

EKOLOŠKE ULOGE AKCIZA U SRPSKOM PORESKOPRAVNOM SISTEMU

Vojislav Bačani¹

¹ Pravni fakultet, Kragujevac, Republika Srbija

Korespodencija: bačaninvojislav@gmail.com

Vrsta rada: Pregledni rad

Primljeno: 20.03.2018; Prihvaćeno: 04.05.2018

Rezime: Akcize na energente neretko predstavljaju omiljeni "ekološki" izbor mnogih ministara finansija širom sveta, putem kojeg se, pod velom ekološkog poduhvata, uvodi u poreske sisteme "stara dobra" trošarina na nove proizvode, ili, pak, pokušavaju legitimizovati novi fiskalni nameti na već oporezovane proizvode. U kontekstu akciza kao ekološkog fiskalnog instrumenta podrazumevalo bi se da je nužna diferencijacija poreskih stopa za oporezivanje proizvoda sa različitim ekološkim efektima i vrlo poželjna destiniranost ovih prihoda u ekološke svrhe. U fokusu analize je, tako, pitanje dometa nefiskalnih funkcija akciznog oporezivanja energenata i električne energije u Republici Srbiji, kako bi se, kroz teorijski osvrt, uporednopravno sagledavanje i analizu pozitivnopravnih normi doprinelo jasnijem razumevanju uloge "ozelenjenih" akciza u domaćem poreskopravnom sistemu i barem pokušalo odgovoriti na pitanje da li je pored ovih akciza atribut "ekološki" svrsishodan i opravdan.

Ključne reči: akcize, zeleni porezi, životna sredina, energenti, električna energija

1. Uvodna razmatranja

Svedoci smo narastajuće brige za globalnu bezbednost i ponovnog aktuelizovanja teorija (i praksa) "humanitarnih intervencija" i "humantarnih protivmera." Perma-

nentna degradacija životne sredine predstavlja "tihog ubicu" čovečanstva, pa je, stoga, briga o životnoj sredini ne samo komplementarna brizi o globalnoj bezbednosti. Ona je, štaviše, njen neizostavni deo i

zato ne čudi zašto je (i zašto mora biti) ekologizam¹ uzdignut na nivo paradigme u savremenom naučnom, privrednom i dnevno-političkom delanju. Zapravo, "ukazujući bez prestanka na mizeran položaj što ga priroda zauzima u poretku (neo)liberalne politekonomske ortodoksije, ekologija nastoji zaštititi vitalne interese budućnosti u sadašnjosti, za ljubav onih koji ne mogu zastupati svoje interese." [Crnković, 883-899, 2005] Zato, danas, diskutujući o bilo kom obliku prava na zdravu životnu sredinu - *de facto* ulazimo u diskurs postnacionalnih građanskih prava. Iako je utočište dominantne *laissez-faire* ideologije stav da je "najbolja vlada ona koja najmanje vlada", u današnje vreme čak i najzagriženiji ekonomisti neoklasičarske provenijencije prihvataju državni intervencionizam u ovoj oblasti - naročito njegov ekonomski instrumentarijum. Naime, negdašnja praksa korišćenja isključivo administrativnih instrumenata u borbi za očuvanje životne sredine nije se pokazala naročito uspešnom, pa se već decenijama unazad pronalaze i primenjuju različiti ekonomski instrumenti - subvencije, depoziti, utržive dozvole, programi odgovornosti, posebne naknade i poreski oblici, i sl. Međutim, ograničavajući faktor pojedinih ekonomskih instrumenata ogleda se u tome što se

"ponekad, u želji da se podmire povećani javni rashodi, veći naglasak stavlja na njihov fiskalni značaj umesto na ekološku efikasnost". [Ilić-Popov, 2000, 77]

Pojedine države su, tako, po ugledu na nordijsku grupu zemalja, sprovele sveobuhvatne poreske reforme u cilju "ozelenjavanja" svojih poreskih sistema, neke su se zadovoljile samo uvođenjem pojedinačnih "zelenih" poreskih oblika, dok se, pak, praksa da se već postojećim posrednim poreskim oblicima pridoda i ekološka komponenta, može okarakterisati kao univerzalna tendencija. Ona je naročito vidljiva u pogledu akciza na energente i električnu energiju. Ovakve, "ozelenjene", akcize neretko predstavljaju omiljeni "ekološki" izbor mnogih ministara finansija širom sveta, putem kojeg se, pod velom ekološkog poduhvata, uvodi u poreske sisteme "stara dobra" trošarina na nove proizvode, ili, pak, pokušavaju legitimizovati novi fiskalni nameti na već oporezovane proizvode.

U fokusu analize je, tako, pitanje dometa nefiskalnih funkcija akciznog oporezivanja energenata i električne energije u Republici Srbiji, kako bi se, kroz teorijski osvrt, uporednopravno sagledavanje i analizu pozitivnopravnih normi, doprinelo jasnijem razumevanju uloge "ozelenjenih" akciza u domaćem poreskoppravnom

sistemu i barem pokušalo odgovoriti na pitanje da li je pored ovih akciza atribut "ekološki" svrsishodan i opravdan.

2. Funkcije ekološkog i akciznog oporezivanja - teorijski osvrt

2.1. "Zeleni porezi"

U literaturi ne postoji opšte-prihvaćena definicija "zelenog poreza", kao što ne postoji ni njegovo opšteprihvaćeno pojmovno određenje. Mnogstvo je sinonima (od ekoporeza, ekotaksi, korektivnog ili Piguovog poreza) za jedinstveni poreski oblik koji se uvodi u cilju internalizacije negativnih eksternalija, a koji se, kao dažbina, plaća od strane zagađivača životne sredine i/ili na robu čijom se upotrebom zagađuje životna sredina. Takođe, mnogstvo je različitih klasifikacija "zelenih poreza", te se, stoga, uglavnom u zavisnosti od prihvaćenog kriterijuma i autor-skog stremljenja, može na različit način odrediti prema obimu ovog pojma.

Najveći broj autora zastupa stav da se pod ekološkim porezima u užem smislu mogu podrazumevati samo oni poreski oblici koji se neposredno uvode na dobra kojima se zagađuje životna sredina, dok se pod ekološkim porezima u širem smislu mogu smatrati i različite

ekološke naknade.² Pojedini autori ekološke poreze dele na neposredne (čije je uvođenje motivisano zaštitom životne sredine) i posredne (koji nisu direktno povezani sa zaštitom životne sredine), [Bejaković, 2016, 123] a drugi se zadovoljavaju klasifikacijom na *Piguove*, *Para-Piguove* i dvostrano korisne poreze. *Piguovi* porezi su oni poreski oblici koji imaju za cilj optimalnu internalizaciju negativnih eksternalija, a čija se visina poreskog opterećenja meri u odnosu prema jedinici emitovanog zagađenja. *Para-Piguovi* porezi predstavljaju indirektno poreze kod kojih se primenjuju više stope za ona dobra/usluge čija proizvodnja i/ili upotreba negativnije utiče na životnu sredinu, dok su dvostrano korisni porezi oni porezi koji su strogo namenski usmereni na prikupljanje prihoda radi aktivnosti povezanih sa zaštitom životne sredine. [Jelčić & Jelčić, 1998, 373] Na kraju, jedna od prihvatljivijih klasifikacija je i ona koja podrazumeva podelu ekoloških poreza u užem smislu na poreze na emisije, poreze na proizvode i inpute i diferencirano oporezivanje. Porezi na emisije (*emission taxes*) predstavljaju tipičan piguovski porez kod kojeg se visina poreskog opterećenja određuje prema jedinici emitovanog zagađenja. Porezi na proizvode i inpute (*product taxes*) predstavljaju one poreske oblike

koji se uvode na proizvode/inputs koji stvaraju zagađenje, bilo njihovom proizvodnjom, bilo potrošnjom. Poreska diferencijacija (*tax differentiation*), pak, podrazumeva različito poresko opterećenje za slične proizvode koji se razlikuju po svojim ekološkim obeležjima. Glavna prednost je u tome što ovi porezi najčešće dobijaju oblik već postojećih poreza na potrošnju, poput PDV-a i akciza.³

Osim fiskalnih ciljeva, ciljevi ekološkog oporezivanja, kao, uostalom, i drugih ekonomskih instrumenata za zaštitu životne sredine, ne iscrpljuju se samo kroz uštedu koja se ostvaruje eliminisanjem suviše regulatorne administracije. Naprotiv, osnovni potez "zelenih" poreza i "ozelenjavanja" poreskih sistema svodi se na podsticajno delovanje u cilju pronalazjenja inovacija, osavremenjivanja tehnologija i korišćenja obnovljivih izvora energije, a sve u skladu sa osnovnim postulatima koncepta održivog razvoja. "U slučaju distorzivnih poreza, obveznik preduzima određene akcije u cilju smanjenja ili potpunog oslobađanja od svoje poreske obaveze. U toj situaciji, prisutan je efekat dohotka (dohodak obveznika se smanjuje za iznos poreza) i efekat supstitucije (obveznik se, u cilju smanjenja svoje poreske obaveze, preusmerava ka blaže oporezovanim, odnosno neoporezovanim dobrima)". [Filipović, 2004,

213] Ako bi se radilo o proizvodima sa elastičnom tražnjom, povećanje cena nužno bi dovelo do smanjenja i potražnje i potrošnje, te bi se, tako, izvršio dvostruki podsticaj: na proizvođače - da ulažu u uvođenje manje štetnih tehnologija, a na domaćinstva - da preferencije promene u korist supstitutivnih proizvoda sa manje štetnim efektima po životnu sredinu.

Takođe, ne manje pozitivan efekat uvođenja ekoloških poreza na privrednu delatnost moguće je ostvariti kroz reformsko korigovanje ekonomskih distorzija u poreskom sistemu. Ovaj fenomen, poznatiji u literaturi kao fenomen dvostruke dividende, podrazumeva prihodnu neutralnost - istovremeno smanjenje visine poreskih prihoda na strani već postojećih poreskih oblika koje bi se nadoknadilo rastom poreskih prihoda novih ekoloških poreza. Štaviše, mnogi smatraju da se "načelo fiskalne neutralnosti smatra (...) osnovnim načelom koje se pri ekologizaciji poreskih sistema treba poštovati". [Lončarić-Horvat, 1997, 241]

Mogući negativni efekti ekoloških poreza naročito su prisutni u zemljama u razvoju i tranziciji. Pored često isticanog problema konkurentnosti preduzeća pogođenih teretom ekoloških fiskalnih dažbina u odnosu prema preduzećima u onim pravnim sistemima u kojima se nisu sprovele ekološko-

poreske reforme, zemlje u tranziciji dodatno su opterećene nezavidnom ekonomskom situacijom i nemogućnošću da, usled velikih troškova u pogledu procene aktivnosti zagađenja, adekvatno oporezuju zagađenje, jer samo porezi u visini nastale štete omogućavaju punu internalizaciju eksternih troškova zagađenja. S druge strane, ako bi se nametnulo previsoko poresko opterećenje - rizikuju se nove i dodatne distorzije u nacionalnoj ekonomiji. Princip koji se podrazumeva i čija primena ne bi trebalo da se dovede u pitanje kod bilo kojeg poreskog oblika, pa tako i kod onih koji nose epitet ekoloških, jeste princip pravednosti. Pitanje pravedne raspodele poreskog tereta posebno se može otvoriti u slučaju akciznog oporezivanja, a naročito akciznog oporezivanja energenata i električne energije.

2.1. Akcizno oporezivanje

O principu pravednosti prilikom uvođenja akciza i drugih poreza na potrošnju, njihovim pozitivnim i negativnim efektima, govorilo se još u doba klasičara. U tom smislu, vredi podsetiti na izjavu Viljema Petija, da je čovek, "u stvari i zapravo, onoliko bogat, koliko pojede, popije, koliko odeće stavi na sebe, ili drugim rečima, koliko stvarno i zapravo uživa... i u skladu s tim treba biti oporezovan". [Lončarić-Horvat, 1995, 116]

Među pravnim istoričarima ukorenjeno je stanovište da akcize predstavljaju najstariji oblik poreza na potrošnju i jedan od najprimamljivijih fiskalnih instrumenata iz perspektive političkog establišmenta, putem kojeg se oporezuje potrošnja određenih proizvoda.⁴ One imaju sve osobine posrednih poreza: "realne su, izdašne, neosetno se plaćaju jer su sadržane u ceni koja je prevaljiva; njihovo plaćanje zavisi od potrošača hoće li i u kojoj meri trošiti oporezovani proizvod ili neće. Ali su, s druge strane, regresivne, jer oporezuju masovnu potrošnju u kojoj pretežno učestvuju lica sa skromnijim primanjima, odnosno dohotkom". [Lovčević, 1979, 149]

Nepravičnost regresivnog efekta akciza možda se najbolje i iskazuje na primeru akciza na energente, s obzirom na činjenicu da je tražnja za njima prilično neelastična. "Nametanjem ekoloških poreza na energente vrši se dodatni pritisak na dohodak domaćinstava. Taj pritisak je svakako veći za domaćinstva sa nižim dohotkom, u odnosu na ona sa višim dohotkom, budući da ona daju veći deo svog dohotka na porez. Sve ovo ekološke poreze na energente čini prilično socijalno nepravičnim". [Kaplanović, 2012, 75]

Dakako, savremeni autori iz oblasti javnih finansija i finansijskog

prava, uz regresivnost,⁵ navode i druge negativne efekte akciznog oporezivanja, poput mogućeg narušavanja neutralnosti u pogledu izbora proizvođača i potrošača, inflatornog potencijala prilikom menjanja stopa i sličnih distorzivnih dejstava. Međutim, nasuprot ovim efektima, akcize su i dalje vrlo značajan fiskalni instrument, kojeg će se savremene države, a naročito one ekonomski slabije, teško odreći.⁶

Kao najznačajniji nefiskalni ciljevi akciznog oporezivanja navode se: 1) ekonomski - oporezivanje uvozne robe s ciljem da se obezbedi veća zaštita domaćih proizvođača; 2) socijalni - oporezivanje luksuznih proizvoda, i 3) ekološki - oporezivanje po višim stopama onih proizvoda koji su štetni po životnu sredinu i zdravlje stanovništva. [Đurović-Todorović & Đorđević, 2013, 165] Takođe, među pozitivna dejstva akciznog oporezivanja mogla bi se upisati i mogućnost prebacivanja "javnih troškova nastalih trošenjem oporezovanih dobara na potrošače takvih dobara (npr. povezivanje troškova izgradnje ili održavanja puteva sa potrošnjom benzina ili troškova zdravstvene zaštite sa potrošnjom alkoholnih pića ili cigareta) i uticanje na racionalnije korišćenje pojedinih oblika energije". [Popović, 2017, 512] U kontekstu akciza kao ekološkog fiskalnog instrumenta to

bi značilo da je nužna diferencijacija poreskih stopa za oporezivanje proizvoda sa različitim ekološkim efektima i vrlo poželjna destiniranost ovih prihoda u ekološke svrhe.

3. Akcize na energente i električnu energiju

3.1. Ekonomskopolitički i uporednopravni pogled

U 21. veku energiju troše svi - od privrednog sektora do domaćinstava, a samo oporezivanje energenata kao instrument ekonomske politike u pojedinim državama prisutno je već stotinu godina.⁷ Dakako, taj začetak oporezivanja energije bio je prevashodno motivisan fiskalnim razlozima, da bi tek sa promenom pristupa prema zaštiti životne sredine od sedamdesetih godina 20. veka dobio trenutne obrise. Razvoj industrijske proizvodnje, permanentno povećanje broja stanovnika koje preti maltuzijanskim vizijama budućnosti i sve veća urbanizacija usloveli su obimniju potrošnju energije, ali i klimatske promene, globalno zagrevanje, ozonske rupe, narušeni biodiverzitet, "potrebu" za genetski modifikovanim organizmima i aditivima u hrani i sl. S tim u vezi, nije teško pronaći pravni osnov ekološkog oporezivanja, a naročito oporezivanja energije.

Savremeni koncept oporezivanja energije usmeren je ka promovisanju energetske efikasnosti i korišćenju ekološki prihvatljivijih, alterenativnih vidova energije. Cilj ovog koncepta je, tako, podsticanje, kako domaćinstava, tako i celokupne privrede, ka optimalnom izboru efikasnijeg izvora energije i njegovoj racionalnoj potrošnji.

S obzirom na značaj koji ovaj koncept poseduje, ne čudi to što je Evropska unija još 2003. godine propisala posebna pravila za oporezivanje energije, poreski obuhvatila i proizvode poput uglja, gasa i električne energije i dala određene smernice u pogledu univerzalnih principa koji će se koristiti na teritoriji država članica. Naime, Direktivom o oporezivanju energije (2003/96/EC) [OJEU, 2003] propisane su minimalne poreske stope za akcizno oporezivanje energije, čija je visina determinisana upotrebom svrhom samog energenta. U tom smislu, pravi se razlika u minimalnim stopama akciza ako se energenti troše u privatne ili poslovne svrhe, ako se koriste za grejanje ili kao pogonsko gorivo, ako se koriste u posebnim privrednim sektorima, i sl.⁸ U skladu sa elementarnim principima "zelenog" oporezivanja energenata, blaže se oporezuje bezolovni u odnosu na olovni benzin, a još blaže, npr, tečni naftni gas. Saglasno sa poznatim Kjoto proto-

kolom, na ovaj način, "podstiče se efikasnije iskorišćavanje energije, smanjivanje zavisnosti od uvoza energenata, te kontrola i ograničavanje emisije gasova koji uzrokuju efekat staklene bašte. Takođe je, u interesu zaštite životne sredine, dozvoljeno zemljama članicama uvođenje određenih poreskih pogodnosti onima koji u svom poslovanju sprovedu posebne mere za smanjenje negativnih efekata staklene bašte". [Šinković, 2015, 687]

Pored donete Direktive o opštim aranžmanima za akcizne dažbine (2008/118/EC), [OJEU, 2009] koja je praćena Uredbom Evropske Komisije (684/2009/EC) [OJEU, 2009a] o implementaciji Direktive o opštim aranžmanima u pogledu kompjuterizovanih procedura za kretanje akciznih dobara na koje je suspendovana primena akciza, na nivou Evropske unije osnovano je i posebno telo koje bi se trebalo baviti problemima akciznog oporezivanja (*Committee on Excise Duties*), a čiji se zadatak prevažno odnosi na nastojanje za što većom harmonizacijom poreskih stopa. No, i dalje postoje značajne razlike u poreskim stopama država članica koje mogu prouzrokovati različite oblike poreskih utaja, krijumčarenja, prekogranične kupovine jeftinijih proizvoda u susednim državama i sl. Mogli bi

pretpostaviti da je među kreatorima politika pojedinih država članica i dalje aktuelno sprovođenje "poreske strategije" poznate kao "tank-turizam".⁹ "Studija Evropske centralne banke ukazuje na činjenicu da tranzitne zemlje i zemlje sa najnižim poreskim opterećenjem derivata nafte u EU, poput Slovenije i Luksemburga, zbog rasta potrošnje derivata i ostalih dobara i usluga od strane nerezidenata u tranzitu ostvaruju dodatne fiskalne prihode, veću zaposlenost i rast ekonomije".¹⁰

3.2. Normativno uređenje akciznog oporezivanja energenata u Republici Srbiji

Srbija ima dugu tradiciju oporezivanja energenata, kako u akciznom poreskom obliku, tako i u obliku poreza na promet. No, oporezivanje električne energije novijeg je datuma. Naime, tek izmenama i dopunama Zakona o akcizama¹¹ iz 2015. godine uvedene su u srpski poreski sistem akcize za električnu energiju za krajnju potrošnju. Ovakvo zakonsko rešenje činilo se nužnim ne samo zato da bi se sprovelo potrebno usklađivanje domaćih poreskopravnih normi sa pravnim rešenjima i standardima evropske zajednice naroda, već i radi "smanjenja neefikasnosti potrošnje". [VRS, 2015, 4]

Prema važećem zakonskom tekstu obveznikom akcize mogu se

smatrati: proizvođač akciznih proizvoda; uvoznik akciznih proizvoda; snabdevač električnom energijom; pravno lice koje je ovlašćeno od strane državnog organa za prodaju zaplenjenih akciznih proizvoda; kupac akciznih proizvoda oduzetih u postupku kontrole, odnosno u postupku prinudne naplate, a koje prodaje državni organ; svako lice koje prodaje akcizne proizvode koji su stečeni u skladu sa zakonom i koji se vode u poslovnim knjigama tog lica, i svako lice koje stavi u promet u Republici akcizne proizvode suprotno zakonskim odredbama.¹² Akcize na naftne derivate, biogoriva i biotečnosti u Republici Srbiji plaćaju se na olovni benzin, bezolovni benzin, gasna ulja, kerozin, tečni naftni gas, druge derivate nafte koji se dobijaju od frakcija nafte koje imaju raspon destilacije do 380 stepeni, biogoriva i biotečnosti, na svaki proizvod koji se prodaje i upotrebljava kao pogonsko gorivo, kao i na aditive, odnosno eksten-dere, koji su kao takvi deklarirani za dodavanje u pogonska goriva.¹³ Zakonskim rešenjem izvršena je diferencijacija poreskih stopa za različite naftne derivate.¹⁴ Tako, između ostalog - za olovni benzin akciza se plaća u iznosu od 58,41 dinara po litru, za bezolovni - 54,94 dinara po litru, za tečni naftni gas od 42,90 dinara po kilogramu, dok je za biogoriva i biotečnosti

propisana stopa od 55,20 dinara po litru.¹⁵ Sem toga, Zakonom se predviđa i parcijalna refakcija prema nameni u određenim slučajevima, što čini očiglednom nameru zakonodavca da i ovim putem podstakne smanjenje zagađenja i korišćenje ekološki prihvatljivijih vidova energije. Tako, npr, kupac - krajnji korisnik, ima pravo na delimičnu refakciju akcize u zavisnosti od namene na koju se određeni akcizni proizvod troši: za tečni naftni gas - u visini razlike između 42,90 dinara po litru i 24,06 dinara po litru, ako ovaj derivat nafte kupac koristi za transportne svrhe za prevoz lica i stvari, dok isto pravo, u slučaju korišćenja ovog derivata za grejanje, prema zakonskom rešenju, ima u visini razlike između 42,90 dinara po litru i 6,27 dinara po litru.¹⁶ Slični ciljevi ostvaruju se i parcijalnim refakcijama koje važe za gasna ulja, kerozin, biogoriva i biotečnosti i ostale zakonski predviđene derivate nafte.¹⁷

Sa druge strane, čini se da u Republici Srbiji diferencijacija poreskih stopa za različite naftne derivate u zavisnosti od njihovog negativnog dejstva na životnu sredinu nije izvršena na najadekvatniji način. "U zemljama Evropske unije stopa akcize na tečni naftni gas, koji se smatra ekološkim gorivom, s obzirom da emituje manju količinu štetnih čestica u vazduhu, je i do

nekoliko puta manja u odnosu na primer na olovni i bezolovni benzin, što u Republici Srbiji nije slučaj. Od zemalja unije jedino Švedska i Danska imaju veće akcize na tečni naftni gas u odnosu na Srbiju". [Stojanović, 2016, 162]

Zakonom o akcizama definiše se krajnja potrošnja električne energije kao isporuka električne energije krajnjim potrošačima na teritoriji Republike Srbije, ali i potrošnja električne energije od strane snabdevača za sopstvene potrebe.¹⁸ Prema zakonskom rešenju, na električnu energiju za krajnju potrošnju plaća se akciza po stopi od 7,5%,¹⁹ a obveznikom akcize smatra se lice koje se definiše kao snabdevač električne energije normama Zakona o energetici.²⁰ "I akciza na električnu energiju za krajnju potrošnju je *ad valorem*, a osnovicu joj predstavlja cena električne energije, u koju se uračunavaju svi troškovi koji su direktno vezani za isporučenu električnu energiju, uključujući i troškove koji ne zavise od potrošnje električne energije, kao i naknada za podsticaj povlašćenih proizvođača električne energije (npr. onih koji u proizvodnji koriste obnovljive izvore energije). [Popović, 2017, 531]

4. Umesto zaključka

Savremeni koncept akciznog oporezivanja energije usmeren je ka

podsticanju na korišćenje ekološki prihvatljivijih vidova energije, njihovu racionalnu potrošnju i uopšte na promovisanje energetske efikasnosti. Ograničavajući faktor predstavlja često uočljiva okolnost da kreatori politika mnogobrojnih država, a naročito onih ekonomski nerazvijenijih, u cilju podmirivanja povećanih javnih rashoda, veći naglasak stavljaju na fiskalni značaj ekoloških poreza, umesto na njihovu ekološku efikasnost.

U srpskom poreskoppravnom sistemu, akcize koje bi se načelno mogle podvesti pod pojam ekološkog poreskog oblika predstavljaju akcize na naftne derivate, biogoriva i biotečnosti, kao i akcize na električnu energiju za krajnju potrošnju. Nije teško primetiti da aktuelni zakonski okvir uvažava elementarne zahteve ekološke efikasnosti, kao jednog od osnovnih nefiskalnih ciljeva akciznog oporezivanja. S obzirom na činjenicu da je izvršena diferencijacija poreskih stopa za različite naftne derivate sa stanovišta njihovog uticaja na životnu sredinu, mogli bi se usuditi da ih nazovemo i tipičnim *Para-Piguovim* porezima. Sem toga, propisana mogućnost parcijalne refakcije prema nameni u slučaju akciza na energente i naknada za podsticaj povlašćenih proizvođača električne energije dodatno čini očiglednom nameru zakonodavca da podstakne

smanjenje zagađenja i promoviše energetske efikasnost.

Opet, ne treba prevideti činjenicu da prihodi od ovih akciza nisu destinirani, te da je, stoga, njihova ekološka uloga u senci fiskalne uloge. Takođe, iako je namera zakonodavca za diferencijacijom poreskih stopa vredna hvale, čini se da bi pomenuta diferencijacija poreskih stopa trebalo biti veća ako želimo da iskoristimo sve blagodeti koncepta "zelenog" oporezivanja i praktično ostvarimo pun domet i uticaj ovih ekonomskih instrumenata na zaštitu životne sredine. Dakako, to bi podrazumevalo i razmatranje mogućnosti smanjenja poreskih stopa među drugim poreskim oblicima u poreskoppravnom sistemu, jer je očita tendencija da će se ove akcize u budućnosti povećavati.

Na koncu, ove poreske oblike ne bi trebalo posmatrati samo kao društvenu "cenu" za korišćenje životne sredine kao javnog dobra. Sagledano sa elementarnog ekonomskog aspekta, ako je cilj i *homo-economicus*-a i svih kreatora politike današnjice racionalnost i ekomičnost u delanju - nikome od nas nije u interesu neronovski odnos prema prirodi, a ni zaborav da smo zemlju "pozajmili od svojih potomaka, a ne nasledili od predaka".

Reference:

- Antić, D. (2017) . Harmonizacija indirektnih poreza u BiH sa standardima EU u funkciji ekonomskog rasta, *Acta Economica*, god. XV, br. 27, decembar 2017, 179-202.
- Bejaković, P. (2016). O uvođenju ekoloških poreza u odabranim razvijenim zemljama, *Porezni vjesnik*, 6/2016, 121-143.
- Crnković, A. (2005). Ozelenjivanje ekonomije: ekološki porezi, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, Vol.26, br.2, 883-899.
- Dorđević, M. (2015). Zadovoljenje principa pravičnosti u oporezivanju potrošnje, *Ekonomске teme*, 53 (1), 39-52.
- Durović-Todorović, J. & Dorđević, M. (2013). *Porezi na potrošnju*, Niš, Ekonomski fakultet Univerziteta u Nišu.
- Filipović, S. (2004). Ekološki porezi u pojedinim evropskim zemljama, *Ekonomski anali*, br.162, 209-224.
- Ilić-Popov, G. (2000). Ekološki porezi. (2000). Beograd, *Savet projekata "Konstituisanje Srbije kao pravne države" i Centar za publikacije Pravnog fakulteta Univerziteta u Beogradu*.
- Jelčić, Ba. & Jelčić, B. (1998). *Porezni sustav i porezna politika*, Zagreb, Informator.
- Kaplanović, S. (2012). *Internalizacija eksternih troškova u funkciji obezbeđenja održivog razvoja drumskog saobraćaja: doktorska disertacija*, Beograd, Univerzitet u Beogradu, Ekonomski fakultet.
- Lončarić-Horvat, O. (1995). Socijalna država i posredni porezi. *Revija za socijalnu politiku*, god.II, br. 2, 115-121.
- Lončarić-Horvat, O. (1997). Okoliš s poreznopravnog stajališta, u: Lončarić-Horvat, Olivera. (et al.): *Osnove prava okoliša*, Zagreb, *Organizator*, 227-263.
- Lovčević, J. (1979). *Institucije javnih finansija: treće izmenjeno i dopunjeno izdanje*, Beograd, Novinsko-izdavačka ustanova Službeni list SFRJ.
- Paunescu, N. & Balacescu, A. (2012). Taxation of Energy Products and Electricity to the European Union Level, *Annals of the "Constantin Brancusi" University of Targu Jiu, Economy Series, Issue 2/2012*, 116-119.
- Popović, D. (2017). *Poresko pravo: petnaesto, izmenjeno i dopunjeno izdanje*, Beograd, Univerzitet u Beogradu: Pravni fakultet.

- Porritt, J. & Winner, N. (1998). *The Coming of The Greens*, London, Great Britain, Fontana/Collins 9.
- Radojičić, S. (2015). *Izbegavanje plaćanja poreza, privredni kriminal i korupcija: doktorska disertacija*, Kragujevac, Univerzitet u Kragujevcu: Pravni fakultet.
- Stojanović, M. (2016). *Efikasnost poreza u rešavanju ekoloških problema: doktorska disertacija*, Niš, Univerzitet u Nišu: Ekonomski fakultet.
- Stojanović, M. (2017). Ekološke naknade kao deo sistema ekoloških poreza u Republici Srbiji. *Ekonomski signali*, 12(1), 041-054.
- Stojanović, P. & Lapčević, M. (2012). Socio-ekonomske funkcije akciza u Republici Srbiji i normativni nedostaci njihove primene, *Pravni život*, br. 10/2012, 905-917.
- Šinković, Z. (2015). Oporezivanje energenata, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, god. 52, 3/2015, 683-704.
- Zakon o akcizama Republike Srbije (Službeni glasnik RS, br. 22/2001, 73/2001, 80/2002, 43/2003, 72/2003, 43/2004, 55/2004, 135/2004, 46/2005, 101/2005 - dr. zakon, 61/2007, 5/2009, 31/2009, 101/2010, 43/2011, 101/2011, 6/2012 - usklađeni din. izn., 47/2013, 4/2014 - usklađeni din. izn., 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 4/2015 - usklađeni din. izn., 5/2015 - usklađeni din. izn., 55/2015, 103/2015, 5/2016 - usklađeni din. izn., 108/2016, 7/2017 - usklađeni din. izn., i 18/2018 - usklađeni din. izn.)
- Eurostat (2017). *Environmental taxes by economic activity (NACE Rev. 2)*, Posećeno: 20.04.2018, http://ec.europa.eu/eurostat/cache/metadata/en/env_ac_taxind2_esms.htm#meta_update1513933021236
- Official Journal of the European Union (OJEU). (2003). *COUNCIL DIRECTIVE 2003/96/EC of 27 October 2003*, posećeno: 20.04.2018, <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:283:0051:0070:EN:PDF>.
- Official Journal of the European Union, (OJEU). (2009). *COUNCIL DIRECTIVE 2008/118/EC of 16 December 2008*, posećeno: 20.04.2018, <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:009:0012:0030:EN:PDF>
- Official Journal of the European Union (OJEU)., (2009a). *COMMISSION REGULATION (EC) No 684/2009 of 24 July 2009*, posećeno: 20.04.2018, <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUri>

Serv.do?uri=OJ:L:2009:197:0024: 0064:EN:PDF *nomskoj i finansijskoj politici*,
posećeno: 20.04.2018,
Vlada Republike Srbije (VRS). <http://www.srbija.gov.rs/vesti/vest.php?id=241285>
(2015). *Memorandum o eko-*

-
- ¹ Ekologizam predstavlja "ništa manje do nenasilnu revoluciju koja bi trebalo da zbaci celo zagađivačko, pljačkaško i materijalističko-industrijsko društvo i da, namesto njega, stvori novi ekonomski i društveni poredak koji će omogućiti ljudima da žive u harmoniji sa planetom". [Porritt & Winner, 1998]
 - ² "Između ekoloških poreza i naknada za zaštitu životne sredine teško je praviti jasnu razliku. To je razlog zbog kojeg se pravi razlika u teoriji između ekoloških poreza u širem i u užem smislu". [Stojanović, 2017]
 - ³ Formalnopravno posmatrano, u Evropskoj uniji se pod ekološkim porezima podrazumevaju samo oni poreski oblici čija je poreska osnovica izražena u fizičkim jedinicama materije za koju je dokazan negativan uticaj na životnu sredinu (ekološki porezi u užem smislu), dok se, prema metodologiji *Eurostata*, oni mogu klasifikovati na poreze na energente, poreze na transport, poreze na zagađenje i poreze na prirodne resurse. [Eurostat, 2017]
 - ⁴ Posmatrano sa aspekta razvitka ovog pravnog instituta i ekonomskog instrumenta na prostoru današnjeg Balkana - širok je opseg proizvoda koji su bili akcizno oporezovani. U tom smislu, dovoljno je navesti meso, ulja, pivo, vino, špiritus, so, brašno, kvasac, šećer, mast, sir, ribu, kobasice, konzerve, kafu, duvan, šibice, sveće, naftu, kao neke od takvih proizvoda.
 - ⁵ O problemu regresivnosti u oporezivanju potrošnje, modelima merenja i mogućim rešenjima smanjenja regresivnosti vid.više: [Đorđević, 2015]
 - ⁶ U Republici Srbiji "veliki broj zloupotreba sa akciznim proizvodima ostaje neotkriven, a i kada se slučajevi otkriju i procesuiraju, ti procesi dugo traju i često dolazi do zastarevanja. Pritom je blaga kaznena politika. Tome treba dodati česte promene i nejasnu zakonsku regulativu, koja pogoduje povećanju zloupotreba sa akciznim proizvodima i uopšte zloupotrebama u računovodstvenom sektoru. Tome u prilog govori podatak da je Zakon o akcizama od 2001. godine do danas menjan dvadeset tri puta." [Radojičić, 2015]
 - ⁷ Danska, tako, oporezuje goriva za transport još od 1917. godine, a Švedska od 1924. godine.
 - ⁸ No, prisutne su i kritike na račun ovakvih rešenja putem kojih se akcentuje da diferencijacija poreskih stopa nije na adekvatan način normativno uređenja kako bi se obezbedili ekološki ciljevi ovog oporezivanja. Vid. više: [Paunescu & Balacescu, 2012].

- ⁹ Ovaj fenomen postoji kada zbog niskih stopa akciza na gorivo, a, samim tim, i nižih maloprodajnih cena, u jednoj državi, njena teritorija postaje "omiljena" tranzitna destinacija stranih prevoznčkih kompanija i nerezidenata, koji tankaju gorivo na benzinskim pumpama u toj zemlji i tako ostvaruju znatne materijalne uštede.
- ¹⁰ Mathä, Y., Porpiglia, P., Ziegelmeier, M.: *Crossborder Commuting and Consuming – An Empirical Investigation*. Working Paper Series 1661/ March 2014, European Central Bank, (2014) – Nav.prema: [Antić, 2017, 185]
- ¹¹ Zakon o akcizama Republike Srbije (Službeni glasnik RS, br. 22/2001, 73/2001, 80/2002, 43/2003, 72/2003, 43/2004, 55/2004, 135/2004, 46/2005, 101/2005 - dr. zakon, 61/2007, 5/2009, 31/2009, 101/2010, 43/2011, 101/2011, 6/2012 - usklađeni din. izn., 47/2013, 4/2014 - usklađeni din. izn., 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 4/2015 - usklađeni din. izn., 5/2015 - usklađeni din. izn., 55/2015, 103/2015, 5/2016 - usklađeni din. izn., 108/2016, 7/2017 - usklađeni din. izn., i 18/2018 - usklađeni din. izn.) (u daljem tekstu: Zakon o akcizama).
- ¹² Vid: čl. 6. i čl. 40j. Zakona o akcizama.
- ¹³ Čl. 9. Zakona o akcizama.
- ¹⁴ Pored automatskog usklađivanja specifičnih akciza sa godišnjim indeksom potrošačkih cena, Vlada RS je ovlašćena da, u slučaju rasta cena sirove nafte na svetskom tržištu, može privremeno smanjiti iznose akciza, odnosno, uvećati ih, u slučaju pada cena sirove nafte na svetskom tržištu. U tom smislu, valja se podsetiti Odluke Ustavnog suda RS, kojom je takvo rešenje svojevremeno proglašeno neustavnim (Odluka Ustavnog suda U 357/93). O sličnim normativnim nedoslednostima primene akciza u Republici Srbiji, vid.više: [Stojanović & Lapčević, 905-917, 2012]
- ¹⁵ Vid: čl. 9, st. 1. tačka 1; čl. 9, st. 1. tačka 2; čl. 9, st. 1, tačka 5; i čl. 9, st. 1, tačka 7. Zakona o akcizama.
- ¹⁶ Vid: čl. 9, st. 5, tačka 3. Zakona o akcizama.
- ¹⁷ Vid: čl. 9, st. 4, tačka 1; čl. 9, st. 4, tačka 2; čl. 9, st. 4, tačka 4, čl. 9, st. 4, tačka 5; i čl. 9, st. 4, tačka 6. Zakona o akcizama.
- ¹⁸ Vid: čl. 40i, st. 2. Zakona o akcizama.
- ¹⁹ Čl. 40i, st. 1. Zakona o akcizama.
- ²⁰ Vid: čl. 40j. Zakona o akcizama.

ECOLOGICAL ROLES OF EXCISES IN THE SERBIAN TAX SYSTEM

Vojislav Bačanić

postgraduate student, Faculty of Law, University of Kragujevac,
Serbia

Abstract: Excise Tax on Energy often represents favourite "ecological" choice of numerous Ministries of finances across the world by which and under the veil of ecological effort "same old" excise duty is introduced to new products or on the other hand some are trying to legitimize new fiscal duties on already taxed products. In a context of excises as an ecological fiscal instrument it would be implied that a differentiation of tax rates is necessary for the taxation of products with different ecological effects and that appointing these incomes to ecological purposes is quite desirable. In this way, in the focal point of analysis is a matter of a non-fiscal function of energy and electricity excise tax in the Republic of Serbia by using theoretical retrospect, through perspective of Comparative law and legal-positivism norm analysis in order to contribute to clearer understanding of a "greened" tax role in the domestic tax system and at least - attempt in answering the question if next to these excises the adjective "ecological" is purposeful and justified.

Keywords: excises, green taxes, environment, energy, electricity