

Др Цвјетана М. Цвјетковић, асистент
Универзитет у Новом Саду
Правни факултет у Новом Саду
ccvjetkovic@pf.uns.ac.rs

ЕКОЛОШКИ ПОРЕЗИ И ПОЉОПРИВРЕДА¹

Сажетак: Иако се обављањем пољопривредне делатности обезбеђује исхрана човечанства, не може се занемарити ни чињеница да у овом сектору привреде настају негативне еколошке екстерналије. У раду је савремена могућност њихове интернализације увођењем пореза на њивнице и пореза на ђубрива. Такође, у раду су анализирана и еколошка обележја пореза који терете пољопривреднике у Републици Србији.

Кључне речи: пољопривреда; еколошки порези; порез на њивнице; порез на ђубрива.

1. УВОДНА РАЗМАТРАЊА

Последњих неколико деценија савремено друштво карактерише еколошка криза чије решавање захтева мултидисциплинарни приступ, укључивши и коришћење економских инструмената заштите животне средине. Њиховом употребом се реализује принцип „загађивач плаћа“ (енг. *polluter pays principle*), чија суштина је у томе да се произвођачи и потрошачи путем тржишта (цена) подстичу да се окрену ка потрошњи, односно производњи, која је „пријатељски“ настројена према животној средини. Економски инструменти заштите животне средине имају двојаку функцију: фискалну и еколошку. Наиме, њиховим коришћењем се обезбеђују финансијска средства, али и подстицај приватном и пословном сектору да своје понашање, односно активности ускладе са циљевима политике заштите животне средине. Дакле, они имају „и подстицајни и казнени карактер“.²

¹ 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 науке и технолошког развоја.

² Гордана Илић-Попов, „Фискална одговорност предузећа у еколошкој заштити у Републици Србији“, *Право и привреда* 10-12/2010, 18.

У финансијској литератури не постоји сагласност у погледу тога шта све спада у економске инструменте заштите животне средине. Тако, срећу се становишта да се ту сврставају: порези схваћени у најширем смислу речи,³ дозволе за загађивање животне средине, уклањање тржишних баријера и субвенција које промовишу економски неефикасно понашање и понашање које није „пријатељски настројено“ према животној средини.⁴ Постоје и гледишта да се у економске инструменте сврставају: еколошки порези, субвенције, систем повраћаја депозита (енг. *deposit refund system*), преносиве дозволе, таксе за непоштовање еколошких стандарда и еколошких пореза, као и административне таксе.⁵ Често се наведеним економским инструментима додају још и тзв. гаранције извршења (енг. *performance bonds*) и тзв. одштете (енг. *liability payments*).⁶ Већина економиста сматра да кључна детерминанта приликом избора мере еколошке политике треба да буде *cost-benefit* анализа, односно полази се од тога да мера еколошке политике треба да допринесе не само заштити животне средине него и повећању дохотка.⁷

2. УТИЦАЈ ПОЉОПРИВРЕДЕ НА ЖИВОТНУ СРЕДИНУ

Свака људска активност може да наруши квалитет животне средине. Ни пољопривреда у том погледу не представља изузетак. Штавише, у питању је „сектор привреде у којем посебно долази до изражаја спрега између еколошког и економског система“.⁸ Наиме, и у овом сектору настају негативне еколошке екстерналије,⁹ које се најчешће везују за коришћење агротехничких мера којима се настоји постићи максимална продуктив-

³ Вид. Цвјетана Цвјетковић, „Еколошке накнаде као инструмент заштите животне средине“, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду* 2/2014, 387-388.

⁴ Вид. Robert N. Stavins, Bradley W. Whitehead, „Pollution Charges for Environmental Protection: A Policy Link between Energy and Environment“, *Annual Review of Energy and Environment* 17/1992, 192.

⁵ Вид. Гордана Илић-Попов, *Еколошки порези*, Београд 2000, 77, 212-218.

⁶ Суштина тзв. гаранција извршења је у депоновању одређеног новчаног износа од стране корисника природних ресурса, који представља гаранцију да ће се поштовати еколошки захтеви, а тзв. одштета у формирању одговарајућих фондова из којих се надокнађује евентуална еколошка штета. Вид. *Economic Instruments for Pollution Control and Natural Resources Management in OECD Countries: A Survey*, OECD, Paris 1999, 15-49.

⁷ Вид. Ђорђе Попов, „Политика заштите животне средине – економско-правни аспекти“, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду* 3/2011, 25.

⁸ Rudireg Pethig, „Agriculture, Pesticides and Ecosystem“, *Agricultural Economics* 1/2004, 17.

⁹ Екстерналије представљају учинке које за једног субјекта произлазе из одређене активности другог субјекта, а, при томе, нису резултат деловања механизма цена. Вид. Г. Илић-Попов (2000), 28.

ност.¹⁰ Постојање негативних еколошких екстерналија упућује на то да би и у сектору пољопривреде могла заживети имплементација еколошких пореза којима би се спровела њихова интернализација.

Централна стратегија за повећање прихода у пољопривреди је смањење губитака изазваних деловањем корова, болести и штеточина,¹¹ као и повећање плодности земљишта, па, отуда, не изненађује чињеница да се све више прибегава коришћењу пестицида¹² и ђубрива.¹³ Иако се употребом ђубрива повећава плодност земљишта, неретко се приступа интензивирањем ђубрења без претходно спроведених хемијских анализа земљишта, што може изазвати контаминирање земљишта, биљака и воде,¹⁴ тј. негативне последице по здравље људи, биљни и животињски свет. Слична ситуација настаје и приликом употребе пестицида, тј. иако су настали као израз потребе за већом количином хране и потребе да се искорене многе болести у којима штеточине имају улогу преносиоца,¹⁵ неретко доспевају у површинске и подземне воде, па производе негативне последице по здравље људи (који рукују пестицидима и који користе пољопривредне производе у којима су се задржали пестициди), биљни и животињски свет који може бити користан у пољопривреди (микроорганизми, инсекти, биљке, рибе, птице, сисари, итд.),¹⁶ односно веома често животна средина бива угрожена њиховим неадекватним коришћењем. Дакле, приликом коришћења пестицида и ђубрива треба водити рачуна о томе да се не пређе „безбедни ниво“ њихове употребе.¹⁷ Због бројних штетних последица које

¹⁰ Вид. Душан Ковачевић, Бранка Лазећ, Весна Милић, „Утицај пољопривреде на животну средину“, *Међународни научни скуп ајрнома „Јахорина 2011“*, 35.

¹¹ *Ibid.*, 41.

¹² Под пестицидима се подразумевају једињења или смеше једињења намењена за спречавање, уништавање, одбијање или ублажавање штеточина. Вид. Мирјана Чоловић *et al.*, „Органофосфатни инсектициди: токсични ефекти и биоаналитички тестови за евалуацију токсичности током процеса деградација“, *Хемијска индустрија* 2/2013, 217.

¹³ Под ђубривима се подразумевају материје које биљкама служе као храна, а уносе се у земљиште како би се надокнадили изнети хранљиви елементи и допунио природни недостатак земљишта у хранивима, у циљу убрзања раста и развића биљака, као и остварења високог, квалитетног и економски оправданог приноса, уз заштиту животне средине. Вид. Даринка Богдановић, *Минерална ђубрива и ђубрење*, Универзитет у Новом Саду, Пољопривредни факултет, Нови Сад 2014, 8.

¹⁴ Вид. R. Pethig, 38.

¹⁵ Вид. Југослав Стајковац, Бранка Амићић, Јелена Биочанин, „Пестициди и извори загађења у животној средини и значај ремедијације у санацији контаминације“, *Ecological Safety in Post-Modern Environment, 26-27 June 2009 Banja Luka*, 1.

¹⁶ Вид. Д. Ковачевић, Б. Лазећ, В. Милић, 41.

¹⁷ Вид. Theodoros Skevas, Alfons Oude Lansink, Spiro Stefanou, „Designing the Emerging EU Pesticide Policy: A Literature Review“, *NJAS – Wageningen Journal of Life Science* 64-65/2013, 95.

настају њиховим коришћењем развијен је и еколошки систем производње хране – органска пољопривреда.¹⁸

3. ПОРЕЗИ НА ПЕСТИЦИДЕ И ЂУБРИВА

Од средине 80-их година 20. века појачана је свест о могућим штетним ефектима употребе пестицида. Због тога су државе настојале да предузимањем различитих мера (улагање средстава у активности истраживања и развоја, едукација пољопривредника о употреби и штетним дејствима пестицида, захтевање релативно строгих услова за регистрацију пестицида, итд.) ставе под контролу њихово коришћење. Један од инструмената за постизање тог циља били су и посебни порези на пестициде, који су плодно тло нашли у Скандинавским земљама, у којима су уведени током 80-их и 90-их година 20. века, док су социјал-демократске партије биле на власти.¹⁹ То показује да на избор мере заштите животне средине не утиче само њихова ефикасност, него и фактори политичке природе.²⁰

Једна од дилема која настаје приликом конципирања основних елемената пореза на пестициде односи се на избор основице, тј. дилема постоји у погледу тога да ли овај порез конципирати као *ad valorem*, или као специфични порез. Упоредноправна анализа је показала да се у савременим пореским системима срећу оба решења. Тако, у Данској је 1996. године уведен *ad valorem* порез на пестициде који се искључиво користе у пољопривреди, чију основицу представља малопродајна цена, док је у Шведској 1995. године уведен порез на пестициде чија је основица јединица мере – килограм активне супстанце у пестицидима.²¹ У Норвешкој се порез на пестициде заснива на количини пестицида која је намењена за одређену површину земљишта, што претпоставља да је надлежни орган претходно прописао максимално допуштenu дозу по ha земљишта.²² Дакле, у овом систему не опорезује се стварна количина пестицида, односно стварна по-

¹⁸ Вид. Светлана Рољевић, Владана Хамовић, Радојица Сарић, „Органска пољопривреда у функцији одрживог развоја“, *Економске теме* 3/2009, 99-109.

¹⁹ Социјал-демократске партије у то време нису биле у коалицијам са партијама које су представљале интересе пољопривредника. Вид. Carsten Daugbjerg, „Power and Policy Design: A Comparison of Green Taxation in Scandinavian Agriculture“, *Scandinavian Political Studies* 3/1998, 254.

²⁰ *Ibid.*, 256.

²¹ Вид. Study on Environmental Taxes and Charges in the EU, ECOTEC, Brussels 2001, 115.98, 108. 98, 108, 115.

²² Вид. Experiences with Taxes/Levies on Fertilisers and Pesticides in Norway, - <http://www.foes.de/pdf/norwaystudy.pdf>, 7. август 2015.

вршина која се третира пестицидима, него количина пестицида која је „педесна“ за ха земљишта.

Опредељење за *ad valorem* порез на пестициде носи са собом читав низ тешкоћа. Једна од највећих везана је за чињеницу да је одређивање малопродајних цена у рукама произвођача/увозника, па, самим тим, постоји опасност да се, због манипулација приликом њиховог утврђивања, не остваре жељени ефекти, тј. опасност да порез не утиче, односно да у знатној мери утиче на обим тражње. Проблем је још израженији уколико на тржишту постоји изражена конкуренција између већег броја произвођача/увозника.²³ *Ad valorem* порез на пестициде може да доведе и до преоријентација са скупљих на јефтиније и мање квалитетне производе.²⁴ Такође, дугорочно посматрано, постоји ризик да ће услед напретка технологије доћи до смањења трошкова производње, тј. до пада цене пестицида, па, самим тим, и до охрабривања њихове даље употребе.²⁵ У суштини, могло би се закључити да се креатори пореске политике, у зависности од тога да ли превасходно желе да смање њихову употребу или да смање њихове штетне ефекте, могу определити за увођење пореза чију основица је цена производа, односно количина емитованих загађујућих материја.²⁶

У зависности од тога да ли је порез на пестициде *ad valorem* или специфични порез, стопа се исказује у процентима или у апсолутним износима. Тако, у Данској се стопа исказује у одређеном проценту од малопродајне цене,²⁷ с тим да њена висина зависи од утицаја пестицида на здравље и животну средину, тј. пестициди са највећим негативним утицајем су највише опорезовани, а све како би се обезбедио економски подстицај да се они што рационалније користе.²⁸ У Италији је 2000. године уведен пропорционални порез на пестициде чија стопа износи 0,5% (ако су пестициди произведени у Италији), односно 1% (ако је реч о увезеним пестицидима), чија примена са собом носи одређене ризике (ризик од кумулативног, канцерогеног дејства, итд.).²⁹ У Шведској порез је конципиран тако да се одређени новчани износ плаћа по килограму активне супстанце у пестицидима.³⁰

²³ Вид. Study on Environmental Taxes and Charges in the EU, 348.

²⁴ *Ibid.*, 355.

²⁵ Вид. David Pearce, Phoebe Koundouri, Fertilizer and Pesticide Taxes for Controlling Non-Point Agricultural Pollution, Agriculture and Rural Development 2003, 3.

²⁶ Вид. Jesper S. Schou, „Pesticide Taxes in Scandinavia“, *Pesticide Outlook* 6/1999, 1.

²⁷ Висина стопе зависила је од тога да ли су у питању хербициди, инсектициди или фунгициди. Вид. Study on Environmental Taxes and Charges in the EU, 348.

²⁸ Вид. Danish Ecological Council – Tax on Pesticides, www.ecocouncil.dk/.../1732-150417-tax-on-pesticides, 6. август 2015.

²⁹ Вид. Pesticide Taxes – Nationals Examples and Key Ingredient, <http://www.pan-europe.info/Archive/publications/PesticideTax.htm>, 6. август 2015.

³⁰ *Ibid.*

Порез на пестициде поседује читав низ недостатака, па се отуда среће у малом броју земаља. Један од основних проблема који се везује за овај порез лежи у чињеници да се негативни ефекти који настају коришћењем пестицида не могу искључиво приписати њиховом деловању, већ су последица и других извора загађивања (енг. *the non-point source pollution*).³¹ Осим тога, немогућност мерења еколошке штете настале употребом пестицида последица је и чињенице да емисија штетних материја, првенствено нитрата, зависи и од типа усева који се гаји, типа земљишта, временских услова, итд.³² Управо због тога се у највећем броју земаља пажња поклања спровођењу одговарајућих кампања о штетности прекомерне употребе пестицида, улажу се средства у активности истраживања и развоја,³³ тј. у њима се одустаје од увођења пореза на пестициде, односно чак и у оним земљама које су га имплементирале, он се заснива на претпостављеној емисији.³⁴

Истраживања спроведена у земљама које су увеле порез на пестициде показују да је тешко извести неспоран закључак да је овај порез довео до смањења њихове употребе, првенствено, зато што то смањење није било драматичније у односу на она из претходних година, када се порез на пестициде није примењивао.³⁵ То наводи на закључак да би се овај порез могао третирати више као инструмент прикупљања прихода,³⁶ док су његови подстицајни ефекти мањи,³⁷ тј. његово дејство на дугорочну промену понашања потрошача је незнатно, и то, првенствено, због малог удела пореза у продајној цени пестицида (5-8%).³⁸ Отуда, уколико се жели повећати његова еколошка ефикасност, тј. смањити потрошња пестицида, повећање стопе је неминовно. Међутим, то је политички и економски тешко изводљиво решење, јер би довело до смањења прихода пољопривредника, да-

³¹ Вид. Chang Woon Nam *et al.*, „Taxation of Fertilizer, Pesticides and Energy Use for Agricultural Production in Selected European Countries“, *European Environment* 17/2007, 268.

³² Вид. Peter Sjoberg, *Taxation of Pesticides and Fertilizers*, Master thesis, Lulea 2005, 13.

³³ Вид. C. Woon Nam *et al.*, 281-282.

³⁴ Вид. P. Sjoberg, 13.

³⁵ Вид. Study on Environmental Taxes and Charges in the EU, 354

³⁶ Порез на пестициде се не може похвалити ни издашношћу. Наиме, његов фискални значај је скроман. Примера ради, у Данској је удео прихода од овог пореза у 2013. години, у укупним пореским приходима, износио свега 0.07%, па се, отуда, улажу напори да се што више смање трошкови администрирања овим порезом. Један од начина за то је прописивање правила да се у улози обвезника јављају произвођачи и увозници, тј. регистроване компаније чији је број релативно мали, тако да је олакшана контрола. Вид. Danish Ecological Council – Tax on Pesticides; Study on Environmental Taxes and Charges in the EU, 356.

³⁷ Вид. Study on Environmental Taxes and Charges in the EU, 105.

³⁸ Нека истраживања показују да би повећање износа пореза тако да они чине 25% малопродајне цене пестицида смањило њихову потрошњу за око 4-8%. *Ibid.*, 102.

љег нарушавања њихове конкурентности, као и до куповине пестицида у другим земљама.³⁹

Приликом доношења одлуке о увођењу пореза на пестициде не може се занемарити ни чињеница да овај порез наилази на велики отпор, како пореских обвезника (произвођачи/увозници), тако и оних који ће коначно понети терет пореза (пољопривредници).⁴⁰ Пружање могућности пољопривредницима да имају неки вид контроле над средствима прикупљеним од пореза на пестициде је добар начин за смањење њиховог отпора. За разлику од Данске, у којој се један део средства прикупљених од овог пореза слива у пољопривредне фондове који су под извесном контролом пољопривредника, у Шведској и Норвешкој се средства од пореза на пестициде сливају у буџет.⁴¹ Отпор ће бити мањи и ако постоји директна веза између предмета опорезивања и загађивања животне средине,⁴² јер ће тада порез на пестициде бити доживљаван као правичан порез, као и уколико се прикупљена средства „враћају“ сектору пољопривреде. Постоје два начина да се „изгубљени“ приходи врате пољопривреди. Први, наменски приступ, условљен је ангажовањем у еколошки прихватљивим активностима (нпр. у Италији средства од пореза на пестициде се користе за развој органске пољопривреде).⁴³ Други, ненаменски приступ,⁴⁴ подразумева да се пољопривредницима обезбеђују различите субвенције чија намена није унапред одређена. Тако, у Данској се „изгубљени“ приходи надокнађују свим пољопривредницима смањењем пореза на земљиште за 62-72 данских круна по ha.⁴⁵ Међутим, „враћање“ средстава прикупљених од пореза на пестициде сектору пољопривреде смањује његову ефикасност. Отуда се закључило да би, уместо директног субвенционисања, улагање средстава у даља истраживања или охрабривање промена у пољопривредној пракси имало далеко више смисла.⁴⁶

Управо због бројних недостатака пореза на пестициде, највећи број земаља сматра да су нека друга средства ефикаснији механизам за смање-

³⁹ Тако, постоје индиције да један број пољопривредника из Данске купује пестициде у Немачкој и Пољској, иако је то забрањено. Вид. Study on Environmental Taxes and Charges in the EU, 348; Pesticide Taxes – Nationals Examples and Key Ingredient.

⁴⁰ Пољопривредници неће понети коначни терет пореза, тј. неће се јавити у улози пореских дестинатара, уколико произвођачи/увозници преузму на себе терет пореза, како се његово увођење не би негативно одразило на тражњу.

⁴¹ Упркос томе у пракси се највећи део средстава „враћа“ пољопривреди финансирањем активности истраживања и развоја, саветодавних услуга и сл. Вид. Study on Environmental Taxes and Charges in the EU, 261,264, 347.

⁴² Вид. Study on Environmental Taxes and Charges in the EU, 347.

⁴³ Вид. Pesticide Taxes – Nationals Examples and Key Ingredient.

⁴⁴ *Ibid.*

⁴⁵ Вид. Danish Ecological Council – Tax on Pesticides.

⁴⁶ Вид. D. Pearce, P. Koundouri, 2-3.

ње њихове употребе, тј. не уводи их у своје пореске системе. Ни органи Европске уније, руковођени, превасходно, опасношћу од нарушавања конкурентности, не заузимају другачији став. Тако, Европски економски и социјални комитет сматра „да би у будућности Европска комисија могла да размотри могућност да се мере за смањење употребе пестицида финансирају путем дажбина на пестициде, али да би се, у циљу очувања конкурентности, претходно морало обезбедити да одговарајуће дажбине буду уведене и у нечланицама“.⁴⁷ Европски савет је изнео став да би Европска комисија „могла да размотри потенцијал економских инструмената као средстава за постизање одрживе употребе пестицида“, док је Европски парламент позвао Комисију „да развије законодавни оквир за порезе и друге дажбине на пестициде“.⁴⁸ Дакле, органи Европске уније су у погледу њиховог увођења прилично опрезни, иако још од 70-их година 20. века на нивоу Уније постоје одговарајуће политике у погледу примене пестицида,⁴⁹ тј. заузети ставови указују на то да њихово увођење у државама чланицама, барем у ближој будућности, не изгледа извесно.

Што се тиче пореза на ђубрива, ретке су земље које га имају у својим пореским системима (Данска, Шведска), јер мање-више овај порез карактеришу исте слабости као и порез на пестициде. То значи да је један од основних проблема везан за немогућност мерења еколошке штете настале њиховом употребом. Присутне су исте дилеме и у погледу њиховог конципирања као *ad valorem*, односно као специфичног пореза. Такође, свако значајније смањење њиховог коришћења захтева да пореске стопе буду релативно високе.⁵⁰ То би, међутим, довело до повећања трошкова пољопривредника и нарушавања њихове конкурентности. Осим тога, државе (са изузетком Шведске) које су имале, односно које имају порез на ђубрива у својим пореским системима, не могу се похвалити еколошком ефикасношћу, тј. задовољавајућим еколошким перформансама овог пореза. То је последица чињенице да примарни циљ његовог увођења није био еколошки,⁵¹ односно чињенице да је тражња за ђубривима релативно нееластична, тако да су његови директни ценовни ефекти мали. Незнатно смањење употребе ђубрива након његовог увођења, до којег је дошло у појединим

⁴⁷ Opinion of the European Economic and Social Committee on the ‘Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee: Towards a thematic strategy on the sustainable use of pesticides’, *Official Journal C 85/113* of 8 April 2003.

⁴⁸ Pesticide Taxes – Nationals Examples and Key Ingredient.

⁴⁹ Вид. Т. Skevas, А. Lansink, S. Stefanou, 96.

⁵⁰ Вид. D. Pearce, P. Koundouri, 2.

⁵¹ Вид. Patrik Söderholm, Anna Christiernsson, “Policy Effectiveness and Acceptance in the Taxation of Environmental Damaging Chemical Compounds”, *Environmental Science & Policy* 3/2008, 245, 247.

земљама, се приписало психолошким ефектима, тј. појачаној свести пољопривредника о штетним ефектима њихове прекомерне употребе.⁵²

У Данској се порез на ђубрива плаћа на сва вештачка ђубрива која садрже више од 2% азота, и то у износу од 5 ДКК по kg азота. Међутим, због широког круга пореских ослобођења, односно због обезбеђивања права на рефундацију плаћеног пореза, пољопривредници *de facto* нису погођени овим порезом, него само непољопривредна домаћинства (нпр. када користе ђубрива за одржавање вртова и сл.).⁵³ То значи да је у Данској еколошки и фискални значај овог пореза потпуно безначајан.

И у Шведској се порез на ђубрива плаћа по килограму активних супстанци (фосфата и азота).⁵⁴ Иако приходи од овог пореза припадају централном буџету, највећи део средстава се користи за финансирање еколошких пројеката у пољопривреди. Овај порез има задовољавајуће еколошке перформансе, јер је у првим годинама примене пореза, потрошња ђубрива смањена за 2-3%.⁵⁵ Међутим, истраживања показују да наведени порез не иде у прилог конкурентности шведских пољопривредника.⁵⁶

Поједине земље, попут Аустрије и Финске, су укинуле порез на ђубрива по учлањењу у Европску унију, јер се сматрало да је препрека обављању пословне активности на унутрашњем тржишту,⁵⁷ тј. због очувања конкурентности,⁵⁸ односно због промене пољопривредне политике,⁵⁹ док је у Норвешкој до његовог укидања дошло због недовољне ефикасаности.⁶⁰

4. ЕКОЛОШКА ОБЕЛЕЖЈА ПОРЕЗА КОЈИ ТЕРЕТЕ ПОЉОПРИВРЕДНИКЕ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

У Републици Србији, као и у већини савремених пореских система, не постоји посебан порез на пестициде, нити порез на ђубрива, којима би се спроводила интернализација негативних еколошких екстерналија које настају њиховим коришћењем. Најважнији порези којима су подвргнути пољопривредници⁶¹ су порез на имовину, порез на доходак грађана⁶² и порез на додату вредност (ПДВ).

⁵² Вид. Study on Environmental Taxes and Charges in the EU, 151.

⁵³ Вид. P. Söderholm, A. Christiernsson, 245-246.

⁵⁴ Вид. C. Daugbjerg, 261; P. Söderholm, A. Christiernsson, 248.

⁵⁵ Вид. Study on Environmental Taxes and Charges in the EU, 136-137.

⁵⁶ Вид. P. Söderholm, A. Christiernsson, 249.

⁵⁷ *Ibid.*, 245.

⁵⁸ Вид. Study on Environmental Taxes and Charges in the EU, 133.

⁵⁹ *Ibid.*, 141.

⁶⁰ Вид. P. Söderholm, A. Christiernsson, 248.

⁶¹ Под пољопривредницима се подразумевају физичка лица која обављају пољопривредну делатност.

ПДВ

Систем ПДВ-а у Републици Србији карактерише постојање опште и посебне (снижене) стопе. Општа стопа износи 20% и прописана је за сва добра и услуге, осим оних за које је прописана посебна стопа.⁶³ Посебна стопа, која износи 10%, предвиђена је за читав низ добара и услуга, укључивши и ђубрива и средства за заштиту биља.⁶⁴ Ђубривима се сматрају ђубрива биљног или животињског порекла, непомешана или међусобно помешана или хемијски обрађена, ђубрива добијена мешањем или обрадом производа биљног или животињског порекла, минерална, хемијска (азотна, фосфорна, калијумова и др.), као и микробиолошка ђубрива. За разлику од већине других добара и услуга који су подвргнути посебној стопи, одговарајућим подзаконским актом није ближе одређено шта се сматра средствима за заштиту биља, већ су она само дефинисана, и то као хемијска и биолошка средства којима се спречава појава или сузбијање биљних болести, штеточина и корова.⁶⁵

Дакле, српски законодавац упркос могућим негативним еколошким дејствима, средства за заштиту биља и ђубрива подвргава сниженој стопи. Наведено решење не одступа од правила која су садржана у Шестој Директиви, у чијем Анексу Х је прописано да се она може применити на добра и услуге које се користе у пољопривредној производњи (осим капиталних добара попут машина и зграда).⁶⁶ Наведено решење је у складу и са општеприхваћеним трендом обезбеђивања привилегованог третмана пољопривредницима, не само на терену ПДВ-а (стопа, посебан режим опорезивања), него и на терену других пореза. Српски законодавац не обезбеђује интернализацију негативних екстерналија које настају употребом пестицида и ђубрива ни на терену накнада, односно пореза схваћених у најширем смислу речи.⁶⁷

⁶² Највећи број пољопривредника не плаћа порез на доходак, односно само они који су се определили за својство предузетника биће обвезници пореза на приходе од самосталне делатности. Правна лица која обављају пољопривредну делатност су обвезници пореза на добит правних лица.

⁶³ Вид. чл. 23, ст. 1 Закона о порезу на додату вредност – ЗПДВ, *Службени гласник РС*, бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 6/14, 68/14, 142/14, 5/15.

⁶⁴ Вид. чл. 23, ст. 2, тач. 6 ЗПДВ.

⁶⁵ Вид. чл. 5а, ст. 1-2 Правилника о утврђивању добара и услуга чији се промет опорезује по посебној стопи ПДВ-а, *Службени гласник РС*, бр. 108/04, 130/04, 140/04, 65/05, 63/07, 29/11, 95/12, 113/13

⁶⁶ Council Directive 77/388/EEC of May 1977 on the Harmonization of Laws of the Member States Relating to the Turnover Taxes – Common System of Value Added Tax: Uniform Basis Assessment, *Official Journal L 145* of 13 June 1977.

⁶⁷ Закон о средствима за заштиту биља, *Службени гласник РС*, бр. 41/09, у члану 70 установљава обавезу плаћања накнаде само у случајевима регистрације, прегледа,

Порез на имовину

Неретко се порез на имовину користи као инструмент заштите животне средине, прописивањем различитих пореских олакшица, најчешће за пољопривредно земљиште, како би се спречила даља урбанизација, односно конверзија пољопривредног и шумског земљишта у грађевинско.⁶⁸ Управо ова пореска олакшица је пример како једна мера пореске политике, упркос доброј намери законодавца, не мора дати задовољавајуће ефекте. Наиме, позитивни ефекти по животну средину, због спречавања конверзије пољопривредног и шумског земљишта у грађевинско, могу бити анулирани неадекватном употребом пестицида и ђубрива у пољопривреди.

Српски систем опорезивања имовине карактерише постојање бројних пореских олакшица. У основи њиховог прописивања леже различити разлози, укључивши и еколошке. Тако, Закон о порезима на имовину – ЗПИ⁶⁹ прописује пореско ослобођење за пољопривредно и шумско земљиште које се поново приводи намени, у трајању од пет година, рачунајући од почетка привођења намени.⁷⁰ У основи прописивања наведеног пореског ослобођења не леже само еколошки, него и економски разлози, односно његово прописивање има за циљ да стимулише ефикасно коришћење земљишта, али и да допринесе остваривању еколошких користи, које су посебно изражене када је реч о шумама које имају велику улогу у заштити и унапређивању животне средине (пречишћавање ваздуха од прашине и других честица, смањење буке, ублажавање климатских промена, итд.). Имајући у виду дефиницију шумског земљишта, пољопривредници би пореско ослобођење по овом основу могли остварити када на земљишту, које је због својих особина подобно за гајење шума, подижу нове шуме и сл.⁷¹ Пореско ослобођење је прописано и за пољопривредно земљиште (њиве, вртови, воћњаци, виногради, ливаде, пашњаци, рибњаци, трстици и мочваре) које се, захваљујући предузимању одговарајућих мера, поново користи за пољопривредну производњу. Може се очекивати да ће наведена пореска олакшица у предстојећем периоду бити снажан подстицај за обвезнике да

узроковања, прегледа пошилки, итд. Слична ситуација је и са Законом о средствима за исхрану биља и оплемењивачима земљишта, *Службени гласник РС*, бр. 41/09, који у чл. 39 установљава обавезу плаћања накнаде у случају испитивања, прегледа, лабораторијског испитивања, итд.

⁶⁸ Вид. Richard W. Dunford, „Survey of Property Tax Relief Programs for the Retention of Agricultural and Open Space Land”, *Gonzaga Law Review* 5/1979, 679-689

⁶⁹ *Службени гласник РС*, бр. 26/01, *Службени лист СРЈ*, бр. 42/02 – одлука СУС и *Службени гласник РС*, бр. 80/2002, 80/2002 – др. закон, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 – одлука УС, 47/13 и 68/14 – др. закон.

⁷⁰ Вид. чл. 12, ст. 1, тач. 6) ЗПИ.

⁷¹ Вид. чл. 5 Закона о шумама, *Службени гласник РС*, бр. 30/10.

пољопривредно и шумско земљиште поново приведу намени, с обзиром на то да је радикално промењен начин утврђивања основице за наведену категорију земљишта.

У овом контексту важно је споменути и пореско ослобођење за водно земљиште и водне објекте који су уписани у одговарајуће регистре, осим на објекте за узгој риба (рибњаке).⁷² Водно земљиште је земљиште на коме стално или повремено има воде, због чега се формирају посебни хидролошки, геоморфолошки и биолошки односи који се одражавају на акватични и приобални екосистем.⁷³ У том смислу, корита текућих и стајаћих вода, приобално земљиште, спрудови и сл. би се могли категоризовати као водно земљиште. Водни објекти су грађевински и други објекти који, заједно са уређајима који им припадају, чине техничку, односно технолошку целину, а служе за обављање водне делатности.⁷⁴ У водне објекте, сходно томе, би се могли сврстати објекти за одводњавање, објекти за производњу хидроелектричне енергије, бунари, објекти за сакупљање отпадних вода, снабдевање водом, бродске преводнице и др. Поред наведеног, временски неограниченог, прописано је и пореско ослобођење привременог карактера. Наиме, од 1. јануара 2014. године до 31. децембра 2015. године порез на имовину се неће плаћати на водно земљиште и водне објекте за које је издата правоснажна водна сагласност, односно за које се водна дозвола не издаје у складу са законом којим се уређују воде, осим на објекте за узгој риба (рибњаке).⁷⁵ Водна сагласност се издаје пре почетка изградње нових и реконструкције постојећих објеката и постројења и извођења других радова који могу имати утицај на водни режим. Њоме се утврђује да је техничка документација за објекте и радове, као и планска документа за уређење простора и газдовање шума урађена у складу са издатим водним условима, док се водном дозволом утврђује начин, услови и обим коришћења вода, начин, услови и обим испуштања отпадних вода, складиштења и испуштања хазардних и других супстанци које могу загадити воду, као и услови за друге радове којима се утиче на водни режим.⁷⁶ Разлог због којег је уведено ово привремено пореско ослобођење лежи у томе што су у питању водна земљишта и водни објекти који нису уписани у одговарајуће катастре, али је започета одговарајућа процедура у том правцу, па по том основу не могу остварити право на пореско ослобођење.

⁷² Чл. 12, ст. 1, тач. 7а ЗПИ.

⁷³ Чл. 8, ст. 1 Закона о водама, *Службени гласник РС*, бр. 30/10.

⁷⁴ Чл. 13, ст. 1 Закона о водама.

⁷⁵ Чл. 39, ст. 2 (самостални члан) Закона о изменама и допунама Закона о порезима на имовину, *Службени гласник РС*, бр. 47/13.

⁷⁶ Вид. чл. 119, ст. 1-2, чл. 122, ст. 1 Закона о водама.

Водно земљиште и водни објекти могу бити у свим облицима својине. Уколико се налазе у јавној својини, третираће се као добра од општег интереса, па ће, стога, уживати посебну заштиту.⁷⁷ Међутим, то није основни разлог за прописивање наведеног пореског ослобођења, јер привилегован порески третман не уживају друга добра од општег интереса која се налазе у јавној својини (нпр. пољопривредно земљиште, шуме и шумско земљиште). Осим тога, да је то разлог његовог прописивања, пореско ослобођење не би важило и за водно земљиште у приватној својини и водне објекте, које су правна и физичка лица изградила за своје потребе. Очито је да су еколошки разлози, односно њихов велики значај у заштити од штетних дејстава вода, спречавању загађивања вода, тј. одржавању и заштити акватичног и приобалног екосистема, као и друге значајне функције имали одлучујући утицај на прописивање пореског ослобођења за водно земљиште и водне објекте.

5. ЗАКЉУЧНА РАЗМАТРАЊА

Потреба за повећањем продуктивности у пољопривреди створила је еколошке проблеме који проистичу из неадекватне употребе пестицида и ђубрива, па отуда не изненађује чињеница да је и овом сектору настала идеја о увођењу посебних еколошких пореза. Иако идеални с теоретске тачке гледишта, имплементација „зелених“ пореза у пољопривреди се суочава са читавим низом тешкоћа, па је, отуда, њихово постојање најбољи показатељ колико су државе истински заинтересоване за спровођење еколошке пореске реформе.

Основна тешкоћа је везана за чињеницу да није могуће имплементирати порез који би у потпуности интернализовао негативне еколошке екстерналије које настају употребом пестицида и ђубрива. Једина могућност је да се изведу грубе процене њихових штетних дејстава, и да се, сходно томе, поставе пореске стопе на одговарајућем нивоу. Искуства земаља које су имале, односно које имају ове порезе у својим пореским системима показују да је њихов утицај на смањење коришћења пестицида и ђубрива минималан, јер стопа није постављена на адекватном нивоу. Иако би се повећањем стопа постигла еколошка ефикасност ових пореза, то би се негативно одразило наконкурентност, што је неприхватљиво за највећи број држава. Осим тога, повећање стопа би наишло на отпор пољопривредника, који су значајно бирачко тело и веома често социјално осетљива категорија

⁷⁷ Вид. чл. 10, ст. 1 Закона о јавној својини, *Службени Гласник РС*, бр. 72/11, 88/13, 105/14; чл. 23 Закона о водама.

становништва. Отуда не изненађује чињеница да је упоредноправна анализа показала да њихово егзистирање у пореским системима може бити само декларативног карактера (постављањем стопа на ниском нивоу, прописивањем пореских олакшица), односно да су они уведени првенствено како би се остварили неки други циљеви. Све док је тако, изостаће и фискална и подстицајна улога ових пореза. Дакле, тренутно стање је одраз преваге економских, социјално-политичких и административних разлога над еколошким.

Што се тиче Републике Србије, анализа еколошких обележја пореза којима су подвргнути пољопривредници показала је да српски законодавац приликом уређења њиховог пореског третмана, у начелу, није имао у виду еколошке захтеве. То најбоље доказује прописивање снижене стопе ПДВ-а за средства за заштиту биља и ђубрива. Еколошки дOMET пореских олакшица у систему пореза на имовину је прилично скроман. Чак и код оних пореских олакшица чије постојање се може објаснити еколошким разлозима, не можемо се отети утиску да они нису били одлучујући фактор њиховог прописивања.

*Cvjetana M. Cvjetković, Ph.D., Assistant
University of Novi Sad
Faculty of Law Novi Sad*

Environmental Taxes and Agriculture

Abstract: *Although agriculture provides basic life and economic needs, it cannot be disregarded that it also creates negative environmental externalities. In this paper the author presents possibilities of their internalization through tax on pesticides and tax on fertilizers, as well as analyses the ecological characteristics of taxes that burden farmers in the Republic of Serbia.*

Key words: *agriculture; environmental taxes; tax on pesticides; tax on fertilizers.*

Датум пријема рада: 15.09.2015.

