциза на дуванске прерађевине

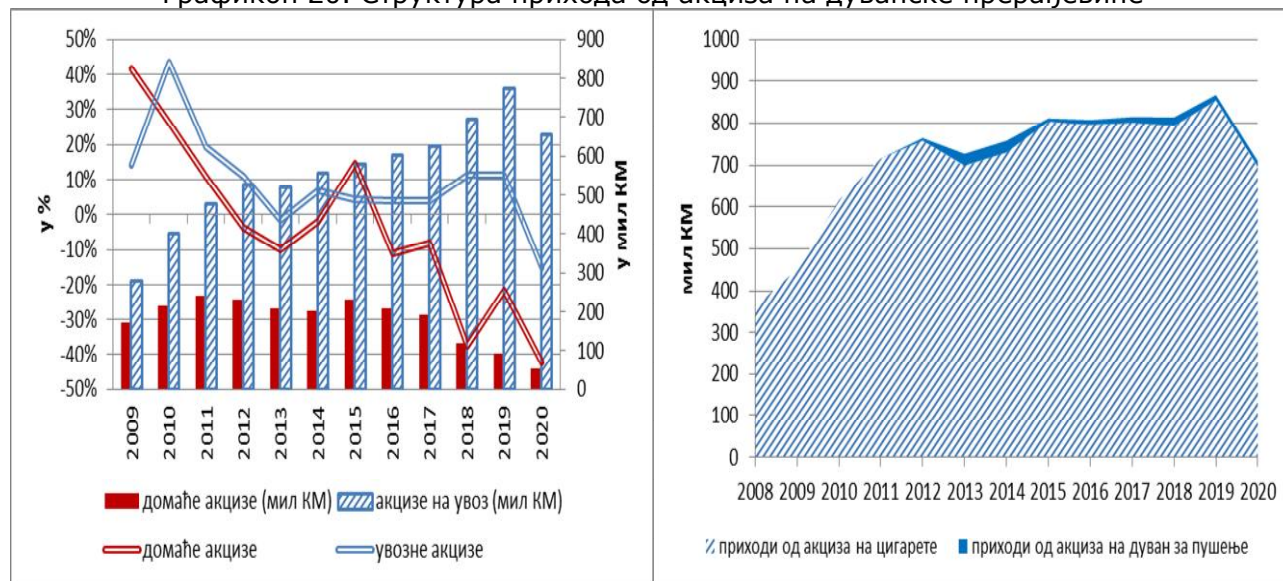


Структура прихода

Анализа структуре наплаћених прихода од акциза указује на растући тренд код наплаћених акциза на увезене прерађевине, те пад наплаћених прихода на домаће дуванске прерађевине (Графикон 20, лијево). Уколико се анализира структура прихода од акциза (домаће/увозне компаније) у 2015., као преломној години, долази се до закључка да су домаће акцизе у 2015. расле по стопи од 14,7%, а увозне 4,3% у односу на 2014. Међутим, уколико се наплата пореди са 2012. ситуација је обрнута, домаће акцизе су расле само 0,9%, а увозне 9,7%. У структури губитака прихода од акциза у 2013. од 31,3 мил. KM удјео домаћих компанија је износио чак 70%, што је било несразмјерно њиховом удјелу у наплаћеним приходима који је износио око 30%. Може се закључити да је домаћа индустрија у већој мјери била погођена трендовима на тржишту дуванских прерађевина у односу на увознике. Осим мање ефикасности пословања, која не оставља пуно простора за маневре са малопродајним цијенама, разлог је и промјена политика домаће индустрије,

која је под притиском текућих трендова тежиште пословања помјерила са цигарета, које доносе већу додатну вриједност, а тиме приходе од пореза, на посао са дуваном. У суштини, поредећи са 2012., од 53,2 мил КМ додатних прихода наплаћених у 2015, само 2,1 мил КМ се односио на домаће компаније, а на увозне све остало.

Графикон 20. Структура прихода од акциза на дуванске прерађевине



Коначна приватизација домаће индустрије донијела је потпуни крах домаће производње, а тиме и наплате акцизе на домаће дуванске прерађевине. Укупно наплаћена акциза на домаће дуванске прерађевине у 2020. је била око 40 мил КМ мања него у 2019, односно, у висини од свега 22,5% наплате из 2011. године. То значи да су губици прихода од акциза на домаћи дуван чинили $\frac{1}{4}$ укупних губитака прихода. С друге стране, и поред великих губитака, наплата акциза на увозне прерађевине је била 5% виша него у 2017. години. **Очигледно је да су увозници своју тржишну експанзију у БиХ вршили на рачун домаће дуванске индустрије.** Међутим, прекомпозиција унутар тржишта има своје границе, које одговарају потпуном гашењу домаће производње.

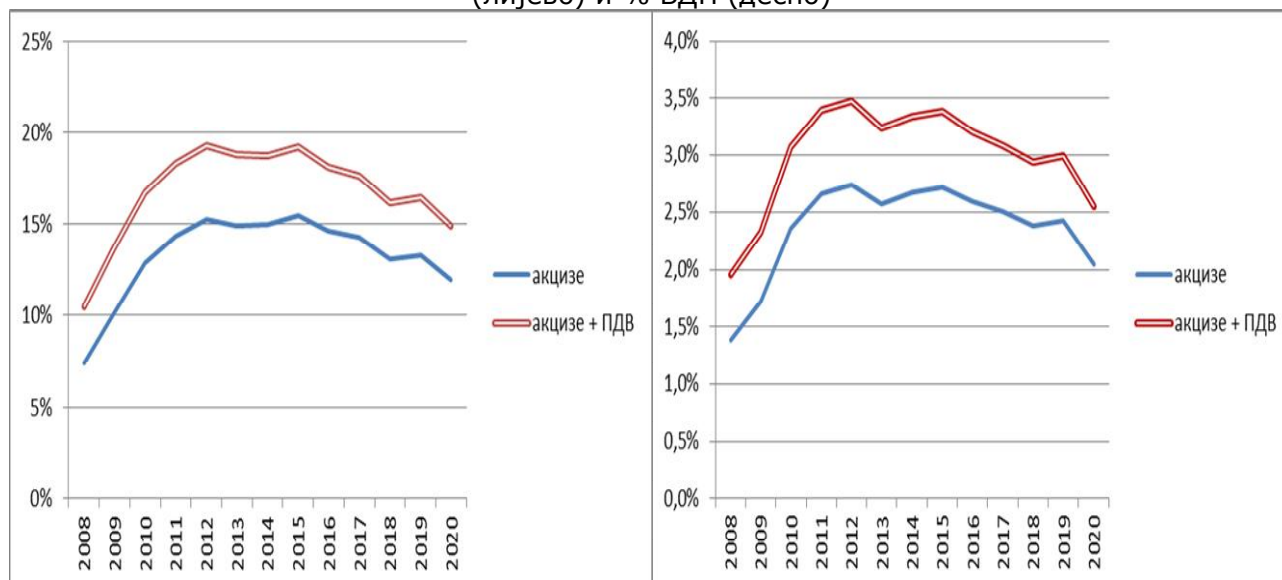
За анализу ефеката мјера нове акцизне политике значајна је и анализа структуре прихода од акциза према врсти дуванских прерађевина (Графикон 20, десно). Прије ескалирања пореске евазије удио прихода од акциза на дуван за пушење је био занемарив, а 2013. износио је 3,9%. Мјере акцизне политике су довеле до смањења прихода од акциза на дуван за пушење. У 2014.г. удио ових прихода у укупним акцизама је био смањен на 3,7%, а у 2015. на свега 1%. Раст акцизног оптерећења цигарета у наредне двије године подстакнуо је кориштење дувана за пушење и поред чињенице да је из године у годину, према новој политици, расло и акцизно оптерећење те групације дуванских прерађевине. У наредне три године биљеже се високе стопе раста наплате акциза на дуван за пушење, но, у номиналном износу значајно ниже него у 2013. години. У 2019. и 2020. години је наплаћено само око 13-14 мил КМ акциза, што представља само половину износа наплаћеног у 2013. години.

Значајност прихода од акциза

Приходи од акциза на дуванске прерађевине у свим економијама представљају издашан извор прихода буџета. У БиХ приходи од акциза на дуван су до примјене новог Закона о акцизама имали удио у укупним индиректним порезима 7-8%. Почетак хармонизације са стандардима ЕУ довео је и до повећања значајности прихода од акциза на дуван.

Раст прихода од акциза на дуванске прерађевине у првим годинама хармонизације са стандардима ЕУ је повећао удио у индиректних порезима на максималних 15,4% 2015.г.. У 2019. години, у којој је наплаћен највећи износ прихода до сада, удио је био 13,3%. Може се закључити да су приходи од индиректних пореза посљедњих година брже расли од наплате акциза на дуванске прерађевине, а главни разлог је повећање стопе намјенске путарине од 1.2.2018. године. У 2020. удио прихода од акциза на дуванске прерађевине је пао на свега 12%, што указује да је пад много већи него код осталих група пореза (Графикон 21, лијево). Удио акциза на дуван зависи не само од наплате акциза, већ и од темпа раста осталих прихода, на првом мјесту ПДВ-а, који повећавају основицу за поређење. Уколико се укључе и припадајући приходи од ПДВ-а, који се убиру на дуванске прерађевине, **удио прихода који се убиру од потрошача цигарета и дувана у БиХ у периоду 2011-2016 износио је 18-19% прихода од индиректних пореза** (Графикон 21, лијево, "акцизе+ПДВ").

Графикон 21. Приходи од пореза на дуванске прерађевине као % индиректних пореза (лијево) и % БДП (десно)



Извор: Подаци о БДП – Агенција за статистику БиХ; процјене БДП за 2020 – Дирекција за економско планирање, септембар 2020

Повећањем прихода од путарине тај удио је пао на 16%, а у 2020. на 14,9% укупних индиректних пореза. Мјерено % БДП, акцизно оптерећење дуванских прерађевина је порасло са 1,4% БДП, колико је износило 2008., на максималних 2,7% БДП у периоду 2012-2015. У 2019. акцизно оптерећење је износило 2,4% БДП, а у 2020. само 2% БДП (Графикон 21, десно). Укупан удио пореза на дуванске прерађевине (акцизе + ПДВ) у пореској структури мјерен % БДП кретао се од максималних 3,5% БДП 2012. до минималних 2,6% 2020. године (Графикон 21, десно, "акцизе+ПДВ").

ФАКТОРИ НАПЛАТЕ АКЦИЗА НА ДУВАНСКЕ ПРЕРАЂЕВИНЕ

Имајући у виду растући значај акциза на дуван осцилације у наплати ове врсте акциза не само да детерминишу ефекте наплате прихода од индиректних пореза од стране УИО и фискалне билансе свих нивоа власти у БиХ, већ и сезонску шему наплате прихода од индиректних пореза и шему финансирања буџета. С обзиром да тржиште дувана у БиХ у суштини држи тек неколицина великих компанија, која уплаћује сса 1 млрд КМ прихода од индиректних пореза годишње, може се закључити да наплата прихода од индиректних пореза и динамика финансирања буџета увелико зависи од њихових пословних одлука. Анализа је показала да **стабилизација политике опорезивања ипак није од пресудног значаја за стабилност наплате прихода од индиректних пореза управо због непредвидиве политике компанија**. Немогућност предвиђања пословних потеза компанија у условима континуираног повећања пореза на цигарете и дуван уноси висок степен неизвјесности у пројекције прихода од индиректних пореза и пројекције буџета свих нивоа власти. На ерозију прихода од акциза на дуванске прерађевине утицало је више фактора:

і. Хармонизација акциза са стандардима ЕУ

Политика опорезивања дуванских прерађевина мора се ставити у контекст европског пута БиХ, будући да представља саставни дио *acquis-a*. Велики проблем за усклађивање са *acquis-om* и подручју опорезивања представља чињеница да су минималне стопе акциза у ЕУ биле далеко изнад стопа у БиХ у моменту израде новог Закона у БиХ. За оцјену ефикасности процеса хармонизације акциза на дуванске прерађевине са стандардима у ЕУ потребно је имати у виду три чињенице.

Прво, за разлику од већине осталих услова који се односе на усклађивање законодавства, па и усклађивања са ПДВ Директивом, усклађивање акцизне политике је далеко тегобније. Због значаја прихода од акциза за фискалну стабилност земље нагло повећање стопа акциза може произвести макроекономске турбуленције у земљи. Из тог разлога су нове чланице ЕУ¹⁷ усклађивање спроводиле дуги низ година (7-10), балансирајући потребу раста акциза са растом стопа осталих пореза (ПДВ-а и др). На примјер, Словенија¹⁸ је усклађивала стопу акциза у два пута годишње да би у до уласка у ЕУ достигла договорени минимум опорезивања.

Друго, потребно је хармонизацију акциза ставити у контекст „шире слике“ европског пута. Усклађивање акцизне политике само је један од многобројних услова на европском путу БиХ. У вријеме доношења одлуке о почетку процеса хармонизација акциза на дуванске прерађевине очекивало се да ће БиХ постати чланицом ЕУ најдаље за десет година. Исто тако, било је за очекивати да ће се паралелно спроводити и друге нужне реформе које ће омогућити економски раст земље и укључивање у финансирање из фондова ЕУ, што би неутрализовало раст акцизног оптерећења на наплату прихода. Међутим, настао је раскорак у спровођењу политика - неочекивано се десио застој, па и блокада европског пута, а, с друге стране, хармонизација акциза на дуванске прерађевине је текла континуирано. Да се ради о повезаним реформама указује успјешна хармонизација акциза на дуванске прерађевине у Словенији. Словенија је, паралелно са осталим реформама, започела хармонизацију акциза на дуванске прерађевине 1.7.1999., те је сваких шест мјесеци до 1.1.2004. повећавала акцизе на дуванске прерађевине до договореног нивоа. Након уласка у ЕУ од 01.07.2004. до 01.01.2008. је једном годишње (01.07.) повећавала акцизе да би достигла тадашњи минимум ЕУ. Дакле, ради се од пет година хармонизације прије уласка у ЕУ и четири године хармонизације након уласка у ЕУ, укупно девет година. Ако ово имамо у виду тада се може закључити да је десетогодишњи период хармонизације у БиХ (01.07.2009. – 01.01.2019.) одговара динамици хармонизације у Словенији. Но,

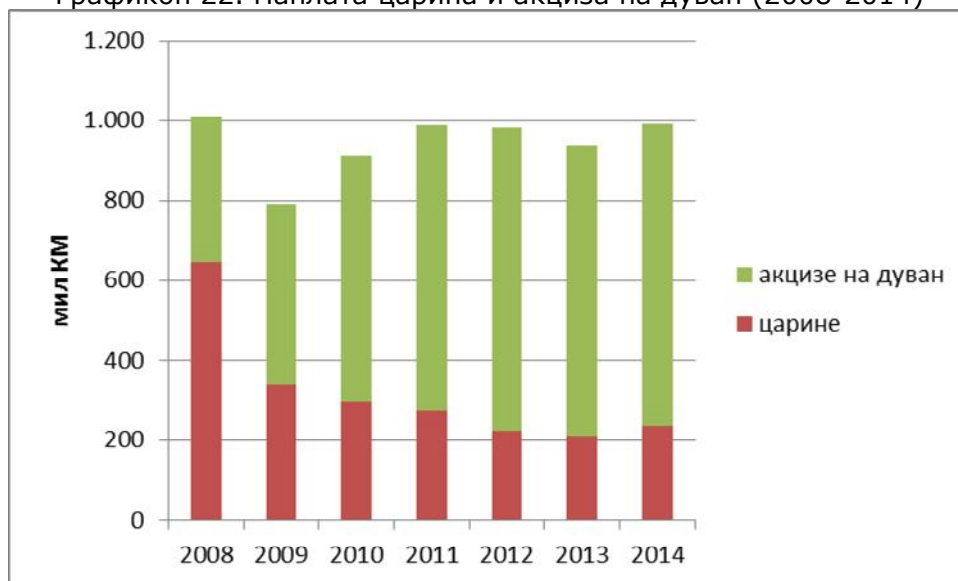
¹⁷ Ради се о десет чланица које су приступиле ЕУ у 2004, Бугарској и Румунији које су приступиле 2007. и Хрватској која је приступила 2013.

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

остале реформе са европског пута БиХ су заказале, што је произвело негативне посљедице по приходе од акциза.

Треће, хармонизација акциза са стандардима ЕУ је била нужна због неутрализовања негативних ефеката примјене трговинског дијела Споразума о стабилизацији и придруживању са ЕУ на приходе од индиректних пореза, који је подразумијевао постепено укидање царина на велики дио увоза из ЕУ у периоду 1.7.2008 – 2013. Треба имати у виду да је примјена ССП започела у крајње лошем тренутку, јер је цијели свијет, па и БиХ, у четвртм кварталу 2008. био погођен појавом глобалне економске кризе, која је пуни замах имала у 2009. Графикон 24 показује брзи темпо пада прихода од царина, поготово у 2009. Због чињенице да се нови Закон примјењује од 01.07.2009., растом акциза на дуванске прерађевине у тој години надокнађено је тек 28% губитка прихода од царина у 2009. у односу на 2008. Губици прихода од царина су надокнађени растом прихода од акциза на дуван тек у 2014. години (Графикон 22).

Графикон 22. Наплата царина и акциза на дуван (2008-2014)



ii. Прилагођавање осталих актера процесу хармонизације акциза са стандардима ЕУ

Приликом анализе импликација хармонизације акциза мора се водити рачуна и о другом кључном играчу – дуванској индустрији, а у случају БиХ домаћој индустрији. Наиме, домаћа дуванска индустрија се морала прилагодити новим околностима, јер је динамика раста акцизног оптерећења била предвидива, законски дефинисана. Након увођења ПДВ-а 2006. пореско оптерећење цигарета (17% ПДВ) било ниже него у вријеме примјене пореза на промет (20% ПП), што је доносило екстрапрофит који се требао ефикасније улагати, више вертикалном експанзијом, од производње дувана до дистрибуције, него хоризонталном диверзификацијом пословања, уласком у друге дјелатности. Боље кориштење интерне економије, рационалнија и ефикаснија улагања у главну производну дјелатност и окретање домаћим произвођачима дувана могло је дијелом неутрализовати раст пореских давања од 2010. године.

Значајну улогу би имало и стимулисање домаће производње дувана од стране државе, што би сачувало домаћу производњу и помогло домаћој дуванској индустрији да преброди шокове због раста акциза. Како је све наведено изостало, посљедице у виду раста црног тржишта цигарета и дувана, драматичног смањивања домаће производње цигарета и пада наплате прихода од акциза су биле неминовне.

Коначно, боља сарадња државних институција и координација активности агенција свих нивоа власти (пореских, полицијских, инспекцијских) на сузбијању црног тржишта увијек представља један од важних предуслова за стабилну наплату акциза на дуванске прерађевине.

iii. Структура продаје цигарета

Посљедњих година уочава се велика зависност наплате акциза на дуванске прерађевине од потрошње нерезидената. Ту се може разликовати неколико подгрупа:

- дијаспора, која посјећује рођаке у БиХ најчешће лети и у вријеме вјерских и новогодишњих празника
- туристи, који у све већој мјери посјећују БиХ (вјерски, зимски/љетни туризам)
- туристи у транзиту према Јадранском мору
- прекогранична потрошња, најчешће у појасевима према Хрватској
- малогранична потрошња особа које живе непосредно уз границу са БиХ.

Треба имати у виду да је и значајан дио домаће потрошње дуванских прерађевина до сада био финансиран индиректно из дознака из иностранства.

iv. Емиграција становништва

Либерализација тржишта рада у Њемачкој и неким другим развијеним чланицама ЕУ проузроковала је процес емиграције радноспособног становништва из БиХ, а потом и цијелих породица. Према подацима EUROSTAT-а број издатих боравишних дозвола држављанима БиХ у посљедњих неколико година расте геометријском прогресијом (Табела 5). Према подацима EUROSTAT-а главни разлог за издавање боравишних дозвола у ЕУ у 2018. је био рад (33.229 или 61% свих дозвола), а остало школовање, спајање породица и др.

Табела 5. Број боравишних дозвола издатих први пут држављанима БиХ

	2015	2016	2017	2018
годишња миграција	20.845	27.334	37.344	54.107
кумулатив	20.845	48.179	85.523	139.630

Извор: EUROSTAT (Домазет, А., Домљан, В., Пештек, А., Хаџић, Ф. (2020). "Одрживост емиграција из Босне и Херцеговине". Friedrich Ebert Stiftung. Сарајево, <http://library.fes.de/pdf-files/bueros/sarajevo/16523.pdf>)

Уколико претпоставимо да су све особе задржане на раду и наредних година та бројка постаје драматична (Табела 5, „кумулатив“), поготово уколико се исти тренд наставио и у 2019. у погледу број издатих дозвола први пут (укупно закључно са 2019. око 200.000 дозвола, око 120.000 за рад). Због пандемије претпостављамо да није било већих емиграција у 2020. Будући да се ради о млађим особама такав процес се неминовно одражава и на потрошњу дуванских прерађевина. Ако се узме да је **само 10% радноспособних особа** које су напустиле БиХ дневно конзумирало 1 паклицу цигарета у БиХ, под претпоставком да се ради о најјефтинијем бренду чија је малопродајна цијена 4,50 КМ/пак, **годишњи губитак прихода би износио 18,4 мил КМ** (губитак прихода од акциза 15,5 мил КМ, а припадајућег ПДВ-а 2,9 мил). Будући да се ради о много већем броју особа које су напустиле БиХ због посла губитак прихода је далеко већи. У претходним годинама је губитак дијелом неутрализован потрошњом наших радника при њиховим посјетама БиХ, но, због затварања граница због пандемије у 2020. години губици прихода су били највећи.

v. Пандемија COVID-19

Појава пандемије вируса COVID-19 негативно се одразила на наплату прихода од акциза на дуванске прерађевине у 2020, а због неизвјесности у погледу њеног трајања негативни ефекти ће бити забиљежени и у 2021, а вјероватно и наредне године. Утицај пандемије на приходе од акциза на цигарете је био вишеструк:

- Рестриктивне мјере које су власти у БиХ доносиле како би спријечиле ширење пандемије одразиле су се на приватну потрошњу грађана. Пад дохотка и запослености становништва, смањење дознака из иностранства, те страх од неизвјесности у погледу трајања пандемије, ограничавајући су фактори раста потрошње грађана и у сфери дуванских прерађевина;
- Појава вируса COVID-19 снажно је погодила и потрошњу нерезидената. Затварање граница или ограничавање кретања, како од стране БиХ, тако и од стране земаља у окружењу и чланица ЕУ драстично је смањила број долазака нерезидената, а економска криза, као посљедица затварања економија имала је за посљедицу смањивање износа дознака из иностранства, што је утицало на смањење приватне потрошње у БиХ, укључујући и легалне потрошње дуванских прерађевина;
- Пандемија је директно утицала на потрошњу дуванских прерађевина будући да у највећој мјери погађа респираторни систем. Због великог броја обољелих губици прихода су значајни. Имајући у виду чињеницу да је пандемија највише погодила грађане средње и старије доби може се претпоставити да су половина њих били пушачи прије пандемије. Уколико претпоставимо да се ради о 50,000¹⁹ грађана који су се због болести уздржавали пушења најмање 60 дана, те да су прије пандемије пушили дневно једну кутију најјефтинијих цигарета од 4,5 КМ/пак, **губици прихода износе сса 12,6 мил КМ** у 2020. години (прихода од акциза 10,6 мил и ПДВ-а 2 мил КМ). Свакако, дуже боловање, већа потрошња од једне паклице дневно, скупље цигарете које су се прије конзумирале или престанак пушења још више повећава губитак прихода.

vi. Екстерна ограничења потрошње

Од 2021. реално је очекивати даљи пад потрошње цигарета од стране нерезидената због погоршања ограничења у погледу уноса дуванских прерађевина у ЕУ за грађане из трећих земаља, које је са 10 паклица цигарета смањено на нижи лимит од 2 паклице по особи без плаћања ПДВ-а и акциза. Иста ограничења Хрватска примјењује и за пограничне куповине својих грађана у БиХ, док грађани Хрватске који живе у појасу до 15 км од границе могу унијети 25 ком цигарета дневно²⁰. Наведено ограничење ће значајно смањити „извоз“ цигарета купљених у БиХ од стране дијаспоре, туриста који се враћају у земљу пребивалишта, туриста у транзиту, грађана БиХ на раду у ЕУ и осталих нерезидената који излазе из БиХ, а тиме и наплату акциза.

¹⁹ Број заражених коронавирусом у БиХ на дан 31.12.2020. износио је 111.642. Извор: Министарство цивилних послова БиХ, <http://mcp.gov.ba/publication/read/epidemioloska-slika-covid-19?pageId=3>.

²⁰ Извор: Правилник о ослобођењу од пореза на додану вриједност и трошарине за робу увезену у особној пртљази особа које путују из трећих држава те за робу увезену као мала пошилика некомерцијалног значаја, "Народне новине", 146/2020.

ЗАКЉУЧЦИ И ПРЕПОРУКЕ

Анализа политике, трендова на тржишту и прихода од опорезивања дуванских прерађевина у периоду 2009-2021, са фокусом на 2020. показала је следеће:

- у посљедњих неколико година примјетна је стагнација, а у 2020. огроман пад у наплати прихода од акциза на цигарете;
- континуирани раст пореског оптерећења цигарета резултовао је значајним падом легалног тржишта и снажним растом црног тржишта дуванских прерађивина;
- процес хармонизације акциза у БиХ са текућим минималним стандардом ЕУ је окончан у 2019. години, те у 2020. и 2021. години није било повећања акциза на цигарете;
- без обзира на окончање процеса хармонизације дуванске компаније су у 2020. повећале малопродајне цијене цигарета, које нису кориговали наниже ни када је био евидентан катастрофалан пад продаје цигарета;
- дуванске компаније су наставиле са повећањем малопродајних цијена цигарета и у 2021, без обзира на пад продаје у 2020. и чињеницу да је специфична акциза на цигарете на нивоу из 2019;
- структура продаје цигарета у БиХ у великој мјери зависи од екстерне потражње нерезидената, што се у вријеме пандемије показало слабом тачком наплате акциза, али и укупних индиректних пореза;
- емиграција из БиХ радноспособног становништва и чланова породица негативно утиче како на наплату акциза на цигарете, тако и на укупну наплату индиректних пореза;
- неизвјесност у погледу дужине трајања пандемије COVID-19 вируса одлаже опоравак потрошње, а тиме и наплате прихода од акциза;
- екстерна ограничења потрошње које намећу земље у окружењу и чланице ЕУ у погледу кретања преко граница, те ограничења у количини уноса цигарета у ЕУ негативно ће се одразити на опоравак дијела продаје цигарета нерезидентима.

У оптицају у јавности доминирају двије, међусобно супротстављене идеје у вези опорезивања дуванских прерађевина. Прва је да се смање акцизе на цигарете, како би се редуковало црно тржиште, а друга да се дио прихода од акциза издваја за здравствене фондове, како би се ублажиле негативне посљедице које пушење има на здравље грађана (тзв. негативне екстерналије) и на здравствене фондове. Друга идеја у основи се темељи на додатном опорезивању дуванских прерађевина, јер није могуће преусмјерити текућу наплату акциза у здравствене фондове. Наиме, приходи од акциза на дуванске прерађевине заједно са ПДВ-ом и осталим индиректним порезима до сада су служили искључиво за финансирање буџета свих нивоа власти у БиХ, те би њихово, евентуално, усмјеравање у здравствене фондове угрозило финансирање редовних расхода буџета.

Када се ради о опцији смањивања акциза на цигарете треба истакнути да **нема гаранција да ће дуванске компаније смањити малопродајне цијене цигарета након смањења стопе акциза**. Да је то тако показују студије о смањивању стопа ПДВ-а спроведене у ЕУ. Осим искустава ЕУ и БиХ има властита искуства у вези понашањем обвезника у ситуацији када се смањују стопе пореза, и то обвезника дуванских компанија. Имамо два примјера из недавне прошлости.

Први примјер је увођење ПДВ-а чија је стопа (17%) за 3 процентна поена мања од стопе пореза на промет на акцизне производе која је била у примјени до 2006. године (20%). Иако је разлика у опорезивању била значајна то није утицало на цјеновну политику дуванских компанија које нису смањиле малопродајне цијене цигарета током периода 2006 – 01.07.2009.

Други примјер је повећање малопродајних цијена цигарета у 2020. и у 2021. иако је стопа специфичне акцизе на цигарете иста као у 2019. Чак ни појава пандемије и, посљедично, катастрофалан пад продаје цигарета, није могао утицати на компаније да врате цијене на ниво из 2019. Анализа је показала да је политика повећања цијена најјефтиније категорије цигарета у највећој мјери допринијела губитку на приходима од акциза у 2020.

(вид. Табелу 4). Иако повећање цијене није једини фактор који је довео до оштрог пада продаје цигарета у 2020. и прихода од акциза оно се не може занемарити, јер се ради о најјефтинијим цигаретама које конзумирају особе са најнижим дохоцима, чија је егзистенција у 2020. била додатно озбиљно угрожена рестриктивним мјерама које су власти доносиле у циљу сузбијања пандемије. Цијене су у мањој мјери повећане и за одређене брендове цигарета и у 2021, и поред неизвјесности и ризика које носи пандемија за пласман и пословање.

У јавности се често без дубље анализе понавља идеја да БиХ треба слиједити праксу Црне Горе која подразумијева смањење акциза на цигарете. Анализа показује да Црна Гора од 2014. године спроводи нову политику опорезивања која подразумијева постепено повећавање специфичне акцизе на цигарете и смањивање *ad valorem* акцизе на цигарета до 2024. године. Наведена политика прекомпозиције структуре акциза на цигарете би требала смањити утицај цијена на варирање наплате акциза²¹. То је, уједно, на линији са праксом неких чланица које врше прекомпозицију структуре акциза у корист специфичне акцизе, с тим да укупна акциза прати стандарде ЕУ. Према прописаној динамици, у 2024. цигарете у Црној Гори биће опорезоване специфичном акцизом у висини од EUR 47,50/1000 ком (у БиХ је EUR 42,20/1000 ком) и *ad valorem* акцизом од 24,5%²². Међутим, потребно је политику опорезивања сагледати и шире, јер је Црна Гора евентуални мањак прихода од акциза надомјестила вишом стопом ПДВ-а, која је 2018. повећана са 19% на 21%. Оно што се може уочити је десетогодишња динамика усклађивања акциза са минималном акцизом ЕУ.

У сваком случају, ефекти смањења акциза у овом тренутку у БиХ били би упитни, а политички одјек у погледу наставка европских интеграција крајње неповољан. Осим тога, потребно је увијек имати у виду захтјеве здравственог сектора и ставове Свјетске банке о учинковитости високих пореза за одвраћање грађана од пушења, а да се, на другој страни, појачају активности на сузбијању црног тржишта.

Коначно, **анализа фактора лошије наплате акциза на дуванске прерађевине у 2020. указује да није сав мањак потрошње легалних цигарета завршио на црном тржишту**. Велики мањак је дијелом резултат сљедећих фактора који значајно смањују легалну потрошњу цигарета:

- великог броја заражених коронавирусом који су били пушачи;
- емиграције радноспособног становништва из БиХ;
- поштравања ограничења изношења цигарета из БиХ у ЕУ.

Посљедња два фактора резултују **трајним губитком легалне потрошње цигарета, а тиме и наплате прихода од акциза и ПДВ-а**. Уједно, наведени фактори детерминисаће потрошњу цигарета у БиХ и у наредним годинама.

²¹ Примјер за то имамо у БиХ. Из израчуна у Табели 4 могло се закључити да је пораст цијена у 2020. у условима непромијењене пореске политике ипак повећао пореско оптерећење паклице цигарета, будући да се ПДВ и *ad valorem* акциза обрачунавају на малопродајну цијену са укљученим порезима.

²² Извор: Закон о акцизама, пречишћени текст, Министарство финансија и социјалног старања Дирекција за издавање одобравање за обављање производње, обраде и промета дуванских производа, <http://www.aduwan.co.me/>.