

**Цвјетана ЦВЈЕТКОВИЋ**

асистент на Правном факултету Универзитета у Новом Саду

## УЛОГА ПОСРЕДНИХ ПОРЕЗА У ЗАШТИТИ ЖИВОТНЕ СРЕДИНЕ\*

### Резиме

*У већини савремених пореских система постоје порези који би се могли квалификовати као еколошки. Предмет анализе овог рада биће преважно усмерен ка анализи еколошких обележја пореских пореза: пореза на додату вредност и акциза, односно ка њиховој улози у заштити животне средине. На крају, оцениће се њихова погодност за остваривање еколошких циљева и даће ефикасне мере у погледу конципирања ових пореских облика како би се уважили еколошки захтеви.*

**Кључне речи:** *порески порези, порез на додату вредност, акцизе, заштита животне средине.*

### I Уводна разматрања

Право на здраву животну средину је, свакако, једно од основних људских права које је у већини држава загарантовано највишим правним актом – уставом. Тако и члан 74 Устава Републике Србије прописује да свако има право на здраву животну средину и на благовремено и потпуно обавештавање о њеном стању. Растући еколошки проблеми

\* Рад је посвећен Пројекту „Биомедицина, заштита животне средине и право“ (евиденциони број 179079) који се у целости финансира из средстава обезбеђених од стране Министарства просвете и науке.

стварају огроман притисак на савремене државе да се смањи еколошка штета уз најмањи могући ниво штетних последица по економски раст. Временом се увиђало да се у решавању еколошких проблема традиционални инструменти заштите животне средине показују као недовољни, па се излаз пронашао у новом (мултидисциплинарном) приступу политици очувања животне средине, између осталог и у економским инструментима у које се сврставају: еколошки порези, субвенције, систем повраћаја депозита, преносиве дозволе, таксе за непоштовање еколошких стандарда и еколошких пореза и административне таксе.<sup>1</sup> Економски инструменти имају двојаку функцију: фискалну и еколошку. Међутим, да би се постигао највећи могући степен заштите животне средине, примена само економских инструмената неће бити довољна, јер примењени изоловано, неће дати очекиване оптималне резултате. Колико ће бити успеха у примени различитих инструмената зависиће од пратеће комбинације појединих политика.<sup>2</sup>

## II Посредни порези и заштита животне средине

У финансијској литератури, не постоји општеприхваћена дефиниција еколошких пореза. Једна од најшире коришћених је дефиниција која је дата за потребе Статистичке службе Европске уније (у даљем тексту: EUROSTAT) по којој је порез еколошки уколико је физичка јединица супстанце, односно материје, за коју је доказано да има негативан утицај на животну средину, узета као пореска основица.<sup>3</sup> С правом је истицано да наведена дефиниција није прецизна и да може изазвати одређене недоумице, те су стога у оквиру EUROSTAT-а, доношењем Водича о еколошким порезима, уложени додатни напори да се отклоне наведени недостаци и да се у дефиницију укључи и утицај који еколошки порези имају на цене еколошки неподобних производа и активности.<sup>4</sup> Дакле, за квалификацију пореза као еколошког није од значаја ни назив таквог пореза ни његов основни циљ, односно то да ли је порез концептиран преваходно као фискални или еколошки инструмент, већ је акценат на *дејствима* датог пореза на животну средину, посредством његовог утицаја на цене, и у комбинацији са релевантном ценовном еластичношћу. Тако, на пример, акциза на безоловни бензин може се

1 Гордана Илић-Попов, *Еколошки порези*, Београд, 2000, стр. 77, 212–218.

2 В.: Ђорђе Попов, „Економска анализа права животне средине и одрживи развој“, у: *Основе права животне средине*, Нови Сад, 2009, стр. 308–309.

3 В.: [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/statistics\\_explained/index.php/Environmental\\_taxes](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/statistics_explained/index.php/Environmental_taxes), 9.4.2013.

4 В.: *Environmental taxes – A statistical guide*, EUROSTAT: Office for Official Publications of the European Communities., Luxembourg, 2001, стр. 9. Доступно на: [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/environmental\\_accounts/documents/2.pdf](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/environmental_accounts/documents/2.pdf), 9.4.2013.

квалификовати као еколошки порез јер посредством цене, и то ниже у поређењу са ценом оловног бензина, утиче не животну средину, и то у смислу повећане употребе безоловног бензина и мањих негативних ефеката по животну средину, у поређењу са ефектима које изазива оловни бензин. Због аналитичких разлога, EUROSTAT, у претходно наведеном Водичу, групише еколошке порезе у четири категорије: порезе на енергенте, порезе у области саобраћаја, порезе на загађивање и порезе на природна богатства.<sup>5</sup> Важно је нагласити да се, према дефиницији коју је дао EUROSTAT, порез на додату вредност (у даљем тексту: ПДВ) не сматра еколошким порезом с обзиром да произвођачи не би били погођени теретом повећаног пореза јер имају право на одбитак претходног пореза, за разлику од домаћинстава. Имајући у виду наведено, ПДВ би се могао квалификовати као еколошки порез једино у ситуацијама када се обрачунава на акцизу која је већ претходно дефинисана као еколошки порез.<sup>6</sup> У финансијској теорији срећемо се и са другачијим класификацијама еколошких пореза. Тако, уобичајена је подела на еколошке порезе у ширем смислу, у које се убрајају различите еколошке накнаде, и еколошке порезе у ужем смислу који се јављају у облику пореза на емисије, пореза на производе и инпуте и тзв. пореске диференцијације.<sup>7</sup> Дакле, према овој подели ПДВ се може сврстати у еколошке пореске инструменте у ужем смислу.

Веома често законодавац је у недоумици у погледу начина на који ће користити порески систем за реализацију еколошких циљева. Наиме, дилема је следећа: да ли увести класични пигувијански порез или искористити већ постојеће порезе за опорезивање производа чија потрошња односно производња резултира загађивањем животне средине? Несумњиво је да обе опције имају своје предности, али и недостатке. Трошкови увођења нових пореза који би се заснивали на количини емитованих штетних материја су високи, па се коришћење постојећих пореза, углавном ПДВ-а и акциза, као начина интернализације еколошких трошкова, види као добра алтернатива, односно једноставније решење. Дакле, коришћење постојеће пореске структуре не само да се показује као јефтинија опција, него се њоме постиже и већи степен ефикасности. Успех у реализацији еколошких циљева пореза на производе зависиће и од ценовне еластичности тражње за еколошки неподобним производима и постојања еколошки прихватљивијих супститута. Због претходно наведеног, али и чињенице да је један од најзначајнијих

5 В.: *Ibid.*, стр. 9.

6 В.: Nancy Steinbach, Viveka Palm, Maja Cederlund, Anda Georgescu, Julie Hass, *Revision of SEEA 2003: Outcome Paper: Environmental Taxes* – Document to the London Group meeting in Canberra, Canberra, April 2009, стр. 8. Доступно на: [http://unstats.un.org/unsd/envaccounting/londongroup/meeting14/LG14\\_18a.pdf](http://unstats.un.org/unsd/envaccounting/londongroup/meeting14/LG14_18a.pdf), 9.4.2013.

7 В.: Гордана Илић-Попов, *нав. дело*, стр. 100–117.

извора загађивања и извора прихода за државу, енергетски сектор се показује као нарочито погодан за реализацију еколошких циљева, и то путем коришћења пореза и њиховог утицаја на цену енергената. То се постиже, пре свега, реструктурирањем постојећих пореских облика на темељу одређених еколошких параметара, као што су садржај угљеника, сумпора, азота и сл.

## 1. Диференцијација пореских стопа у оквиру система ПДВ-а ради остваривања еколошких циљева

Пореска диференцијација, у овом контексту, значи различито пореско оптерећење, односно прописивање различитих стопа за сличне производе који се разликују по својим еколошким обележјима. У финансијској теорији не постоји јединствен став око броја стопа ПДВ-а. Противници вишестопног система ПДВ-а истичу да већи број стопа ствара дисторзије у погледу одлука произвођача и потрошача, да поскупљује трошкове пореске администрације, да сужава основицу, да не уважава чињеницу да се цене формирају у зависности од еластичности тражње, док присталице овог система указују да се приликом одређивања броја стопа не смеју занемарити нефискални циљеви и да трошкови администрације не смеју бити кључна детерминанта приликом креирања пореске политике.<sup>8</sup>

Снижене стопе ПДВ-а се ретко користе за остваривање еколошких циљева. Таква примена би захтевала јасно разликовање између тзв. „зелених“, односно еколошки подобних и еколошки неподобних производа, односно различит порески третман производа који су у погледу свих особина, осим еколошких, истоветни. Овакво поступање суочило би се и са проблемима који настају услед тога што се због иновација непрестано проширује круг „зелених“ производа, па се непрестано јављају нови производи који су еколошки подобнији од својих претходника. Осим тога, иако би снижена стопа смањила цену еколошки подобних производа, она, веома често, није довољна да би премостила јаз који, због већих иницијалних трошкова производње, постоји између цене еколошки подобног и неподобног производа. Преовлађује став да би снижена стопа довела до одређених промена у понашању потрошача, али да је мало вероватно да би допринела видљивим еколошким користима. Исто тако, истиче се да би, несумњиво, произвела одређене промене на тржишту „зелених“ производа, али да се тај утицај, мање-више, не би разликовао од утицаја који би имали други инструменти којима

8 Опширније о предностима и недостацима вишестопног, односно једностопног система ПДВ-а: Јуре Шимовић, Хрвоје Шимовић, *Фискални сусџав и фискална њолиџика Еуроџске уније*, Загреб, 2006, стр. 131–138.

се утиче на понуду и потражњу ових производа, а који би можда били трошковно ефикаснији. У земљама чланицама Европске уније забележено је, до сада, неколико случајева коришћења различитих стопа у оквиру система ПДВ-а како би се промовисали еколошки прихватљивији производи. Тако, на пример, у Чешкој се, у периоду 1993–2004. године, примењивала снижена стопа ПДВ-а на рециклирани папир, опрему која се користи за добијање обновљивих извора енергије и биогорива. У Португалу је, такође, опрема за коришћење и добијање обновљивих извора енергије опорезована по сниженој стопи ПДВ-а. Нажалост, не постоји довољно доказа о утицају који је снижена стопа имала, независно од других инструмената, на остваривање еколошких циљева. Генерални утисак јесте да је утицај диференцијације пореских стопа у оквиру система ПДВ-а веома мали. У случају Португала, додатни разлог за то је чињеница да су природни гас и електрична струја опорезовани по још нижој стопи.<sup>9</sup> У Студији о коришћењу различитих стопа ПДВ-а ради промовисања промена приликом потрошње и иновација, која је спроведена за потребе Европске комисије, истакнуто је да диференцијација стопа у оквиру система ПДВ-а може бити у употреби, али само као једна од бројних мера политике одрживе производње и потрошње. Такође је истакнуто да ће њена ефективност, у великој мери, зависити и од других инструмената, који чине саставни део пакета за унапређивање стања животне средине.<sup>10</sup>

Тема које заслужује посебну пажњу јесте начин на који је пореска диференцијација у оквиру система ПДВ-а уређена у релевантним актима на нивоу Уније и њена усклађеност са еколошким циљевима. Директива о заједничком систему ПДВ-а (у даљем тексту: Директива 2006/112/ЕС) предвиђа да стандардна стопа ПДВ-а не сме бити нижа од 15%, с тим да је допуштена примена једне или, највише, две снижене стопе које не смеју да буду ниже од 5%, и то само на добра и услуге наведене у Анексу III Директиве. Државе чланице, такође, могу примењивати снижену стопу на испоруке природног гаса, електричне струје или даљинског грејања под условом да не постоји ризик од нарушавања конкуренције на унутрашњем тржишту Уније.<sup>11</sup> Као што је претходно истакнуто, постоје и аргументи за и аргументи против једностопног, односно ви-

9 *The use of differential VAT rates to promote changes in consumption and innovation, Institute for Environmental Studies, Amsterdam, 2008, стр. 4–6. Доступно на: [http://ec.europa.eu/environment/enveco/taxation/pdf/vat\\_summary.pdf](http://ec.europa.eu/environment/enveco/taxation/pdf/vat_summary.pdf), 13.4.2013.*

10 В.: *Ibid.*, стр. 12.

11 В.: Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, *Official Journal of the European Union* of 28 November 2006. Доступно на: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:EN:PDF>, 10.4.2013.

шестопног система ПДВ-а, тако да није лако дати одговор на питање да ли је диференцијацију пореских стопа у оквиру система ПДВ-а пожељно користити када је реч о енергетски (не)ефикасним производима и услугама, односно за реализацију еколошких циљева. Прописивање снижене стопе ПДВ-а на испоруке природног гаса, електричне енергије и даљинског грејања мотивисано је настојањем да се остваре редистрибутивни циљеви, односно да се олакша положај домаћинстава са нижим дохотком. Наиме, потрошња енергената је мање-више истоветна и код домаћинстава са вишим и домаћинстава са нижим дохотком. С друге стране, снижена стопа је подстицај да се енергенти користе у већем обиму, чиме се повећава емисија гасова који изазивају ефекат стаклене баште. Дакле, она не иде у прилог оставаривања еколошких циљева, ни Уније као целине, ни појединих држава чланица, па би је требало укинути. У Студији о примени снижене стопе ПДВ-а на еколошки прихватљиве производе, која је спроведена за потребе Европске Комисије, пажљиво су размотрена два сценарија која би била у складу са циљевима заштите животне средине: прописивање стандардне стопе за испоруку енергената и снижене стопе за еколошки подобне производе као што су, на пример, енергетски ефикасни кућни апарати и друга електроника. У њој су дате две препоруке. Прва, да се снижена стопа на енергенте уклони, а да се редистрибутивни циљеви покушају остварити на други начин, пре свега одговарајућом политиком јавних расхода. Друга је да се државе чланице ослањају, у већој мери, на систем трговања емисијама као механизам за остваривање еколошких циљева. Што се тиче улоге коју ПДВ има у подстицању куповине еколошки подобних производа, у Студији је указано на то да су ови производи, по правилу, скупљи и да би, стога, снижена стопа ПДВ-а значила повећање удела продаје тих производа на тржишту, али не нужно на трошковно најефикаснији начин.<sup>12</sup> Занимљиво би било приказати и резултате експеримента који је извршен у Великој Британији по чијем окончању се дошло до закључка да су ефекти снижене стопе ПДВ-а на обим продаје еколошки подобнијих возила знатно већи када је ова погодност ограничена на одређени временски период.<sup>13</sup>

Порези могу имати значајну улогу у редуковању употребе пестицида и, самим тим, њиховог негативног утицаја на животну средину и здравље људи. У вези са опорезивањем вештачких ђубрива и пестицида по сниженој стопи ПДВ-а, поставља се питање да ли је то трошковно

12 В.: *Reduced VAT for environmentally friendly products*, Final Report, Copenhagen Economics, December 2008, стр.28, 29, 37. Доступно на: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/economic\\_studies/study\\_on\\_reduced\\_vat\\_for\\_environmental\\_friendly\\_products\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/economic_studies/study_on_reduced_vat_for_environmental_friendly_products_en.pdf), 11.4.2013.

13 В.: *Ibid.*, стр. 38.

ефикасан начин да се помогне развој пољопривреде и да ли снижену стопу треба ограничити само на вештачка ђубрива и пестициде који су „пријатељски настројени“ према животној средини?<sup>14</sup> Неке земље уводе посебне порезе на пестициде.<sup>15</sup>

## 2. Акцизе као еколошки порези

Акцизе представљају значајан приход буџета савремених држава. Иако су, историјски посматрано, најстарији облик посредних пореза који се увео, преваходно, из фискалних разлога, њима се придају, односно могу придавати и нефискални циљеви, пре свега, циљеви заштите животне средине и очувања људског здравља. Акцизе на нафтне деривате су посебно погодне за реализацију нефискалних циљева због постојања адекватних супститута, тј. постојања еколошки прихватљивијих нафтних деривата за које је прописан нижи износ акцизе. Потрошачи се чак могу определити за неопорезоване, односно блаже опорезоване опције, на пример, за коришћење јавног превоза уместо коришћења властитог аутомобила. Дакле, путем цена се покушавају усмерити потрошачи ка еколошки прихватљивијем понашању. Акцизама на нафтне деривате средства се прикупљају од корисника саобраћајне инфраструктуре како би се, између осталог, подстакла њихова рационалнија употреба и смањили негативни ефекти по животну средину. Наиме, „еколошки проблеми који стоје у непосредној вези са коришћењем бензина, односно других моторних горива требало би да покушају да се ублаже увођењем фискалних инструмената и мера, који би подстакли ограничену потрошњу бензина. У том смислу повећање пореза на моторна горива може да има тројаку функцију: смањивање коришћења аутомобила, смањивање броја власништва над аутомобилима и већа ефикасност моторног горива.“<sup>16</sup> Акцизама на нафтне деривате директно се не опорезују емисије, до којих долази приликом њиховог сагоревања, чиме

14 В.: *Ibid.*, стр. 56–60.

15 Тако, на пример, у Данској, постојао је посебан порез на пестициде који је био предвиђен у апсолутном износу. Студија коју је спровео Руде указује на то да порези на пестициде могу бити тако дизајнирани да се редукује њихово коришћење без драстичних финансијских ефеката по пољопривреду и без стварања дисторзија у овом сектору. Утврдио је такође да се увођење пореза различито одражава на различите категорије пестицида, и то на начин да је употреба хербицида најмање осетљива на опорезивање. Неке касније студије показују да је утицај пореза на смањење коришћења пестицида безначајан, и да би се исти ефекти могли постићи путем одговарајућих јавних кампања о штетности њиховог утицаја. В.: Mikael Skou Andersen, Niels Dengsoe, Anders Branth Pedersen, *An evaluation of the impact of green taxes in Nordic countries*, Copenhagen, 2001, стр. 71–85.

16 В.: Гордана Илић-Попов, „Еколошка улога пореских инструмената у области саобраћаја“, *Право и привреда*, бр. 3–4/2000, стр. 32–33.

се избегавају бројне тешкоће у вези са константним мерењем нивоа емисије и одређивања нивоа обавезе сходно томе.

*а) Опорезивање енергената акцизама на нивоу Европске уније и њихова еколошка улога*

Директива 2003/96/ЕС о реструктурирању основе Заједнице за опорезивање енергената и струје (у даљем тексту: Директива 2003/96/ЕС) успоставља систем минималних стопа акциза за нафтне деривате, угаљ, природни гас и струју када се користе као моторна горива или горива за грејање.<sup>17</sup> Њеним усвајањем, поред побољшања функционисања унутрашњег тржишта, желело се допринети и реализацији еколошких циљева. Наиме, у складу са преузетим обавезама на основу Кјото протокола, на нивоу Уније, тежи се смањити емисија гасова који изазивају ефекат стаклене баште.

Директива 2003/96/ЕС предвиђа највеће акцизно оптерећење за бензин (421 €/1.000 l), с тим да повољнији третман ужива безооловни бензин (359 €/1.000 l). За керозин и дизел гориво предвиђена је иста стопа (330 €/1.000 l), док течни нафтни гас ужива најповољнији порески режим (125 €/1.000 l). Минималне стопе акциза су другачије, и то ниже, за моторна горива и горива за грејање ако се користе за индустријске и пословне сврхе.<sup>18</sup> Члан 14 Директиве предвиђа изузимања за енергенте који се користе у процесу стварања електричне струје, који се користе као гориво за потребе обављања међународног ваздушног саобраћаја и саобраћаја водама унутар Уније, осим саобраћаја за приватне сврхе и ради личног задовољства. Државе чланице могу ограничити изузимање само за међународни или интракмунитарни саобраћај, што фактички значи да могу опорезовати једино гориво које се користи у „домаћим“ летовима. Постоји могућност и да се спроведе опорезивање горива које се користи у интра-кмунитарним летовима, али само ако је тако предвиђено билатералним споразумом. У том случају се могу примењивати ниже стопе од оних установљених Директивом 2003/96/ЕС. Изузимање предвиђено за гориво које се користи за комерцијалне летове је пример неуважавања еколошких захтева, али не треба изгубити из вида да је такво решење неопходно због поштовања међународних обавеза које има Унија и очувања конкурент-

17 В.: Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity, *Official Journal* L 283 of 31 October 2003. Доступно на: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:283:0051:0070:EN:PDF>, 13.4.2013.

18 В.: Миле Врањеш, „Опорезивање енергената“, у: *Правне норме у времену и њиховој улоги*, Косовска Митровица, 2012, стр. 40–41.



ске позиције резидентних компанија.<sup>19</sup> Европска комисија је објавила Студију која се бавила проучавањем утицаја опорезивања горива које се користи за авио-сврхе на емисију гасова са ефектом стаклене баште, конкурентност и запошљавање. У Студији је размотрено пет могућих сценарија који варирају од опорезивања само националних летова до опорезивања свих летова, унутар и ван Уније. Студија је показала да би ефекти на животну средину били мањи једино ако се опорезује сво гориво које се користи за авио-сврхе, независно од дестинације. С друге стране, таквим решењем би се угрозила конкурентска позиција резидентних превозника, сем уколико оно не би постало општеприхваћено и ван Уније.<sup>20</sup> Дакле, упркос томе што је ваздухопловни сектор један од најбрже растућих сектора, односно један од највећих емитената гасова који изазивају ефекат стаклене баште, на нивоу Уније мало шта се предузима у циљу интернализације еколошких трошкова путем пореза у овој области.

Државама чланицама је дата могућност да могу предвидети олакшице за енергенте који се користе у пилот пројектима за развој еколошки прихватљивих производа, за горива добијена из обновљивих извора енергије, за билошка горива, и др. Мимо наведених олакшица, у већини држава чланица примењују се снижене стопе како би се стимулисала употреба еколошки подобнијих енергената. Основ за такво поступање пронађен је у Директиви 2003/96/ЕС која даје могућност државама чланицама да примењују снижене стопе акциза када су у питању исти енергенти, под условом да су поштоване минималне стопе и да се таквим решењем не угрожава унутрашње тржиште и општа правила конкуренције. Такође, Директивом 2003/96/ЕС дата је могућност државама чланицама да изврше потпуну или делимичну рефундацију плаћеног пореза пословним субјектима који су извршили инвестиције како би рационализовали употребу енергената.<sup>21</sup> Из наведеног можемо уочити да су нека изузимања предвиђена због потребе да се обезбеди већи степен хармонизације, и тако спречи нарушавање функционисања унутрашњег тржишта Уније и конкуренције, док су нека прописана како би се уважили еколошки аргументи.<sup>22</sup>

Европска комисија је 2011. године представила предлог нових правила о опорезивању енергената у Унији. Суштина предлога је да се успостави непосреднија веза између пореза на енергенте, с једне стра-

19 У Чикашкој конвенцији предвиђено је да ће гориво које се користи у ваздушном саобраћају бити изузето од плаћања царина и других дажбина.

20 В.: Isabelle Joumard, *Tax systems in European union countries*, OECD Economic Studies, No 34, 2002/1.

21 В.: чл. 15 Директиве 2003/96/ЕС.

22 В.: Гордана Илић-Попов, *Пореско право Европске уније*, Београд, 2004, стр. 96–98.

не, и количине емитованог угљен-диоксида и садржаја енергије, с друге стране. Предлог је формулисан како би се повећала енергетска ефикасност и потрошња еколошки прихватљивијих енергената, а посебно да се уклоне погодности које уживају поједини енергенти, пре свега дизел гориво. Предложено је и да се нови минимални износи акциза уводе постепено, у фазама, до 2018. године и да се акцизе на керозин и дизел гориво повећају у већој мери, у поређењу са бензином, с обзиром на већи садржај енергије и емитованог угљен-диоксида у њима. Предложено је, такође, и да пореска основица буде енергетска вредност, а не количина, као и увођење других подстицаја како би се стимулисале промене понашања код потрошача, у смислу окретања ка обновљивим изворима енергије и еколошки прихватљивијим производима. Међутим, предлог је одбијен са образложењем да „није добро време за повећање пореског терета с обзиром на бројна економска ограничења и онако високе цене енергената“.<sup>23</sup> Са оваквом политиком опорезивања енергената спорно је да ли ће се моћи остварити постављени циљ смањења нивоа емисије угљен диоксида за 20%, у односу на ниво из 1990. године.

Што се тиче стања у Србији, анализа производа подвргнутих сниженој стопи ПДВ-а показује да би српски законодавац могао повести више рачуна о еколошким захтевима. Када је реч о акцизама на нафтне деривате и њиховој еколошкој функцији, српски законодавац је начинио помак у односу на претходно стање, најновијим изменама и допунама Закона о акцизама. Новина је различито акцизно оптерећење за оловни и безоловни бензин. Осим тога, предвиђено је и да се на биогорива произведена из биомасе, која служе за погон моторних возила, не обрачунава и не плаћа акциза. Допринос реализацији еколошких циљева представља и постепено изједначавање акцизе на безоловни бензин и на гасна уља. Течни нафтни гас и даље ужива најповољнији порески режим.<sup>24</sup>

### III Закључна разматрања

Упркос одређеним предностима које се, пре свега, састоје у коришћењу постојеће пореске структуре, ПДВ се ретко користи за остваривање еколошких циљева. Што се тиче његове подобности за реализацију еколошких циљева, ако се законодавац већ определио за вишестопни систем ПДВ-а, не постоје оправдани разлози да се еколош-

23 В.: [http://www.inforse.org/europe/eu\\_e-tax.htm#Newrules](http://www.inforse.org/europe/eu_e-tax.htm#Newrules), 14.4.2013.

24 В.: чл. 9 Закона о акцизама, *Службени гласник РС*, бр. 22/2001, 73/2001, 80/2002, 43/2003, 72/2003, 43/2004, 55/2004, 46/2005, 61/2007, 5/2009, 31/2009, 31/2009, 31/2009, 101/2010, 43/2011, 101/2011, 6/2012 – усклађени динарски износи и 43/2012 – одлука, 76/2012 – одлука, 93/2012, 8/2013.

ки захтеви потисну и да се снижене стопе предвиде за еколошки неподобне производе. Очито је да у овом тренутку фискални и социјални циљеви имају превагу над еколошким. Можда ће већи степен благостања друштва омогућити уважавање еколошких захтева од стране пореског система у целини, па и система ПДВ-а, у већој мери. Што се тиче акциза, пре свега акциза на нафтне деривате, спроведена анализа релевантних аката донетих на нивоу Уније, указује на то да се упркос начелном опредељењу за реализацију еколошких циљева, путем њих не обезбеђује увек одговарајући подстицај да се смањи загађивање животне средине, што говори у прилог чињеници да је примарни разлог њиховог увођења фискални, а не еколошки. Блаже опорезивање дизел горива у поређењу са бензином и неопорезивање енергената који се користе за обављање међународног ваздушног и поморског саобраћаја су само неке од илустрација невођења рачуна пореза о утицају који одређени производ, односно активност има на животну средину. Наиме, дизел гориво ослобађа већу количину угљен-диоксида по литру и истовремено проузрокује више еколошких трошкова. Стога би за дизел гориво требало прописати више стопе како би се потрошачи стимулисали да се окрену ка „чистијим“ горивима. Све у свему, чини се да је улога посредних пореза у остваривању еколошких циљева изузетно скромна.

**Cvjetana CVJETKOVIĆ**

**Junior Faculty Member at the Faculty of Law University of Novi Sad**

## THE ROLE OF INDIRECT TAXES IN ENVIRONMENTAL PROTECTION

### Summary

*In contemporary tax systems there are numerous taxes that could be defined as ecological taxes. This paper considers only ecological characteristics of indirect taxes: value added tax and excise duties and their role in environmental protection. At the end, the author assesses their suitability for achieving environmental goals and provides recommendations for designing these taxes in order to achieve environmental goals.*

**Key words:** *indirect taxes, value added tax, excise duties, environmental protection.*