

UDK 336.226.331:339.764.2(497.6)

DOI: 10.7251/FIN1603021A

Dinka Antić\*

PREGLEDNI RAD

# Analiza izmjena politike akciza u svjetlu trendova na tržištu derivata u BiH

## Analysis of the excise policy in the context of trends of petroleum products in the market of BiH

### Rezime

Politika akciza na derivate u BiH u osnovi podrazumijeva diferenciran pristup prema vrsti derivata. U posljednjih sedam godina dodatno je uvedeno namjensko oporezivanje dizela i benzina putarinom iz cijene derivata, što je podstaknulo nelegalno korištenje lož-ulja za pogon vozila. Nezakonita supstitucija na tržištu derivata nafte umanjila je očekivane fiskalne efekte uvođenja namjenske putarine za auto-puteve i produbila distorzije na tržištu energenata. Prijedlog izmjena Zakona o akcizama u BiH predviđa linearno povećanje akciza na derivate nafte i transformaciju sadašnje nenamjenske putarine u namjensku putarinu za izgradnju puteva i auto-puteva. Rad ima za cilj da na bazi analize dosadašnjih trendova u oporezivanju derivata nafte sagleda implikacije prijedloga izmjena Zakona o akcizama na naplatu prihoda od akciza i putarine i na strukturu tržišta derivata u BiH.

**Cljučne riječi:** akcize, oporezivanje derivata nafte.

### Abstract

Excise policy on derivatives in BiH basically implies a differentiated approach to the type of products. In the past seven years has been further introduced earmarked taxation of diesel and gasoline toll from the price of derivatives, which encouraged the illegal use of heating oil to power vehicles. Illegal substitution in the market of petroleum products reduce the expected fiscal effects of the introduction of a dedicated toll highways and deepened distortions in the energy market. Proposal for amendments to the Law on Excise Duties in BiH provides a linear increase in excise duties on petroleum products and the transformation of the current improper toll in a dedicated toll for the construction of roads and highways. The work aims to based on an analysis of past trends in the taxation of petroleum examine the implications of the proposed amendments to the Law on Excise Tax on revenue from excise and road tolls and the structure of the derivatives market in BiH.

**Keywords:** excise, taxation of oil products

### UVOD

Donošenje prvog državnog zakona o akcizama u BiH krajem 2004. podrazumijevalo je integraciju politike, legislative, administriranja i prikupljana prihoda od poreza na naftne derivate na nivou BiH. Na uvoz i promet derivatima nafte ubiru se PDV, akciza i putarina iz maloprodajne cijene derivata. Pored nenamjenske putarine od 0,15 KM/l, koja je naslijeđena od entiteta i Distrikta, novim Zakonom o akcizama<sup>1</sup>, koji je na snazi od 1.7.2009. godine, uvedena

je i dodatna namjenska putarina za izgradnju auto-puteva u BiH u visini od 0,10 KM/ l derivata. Nenamjenska putarina od 0,15 KM/ l smatra se prihodom budžeta, te se uključuje u redovitu raspodjelu prihoda od indirektnih poreza po koeficijentima raspodjele koje utvrđuje Upravni odbor Uprave za indirektno oporezivanje (UO UIO). S druge strane, namjenska putarina od 0,10 KM/ l predstavlja prihod entitetskih direkcija za auto-puteve, te se raspodjeljuje prema posebnim koeficijentima koje utvrđuje UO UIO.<sup>2</sup>

\* Šef Odjeljenja za makroekonomsku analizu Upravnog odbora UIO i docent na Fakultetu pravnih nauka Panevropskog univerziteta „Apeiron“ Banjaluka. E-mail: dinka.antic@uino.gov.ba

<sup>1</sup> Zakon o akcizama u BiH („Službeni glasnik BiH“ br. 49/09, 49/14. i 60/14).

<sup>2</sup> Više: Antić, D. (2015). Implikacije politike selektivnog oporezivanja derivata u BiH, Finrar br. 2, Banjaluka.

Politika oporezivanja derivata nafte podrazumijeva diferenciran pristup:

- s obzirom na vrstu derivata, propisane su niže stope za dizel, kerozin i lož-ulje;
- omogućen je povrat akcize na dizel koji se koristi za zagrijavanje poslovnih i stambenih prostorija, plastenika i staklenika;
- na lož-ulje se ne plaća putarina, jer se pretpostavlja da se koristi za zagrijavanje poslovnih i stambenih prostorija, a ne za pogon vozila;
- rudnici, termoelektrane i željeznice oslobođeni su plaćanja putarine.

Politika oporezivanja derivata nafte nije se mijenjala od 1.7.2009. godine, kada je uvedena namjenska putarina iz cijene naftnih derivata. Od tada, bilo je više inicijativa da se uvedu novi namjenski porezi (npr. za željeznice, za stvaranje rezervi energenata i sl.) ili povećanja postojeća namjenska putarina za izgradnju autoputeva. Posljednji prijedlog izmjena Zakona o akcizama<sup>3</sup> u osnovi podrazumijeva (i) povećanje poreza na derivate i (ii) prekompoziciju raspodjele prihoda od akciza i putarine između budžeta i namjenskih prihoda entitetskih direkcija za puteve i auto-puteve. Imajući to u vidu, fiskalni efekti<sup>4</sup> izmjena Zakona mogu se očekivati uglavnom na strani prihoda od namjenske putarine, dok se putarina kao budžetski prihod ukida.

Prijedlog izmjena Zakona uključuje sljedeće:

- povećanje stopa akciza na derivate nafte za 0,15 KM/l;
- transformaciju putarine od 0,15 KM/l u namjensku putarinu za izgradnju puteva i auto-puteva;
- oporezivanje biodizela akcizom i putarinom u nivou oporezivanja dizela;
- oporezivanje tečnog naftnog plina putarinom.

Poredeći ukupno akcizno opterećenje derivata nafte prema postojećem Zakonu i prijedlogu izmjena, može se zaključiti da će najvažniji derivati biti dodatno oporezovani sa 0,15 KM/l + PDV. Akcizno opterećenje kerozina ostaje nepromijenjeno. S obzirom na to da su dizel i biodizel supstituti, korištenje neoporezovanog

biodizela prema sadašnjem Zakonu predstavlja poticaj na legalnu poresku evaziju. Uvođenjem akciza na biodizel koje su identične akcizama na dizel, potrošnja biodizela, kao supstituta dizela, biće svedena na minimum. Oporezivanje tečnog naftnog plina putarinom ima za cilj internalizaciju eksternih troškova koje država snosi za izgradnju i održavanje puteva i auto-puteva na teret vozača vozila na pogon na tečni naftni plin, kao što je sada slučaj sa vozačima koji za pogon vozila koriste dizel i benzin.

## 1. TRENDOVI NA TRŽIŠTU DERIVATA

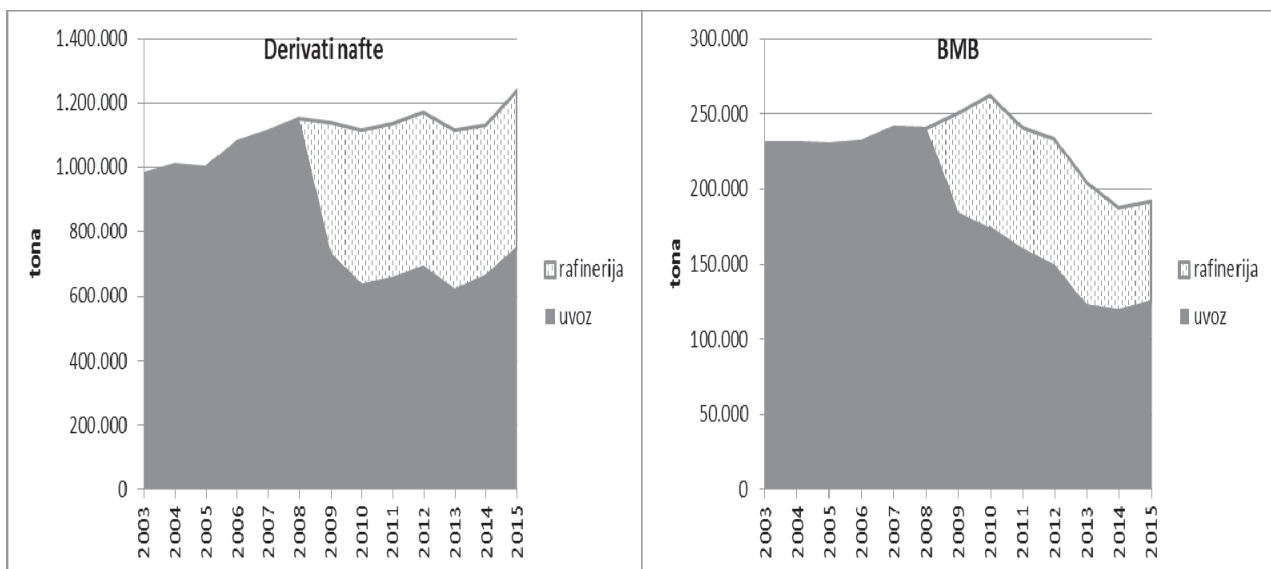
U 2015. godini uvezeno je i stavljeno u promet preko 1,2 mil. tona derivata, što predstavlja istorijski maksimum u posljednjih 13 godina (grafikon 1). U odnosu na 2014. godinu, zabilježen je rast ukupne količine oporezovanih derivata nafte za 9,4% (grafikon 2, linija „ukupno“). Pritom je uvoz derivata porastao za 12,8%, a količine domaćih derivata za 5%.

Ovako snažan rast može se objasniti rastom potrošnje derivata zbog djelovanja nekoliko faktora:

- maloprodajne cijene derivata u zemlji su drastično pale, kao odraz pada cijena nafte na svjetskom tržištu, što je utjecalo na rast potrošnje u zemlji;
- potrošnja je dodatno generirana izvana (prekogranična potrošnja i tranzitni promet), zbog niskih maloprodajnih cijena derivata, kao posljedice poreske konkurentnosti BiH (najniža stopa PDV-a i najniže stope akciza u odnosu na okruženje i EU);
- kreirane su dodatne zalihe derivata za slučaj porasta cijena na tržištu.

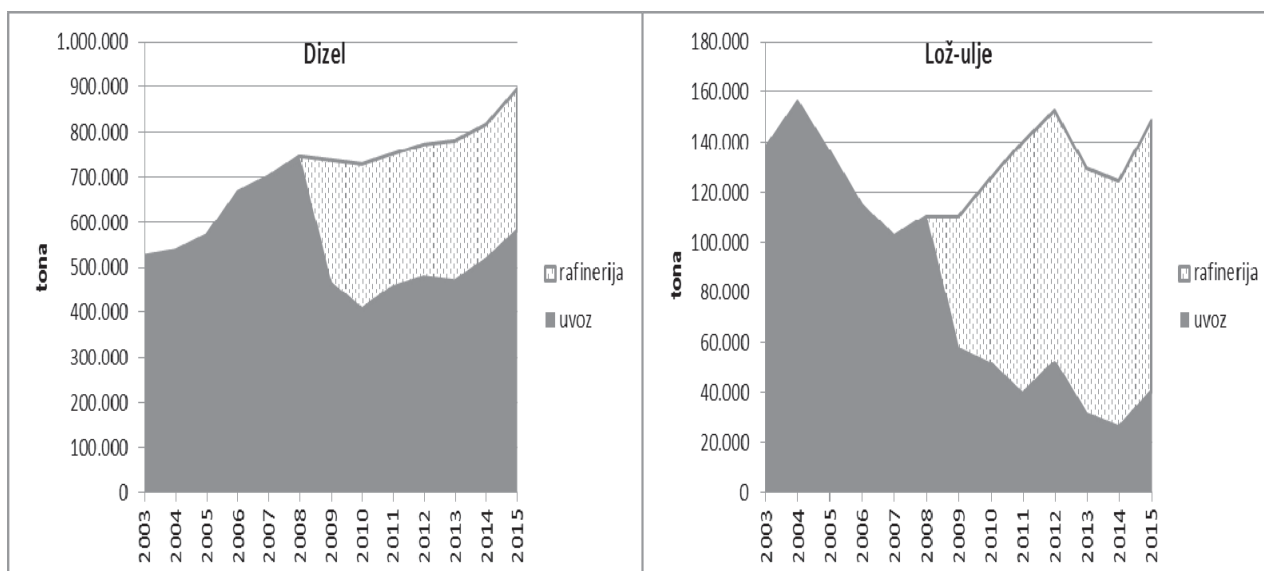
Trend rasta oporezovanih količina derivata u BiH nastavljen je i u 2016. U prvom kvartalu zabilježen je rast od 13,8%, pri čemu su količine domaćih derivata bile na nivou prvog kvartala 2015, dok su količine uvezenih derivata povećane za čak 21,6%. Pored navedenih razloga može se pretpostaviti da je pojačan uvoz derivata u prvom kvartalu ove godine rezultat i najava izmjena Zakona o akcizama koje bi trebalo da donese povećanje akciza na derivate nafte.

Grafikon 1.



<sup>3</sup> U proceduri u Parlamentu BiH, [www.parlament.ba](http://www.parlament.ba).

<sup>4</sup> Više o efektima izmjena Zakona o akcizama i rizicima za ostvarenje projekcija u programskom scenariju projekcija prihoda od indirektnih poreza, OMA bilten br. 130–131, maj/juni 2016, [www.oma.uino.gov.ba](http://www.oma.uino.gov.ba).

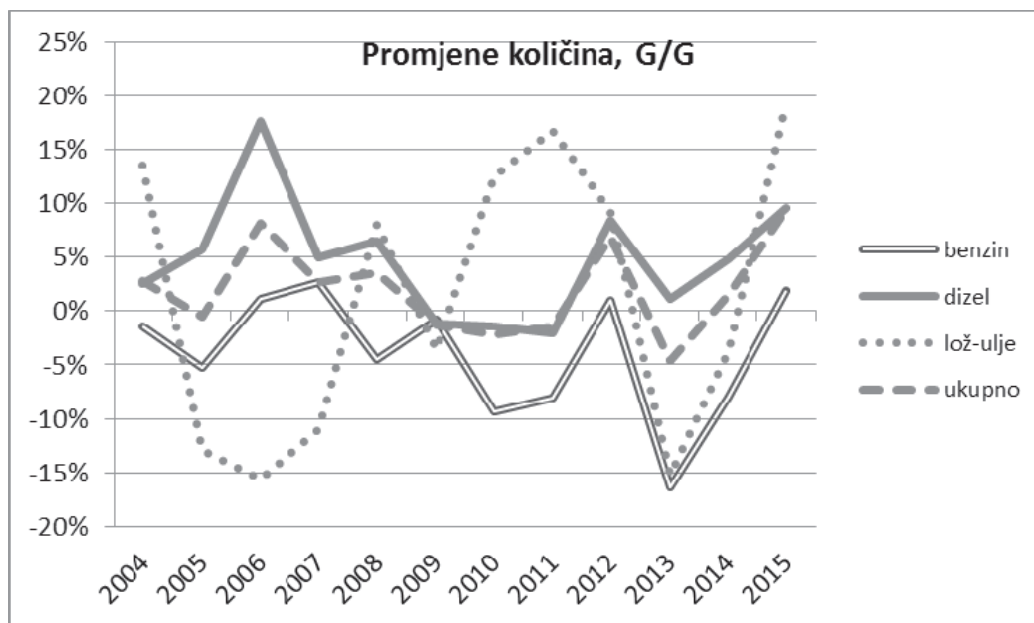


Izvor: Uprava za indirektno oporezivanje (2005–2015), Vanjskotrgovinska komora BiH (2003–2004).

S obzirom na heterogenu strukturu tržišta derivata nafte, potrebno je analizirati trendove po segmentima. Grafikon 2. ukazuje na snažne godišnje oscilacije. U periodu 2004–2008. zabilježen je rast tržišta dizela i benzina, dok je tržište lož-ulja bilo u značajnom padu iako je jaz u oporezivanju između lož-ulja i dizela ostao isti kao i prije reforme indirektnih poreza. To se može objasniti efektom uspostave UIO i jedinstvenog sistema naplate i kontrole u smislu kontrole upotrebe lož-ulja za pogon vozila. U periodu 2009–2012. ponovno je zabilježen snažan rast tržišta lož-ulja na račun tržišta dizela. Može se pretpostaviti da je to bio odgovor potrošača na

uvođenje namjenske putarine. Uvođenjem namjenske putarine jaz u oporezivanju između dizela i lož-ulja značajno se povećao, što je predstavljalo poticaj na veću potrošnju lož-ulja za pogon vozila. Potrošnja lož-ulja je eskalirala u 2012. godini, kada je zabilježen rast od 16,8%. Primjenom kontrolnih mjera UIO i entiteta već u 2013. dolazi do stabilizacije trendova, te postupnog rasta količina dizela. U 2015. zabilježen je rast kod svih vrsta derivata. Količine dizela su povećane za 9,6%, dok su količine benzina povećane za 1,9%. Potrošnja lož-ulja je ponovno eskalirala, te je zabilježen rast od 19,3%.

Grafikon 2.

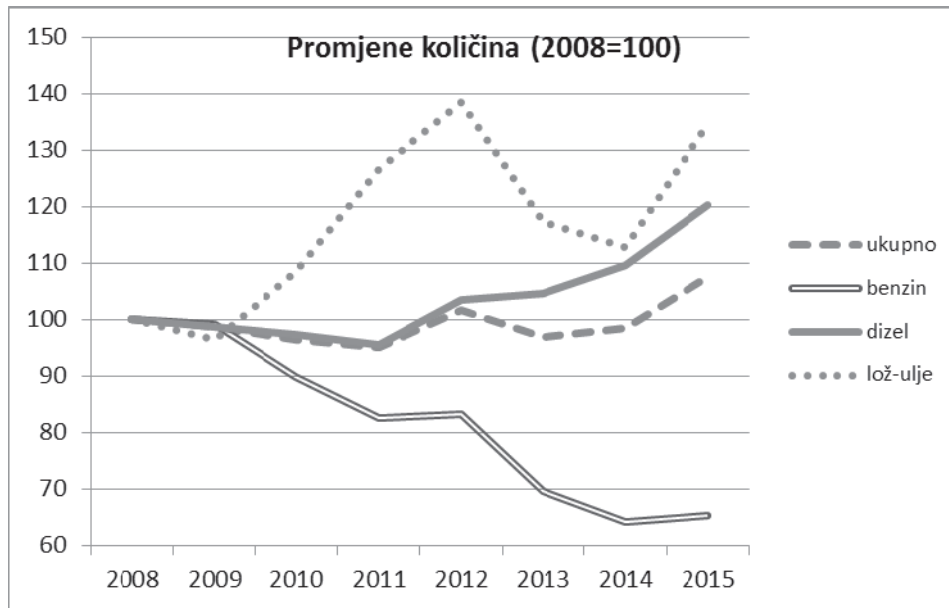


Izvor: Uprava za indirektno oporezivanje (2005–2015), Vanjskotrgovinska komora BiH (2003–2004), izračun autora.

U prvom kvartalu 2016. nastavljani su trendovi iz 2015. godine. U odnosu na prvi kvartal 2015. godine, količine dizela su povećane za 13,6%, a lož-ulja za 13,3%. Zabilježen je i snažan oporavak

tržišta benzina od 10,6%, što je i dalje u okviru dvije trećine tržišta iz 2008. godine.

Grafikon 3.



Izvor: Uprava za indirektno oporezivanje (2005–2015), Vanjskotrgovinska komora BiH (2003–2004), izračun autora.

Grafikon 3. pokazuje dugoročne trendove na tržištu derivata, polazeći od bazne 2008. Ova godina je izabrana za poređenje iz dva razloga. Prvo, radi se o pretkriznoj godini u kojoj je zabilježen rast ekonomije, dohotka i vladine potrošnje, kao odraz rasta ekonomije i budžetskih suficita iz 2006. i 2007. godine. Drugo, to je posljednja godina u kojoj se primjenjivala akcizna politika usvojena krajem 2004. Već polovinom naredne godine, uvodi se namjenska putarina, koja je značajno poremetila strukturu tržišta derivata, stvarajući poticaj za poresku evaziju supstitucijom dizela lož-uljem.

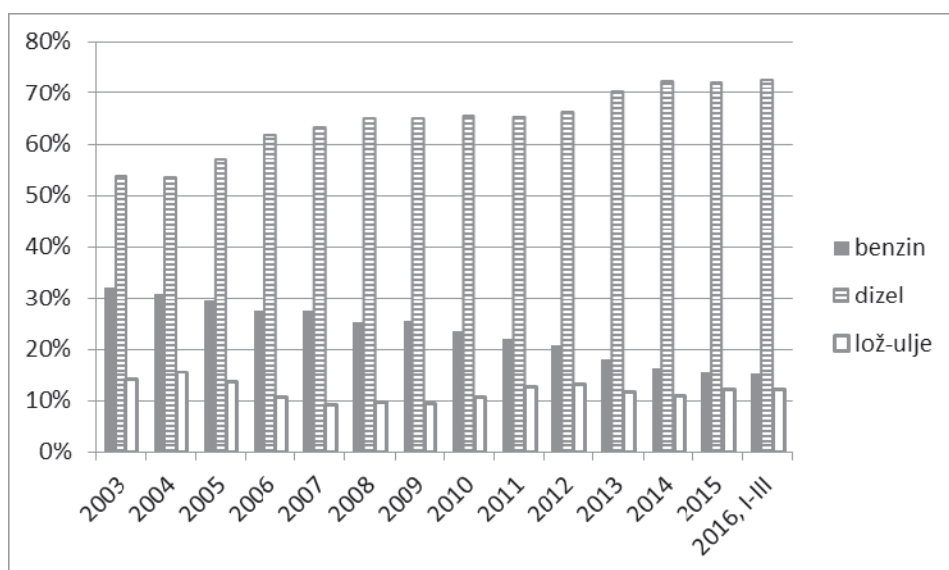
Grafikon 3. ukazuje na dugoročni trend pada količina benzina. Razlozi mogu biti više cijene benzina, viši porezi, veća potrošnja i sklonost građana i vlada da nabavljaju automobile na dizel.

Trendovi na tržištu dizela pokazuju pad do 2012, kao posljedica krize, pada ekonomije, dohotka i budžetskih deficita. Od 2013. na sceni je stabilan rast tržišta, koje u 2015. za 20% premašuje tržište dizela u 2008.

Primjetan je snažan rast segmenta lož-ulja do maksimuma u 2012. godini, kada je tržište poraslo za 40% u odnosu na baznu 2008, potom pad nakon intervencija UIO i entiteta, te ponovno snažni rast. U 2015. segment lož-ulja je za 35% bio veći nego u 2008. godini.

U posljednjih 13 godina desile su se dramatične promjene u strukturi tržišta. Divergentni trendovi na tržištu derivata posljedica su i poreske politike. Na početku perioda (2003–2004) udio dizela je tek premašivao polovinu tržišta, a u 2015. je dostigao udio od 73% i postao dominantna vrsta derivata nafte u BiH. S druge strane, udio benzina, koji je iznosio skoro trećinu, danas je prepolovljen. Ovako dramatične promjene su u značajnoj mjeri promijenile strukturu automobila u BiH, a time i trasirale buduće pravce uvoza u ovom segmentu. Najmanji udio lož-ulja od 9,2% zabilježen je u 2007, a maksimalni, od 15,2%, u 2004. godini. U posljednjih pet godina udio se stabilizovao između 11% i 13%. Slični trendovi su nastavljeni i u prvom kvartalu 2016. (grafikon 4).

Grafikon 4.



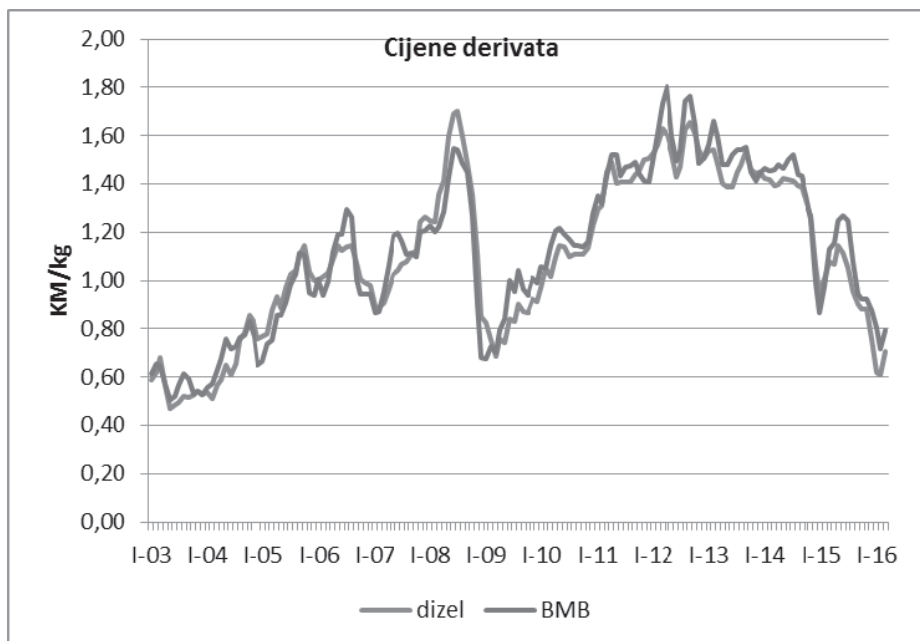
Izvor: Uprava za indirektno oporezivanje (2005–2015), Vanjskotrgovinska komora BiH (2003–2004); izračun autora.

Kretanje cijena nafte/derivata na svjetskom, pa potom i na domaćem tržištu, imalo je promjenljiv utjecaj na potrošnju derivata nafte u BiH. Iz ovog se može izvesti zaključak da potrošnju determiniraju i drugi faktori. Posmatranje kretanja cijena derivata na granici ukazuje na dva perioda. U periodu 2003–2008. cijene derivata su kontinuirano rasle, da bi dostigle svoj maksimum u julu 2008. (grafikon 5). Globalna ekonomska kriza donijela je drastičan pad cijena derivata već u trećem kvartalu 2008. godine. Od kraja 2010. cijene počinju ponovno postepeno rasti do maksimalnih u septembru 2012. Od

tada cijene polako padaju, a od decembra 2014. cijene drastično padaju. Tako je prosječna cijena uvezenog dizela na granici u 2015. bila na nivou prosječne cijene iz 2005. godine.

Cijene dizela i benzina su imale sličan trend. Iako su cijene benzina u pravilu više od cijena dizela, grafikon 5. pokazuje da su oscilacije cijena benzina često bile oštrije. Prosječna cijena uvezenog bezolovnog benzina na granici u 2015. bila je na nivou prosječne cijene iz 2006. godine.

**Grafikon 5.**

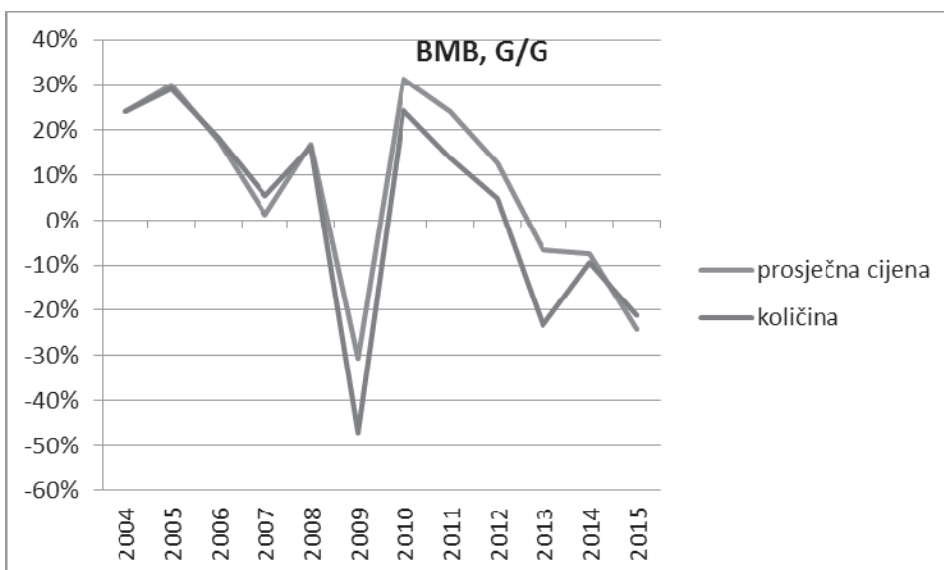


Izvor: Uprava za indirektno oporezivanje (2005–2015), Vanjskotrgovinska komora BiH (2003–2004), izračun autora.

Imajući u vidu teoriju elastičnosti, derivati nafte bi trebalo da budu cjenovno elastična dobra. Oni nisu lokalna dobra, niti nužna dobra, luksuzna ili monopolska dobra da bi potražnja za njima bila cje-

novno neelastična. Kretanje uvezenih količina bezolovnog benzina i njegove prosječne cijene benzina u momentu uvoza potvrđuje iznesenu tvrdnju (grafikon 6).

**Grafikon 6.**

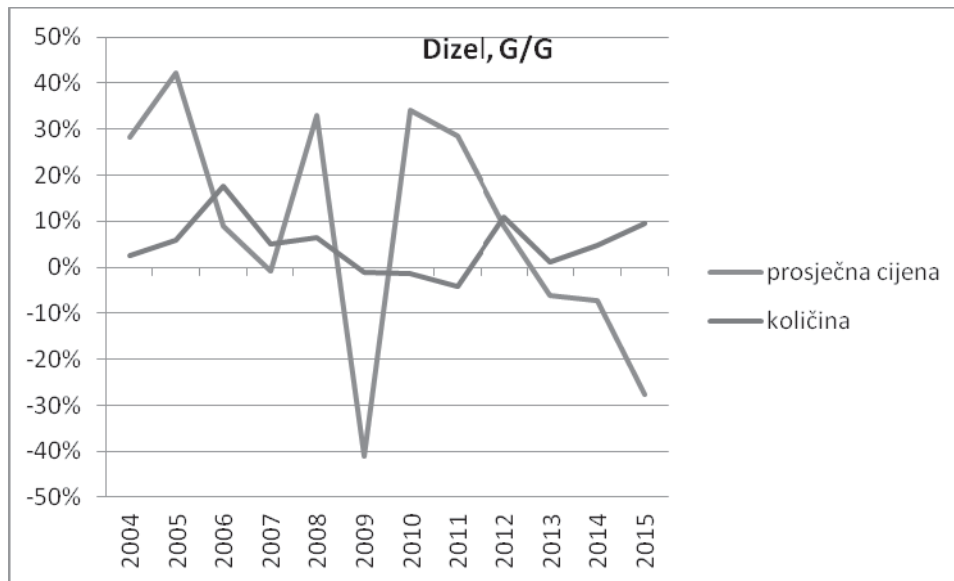


Izvor: Uprava za indirektno oporezivanje (2005–2015), Vanjskotrgovinska komora BiH (2003–2004), izračun autora.

Međutim, relacija cijena i količina dizela pokazuje nekonzistentnost sa elastičnom potražnjom benzina (grafikon 7). Neusklađenosti između kretanja cijena i kretanja količina dizela prisutne su u skoro cijelom periodu posmatranja. Rast cijena u periodu 2004–2008. bio je praćen rastom količina. Drastičan pad cijena u prvim godinama

djelovanja krize donio je samo blaži pad količina. Sličan efekat je imao i snažan rast cijena u 2010. i 2011. Iznenađujuće, rast cijena u 2012. bio je praćen rastom uvezenih količina. Tek od 2013. smanjivanje cijena rezultira rastom količina uvezenog dizela.

Grafikon 7.



Izvor: Uprava za indirektno oporezivanje (2005–2015), Vanjskotrgovinska komora BiH (2003–2004), izračun autora.

Iz gornje analize može se zaključiti da je potrošnja dizela u BiH neelastična, a potrošnja benzina elastična. Razlozi za neelastičnost dizela mogu biti snažne preferencije građana u korist potrošnje dizela zbog nižih cijena dizela u odnosu na benzin, manje potrošnje po km, ali i sklonosti građana i institucija prema određenim markama dizel automobila. Pored toga, snažan generator potrošnje dizela je industrija, čija potrošnja je stabilnija, jer je radi o inputu potrebnom za proizvodnju i poslovanje, u odnosu na potrošnju stanovništva, koja je pod snažim djelovanjem kretanja dohotka. S druge strane, elastičnost benzina je posljedica njegove upotrebe uglavnom od strane građana, koji u uvjetima ograničenih dohodaka korigiraju potrošnju ovisno o promjenama cijena.

## 2. TRENDOVI U NAPLATI PRIHODA OD POREZA NA DERIVATE

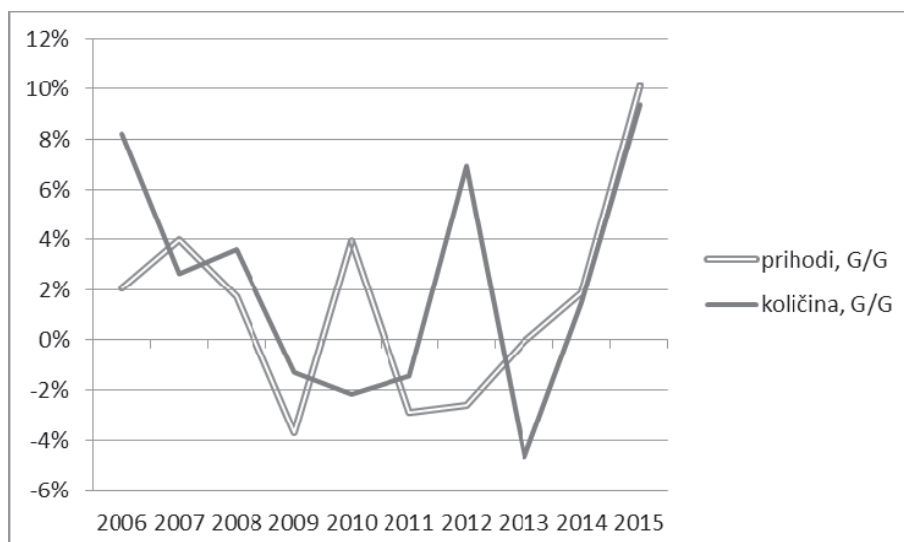
Iako se stope akciza na derivate nisu mijenjale dugi niz godina, ostvaren je rast prihoda od akciza zahvaljujući rastu potrošnje derivata. Postepen rast prihoda od akciza je zaustavljen pojavom

globalne ekonomske krize. Već 2010. prihodi od akcize dostižu pretkrizni nivo, da bi potom u naredne tri godine bili u negativnoj zoni rasta. Za analizu su zanimljiva suprotna kretanja potrošnje i prihoda u periodu 2010–2012. (grafikon 8). Snažan rast potrošnje derivata u 2015. donio je rast prihoda od akciza od 9,4% u odnosu na 2014, a u odnosu na dotadašnji maksimum iz 2010. rast je iznosio 6,1%. S početkom rada Rafinerije 2009. godine, oko 40% prihoda od akciza naplaćuje se u zemlji (grafikon 9). U prvom polugodištu 2016. nastavljen je trend pozitivnog rasta prihoda od akciza od 8,6%. Pritom je akciza na uvoz derivata naplaćeno 14% više nego u prvom kvartalu 2015, a prihodi od domaćih akciza su na nivou naplate iz istog perioda 2015.

Prihodi od putarine uglavnom prate trend prihoda od akciza, osim u 2009. godini, kada je došlo do enormnog rasta prihoda od putarine zbog uvođenja namjenske putarine polovinom godine (grafikon 10). Postoji nekoliko razloga za razlike u stopi rasta prihoda od akciza i putarine.

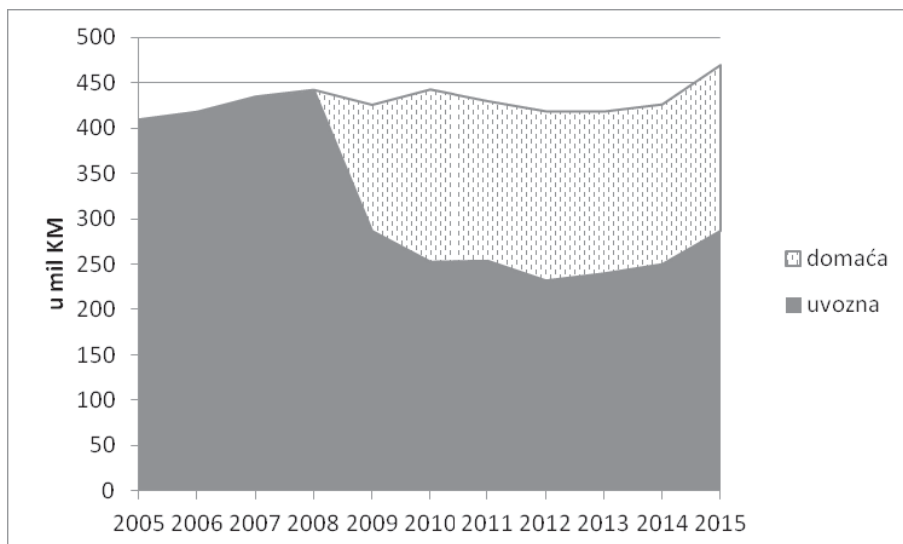
Faktor raskoraka naplate akciza i putarine jeste obim oslobađanja rudnika, termoelektrana i željeznica. U 2015. godini, gubici na putarinama po osnovu oslobađanja navedenim subjektima iznosili su 14,6 mil. KM.

Grafikon 8.



Izvor: Uprava za indirektno oporezivanje (2005–2015), izračun autora.

Grafikon 9.



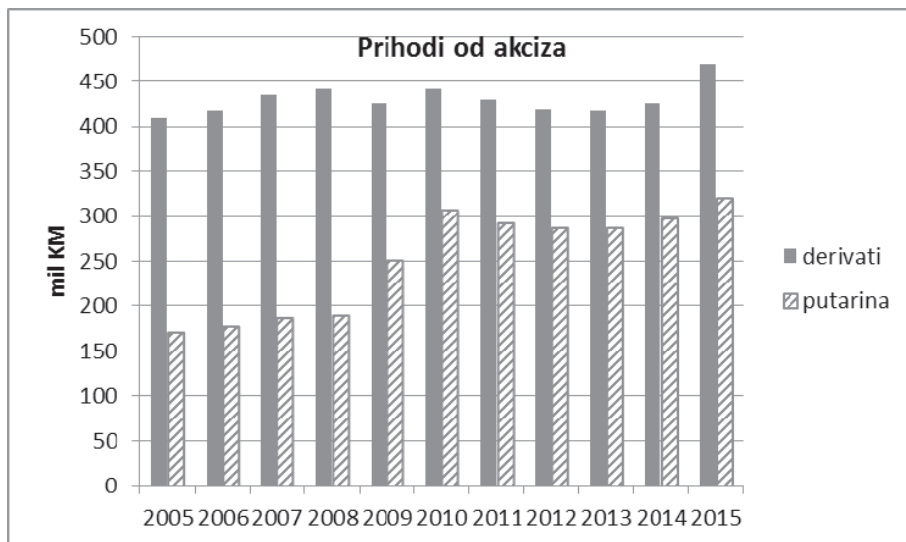
Izvor: Uprava za indirektno oporezivanje (2005–2015), izračun autora.

Naplata prihoda od putarine ovisi o strukturi potrošnje derivata. Na povećanje prihoda utječe samo rast potrošnje dizela i benzina. S obzirom na to da se na lož-ulje ne plaća putarina, svaka supstitucija dizela lož-uljem za pogon vozila rezultira nezakonitom poreskom evazijom i gubicima prihoda od putarine.

Gubici prihoda od putarine se mogu grubo procijeniti polazeći od baze 2008. godine. Navedena godina je uzeta kao referentna za nivo potrošnje lož-ulja jer je to pretkrizna godina, a prethodi godini kada je uvedena namjenska putarina za auto-puteve. Obračun

razlike u količinama lož-ulja koje su uvezene i stavljene u promet u periodu 2009–2015. u odnosu na količinu iz referentne 2008. godine ukazuje na ukupan gubitak prihoda od putarine od cca 48 mil. KM. Stvarni gubici su vjerovatno i veći, jer je politika povoljnijeg poreskog tretmana lož-ulja preuzeta 2005. godine iz entitetskih poreskih sistema. I u vrijeme primjene entitetskih politika, kao i u razdoblju primjene prvog državnog zakona o akcizama u BiH,<sup>5</sup> diferencirano oporezivanje derivata stvaralo je poticaj na supstituciju dizela lož-uljem, proizvođači poresku evaziju u manjem obimu zbog manje razlike u poreskom opterećenju.<sup>6</sup>

Grafikon 10.



Izvor: Uprava za indirektno oporezivanje (2005–2015), izračun autora.

## ZAKLJUČAK

Imajući u vidu procjene dosadašnjih gubitaka prihoda od putarine zbog supstitucije dizela potrošnjom lož-ulja može se zaključiti da je uvođenje namjenske putarine pogoršalo poresku evaziju na tržištu derivata. Premda će jaz u oporezivanju između dizela i lož-ulja ostati identičan i nakon usvajanja izmjena Zakona o akcizama, ipak se može očekivati jačanje nelegalne supstitucije dizela lož-uljem zbog

prevaljivanja dodatnog poreskog opterećenja na maloprodajne cijene derivata. Iako se ne povećava jaz u poreskom opterećenju između lož-ulja i dizela, više cijene dizela u odnosu na cijene lož-ulja uvijek predstavljaju poticaj za supstituciju potrošnje. Dodatno pogoršanje se može očekivati u slučaju rasta cijena nafte na svjetskom tržištu nafte. U konačnici, može se zaključiti da će nova politika oporezivanja derivata dovesti do jačanja poreske evazije koja će umanjiti očekivane prihode od putarine.<sup>7</sup>

<sup>5</sup> Radi se o zakonu koji je bio na snazi od 1.1.2005. do 30.6.2009. godine.

<sup>6</sup> Do 1.7.2009. razlika u poreskom opterećenju litre lož-ulja iznosila je 0,15 KM/l + PDV, a nakon uvođenja namjenske putarine ta razlika iznosi 0,25 KM/l + PDV.

<sup>7</sup> Više o efektima izmjena Zakona o akcizama i rizicima za ostvarenje projekcija u programskom scenariju projekcija prihoda od indirektnih poreza, OMA bilten br. 130–131, maj/juni 2016, www.oma.uino.gov.ba.

Selektivni pristup oporezivanju derivata proizvodi distorzije na tržištu derivata nafte, a potom i umanjuje očekivane namjenske prihode od putarine. Time se u osnovi derogiraju ciljevi kojima su se vodile fiskalne vlasti prilikom njihovog uvođenja. Imajući u vidu da i ekonomska teorija ukazuje na negativne strane uvođenja namjenskih poreza, najefikasniji model finansiranja puteva i auto-puteva podrazumijevao bi miks poreskih i budžetskih instrumenata: primjenu jedinstvenih stopa akcize na sve derivate nafte, bez diferencijacije po osnovu vrste derivata ili njegove upotrebe, i finansiranje održavanja puteva i određenih projekata izgradnje auto-puteva ciljanim transferima iz budžeta vlada prema direkcijama za puteve/auto-puteve. Na taj način eliminirale bi se distorzije na tržištu derivata, koje su bile proizvod selektivnog oporezivanja, a osigurali bi se stabilni izvori za namjensko finansiranje.

## IZVORI

1. Antić, D. (2015). Implikacije politike selektivnog oporezivanja derivata u BiH, *Finrar* br. 2, Banjaluka.
2. Projekcije prihoda od indirektnih poreza u periodu 2016–2019, OMA bilten br. 130–131, maj/juni 2016, [www.oma.uino.gov.ba](http://www.oma.uino.gov.ba)
3. Zakon o akcizama u BiH („Službeni glasnik BiH“ br. 49/09, 49/14. i 60/14).
4. Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o akcizama u BiH, prijedlog, [www.parlament.ba](http://www.parlament.ba)

