

Цвјетјана М. Цвјетјковић Иветић
Универзитет у Новом Саду
Правни факултет у Новом Саду
C.CvjetkovicIvetic@pf.uns.ac.rs
ORCID ID: 0000-0003-0000-8099

УЛОГА ПОРЕЗА НА ИМОВИНУ У ЗАШТИТИ ЖИВОТНЕ СРЕДИНЕ

Сажетак: У раду се разматрају еколошка обележја пореза на имовину. Циљ рада је да се представе на које се све начине овај порески облик може користити у политици заштите и унапређивања животне средине. Такође, аутор ће настојати да утврди и да ли има простора за увођење нових пореских олакшица како би српски порез на имовину постао „зеленији“.

Кључне речи: порез на имовину; еколошка улога пореза на имовину; опорезивање „зелене“ градње; опорезивање шума.

1. УВОДНА РАЗМАТРАЊА

Савремена друштва карактеришу бројни еколошки проблеми чије решавање изискује мултидисциплинарни приступ. Отуда није изненађујућа чињеница да се животна средина штити и мерама из области пореског права. Наиме, како би побољшале еколошке перформансе и истовремено одржале задовољавајући ниво економског раста, савремене државе све више прибегавају коришћењу еколошких пореза.¹

Еколошки порези, као врста економских инструмената, имају двојаку функцију: фискалну и подстицајну, тј. они обезбеђују средства за подмирење јавних потреба и подстичу понашање које је „пријатељски“ настројено према животnoj средини.² Њихов учинак на животну средину се оства-

¹ Magdalena Ziolo, Iwona Bak, Katarzyna Cheba, „Environmental Taxes – How Public Policy Makers Can Use Them in the Decision-Making Process?“, *Procedia Computer Science* 159/2019, 2217.

² *Market-Based Instruments for Environmental Policy in Europe*, European Environmental Agency, Copenhagen 2005, 6.

рује тако што утичу на цену производа и активности који су еколошки неподобни.³

Порески систем се може користити за остваривање еколошких циљева увођењем класичног пигувијанског пореза, код којег се висина пореског оптерећења одређује према јединици емитованог, односно испуштеног загађења,⁴ или, пак, коришћењем већ постојећих пореза.⁵ Ако се има у виду дефиниција еколошких пореза,⁶ порез на имовину се начелно не би могао квалификовати као еколошки порез.⁷ Међутим, у контексту све већег коришћења инструмената пореске политике за остваривање еколошких циљева, не изненађује то што се креатори пореских политика широм света све више опредељују да у оквиру овог пореског облика предвиде пореске олакшице у чијој основи леже еколошки разлози. Циљ рада је да се путем упоредноправне анализе установи на које се све начине порез на имовину може користити за остваривање еколошких циљева, као и да се утврди да ли се нека решења из упоредног права, захваљујући којима порез на имовину постаје „зеленији“, требају уградити и у српски систем опорезивања имовине.

³ *Environmental Taxes-A Statistical Guide*, EUROSTAT: Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg, 2013, 9.

⁴ Гордана Илић Попов, *Еколошки порези*, Правни факултет у Београду, Београд 2000, 80.

⁵ У литератури се ти порези означавају као пара-пигувијански и двострано корисни порези. Вид. *Ibid.*; Цвјетана Цвјетковић, „Улога посредних пореза у заштити животне средине, *Право и привреда* 7-9/2013, 637-638.

⁶ У финансијској литератури не постоји општеприхваћена дефиниција еколошких пореза. Међутим, једна од највише употребљаваних је дефиниција која је дата за потребе EUROSTAT-а, према којој су еколошки порези порези чија је основица физичка јединица нечега за шта је доказано да има специфичан негативан утицај на животну средину. У финансијској литератури среће се и дефинисање еколошких пореза као дажбина које се непосредно уводе на добра која доприносе загађивању животне средине, односно које се уводе на природна добра која се налазе у оскудици због нивоа њихове загађености. Вид. Г. Илић Попов, 79; *Environmental Taxes-A Statistical Guide*, 9-10.

⁷ Требало би ипак нагласити да постоје и одступања од овог правила, тј. да постоје неки специјални случајеви када би се под порезе на природне ресурсе, као категорију еколошких пореза (пored пореза на енергенте, пореза у области саобраћаја и пореза на загађивање), могли подвести специфични порези на земљиште који се плаћају у случају конверзије шумског земљишта, тј. крчења шума. Важно је нагласити да се у пракси јављају и тзв. гранични случајеви који захтевају подробну анализу како би се утврдило да ли се уопште ради о еколошком порезу и о којој категорији еколошких пореза је реч. Илустрације ради, може бити спорно да ли је порез на земљиште који се уводи како би се ограничило ширење урбаних подручја еколошки порез. Вид. *Environmental Taxes-A Statistical Guide*, 13, 14, 16.

2. ЕКОЛОШКА УЛОГА ПОРЕЗА НА ИМОВИНУ

2.1. Опорезивање пољопривредног и шумског земљишта

Тзв. конвенционална пољопривреда која се заснива на перманентном интензивирању производње уз наводњавање и велике количине ђубрива и пестицида у великој мери доприноси деградацији животне средине⁸ и нарушавању здравља људи. Као резултат тога, развила се органска пољопривреда, чије је једно од основних обележја одрживост.⁹

Упркос томе што се органска пољопривреда заснива на високом поштовању еколошких принципа, упоредноправна анализа нам је показала да, посматрано са аспекта пореза на имовину, не постоји разлика у погледу пореског третмана земљишта које се користи за конвенционалну и оног које се користи за органску пољопривреду. Органској пољопривреди подршка се пружа, првенствено, кроз субвенције,¹⁰ али и кроз неке друге порезе (нпр. порез на доходак).¹¹ Штавише, оно што је уочљиво јесте да у једном броју земаља, из политичких, економских, социјалних и других разлога, пољопривредно земљиште ужива привилеговани порески третман, што нам говори да су у потпуности занемарени неповољни утицаји пољопривредне делатности по животну средину на терену пореза на имовину, односно да су приликом опорезивања пољопривредног земљишта еколошки циљеви другоразредног значаја. Тај привилеговани порески третман пољопривредног земљишта може се састојати у примени специјалних правила о вредновању

⁸ Сектор пољопривреде одговоран је за око 21-37% годишње емисије гасова који изазивају ефекат стаклене баште. Вид. John Lynch, Michelle Cain, David Frame, Raymond Pierrehumbert, „Agriculture’s Contribution to Climate Change and Role of Mitigation is Distinct From Predominantly Fossil CO₂ – Emitting Sectors“, *Frontiers in Sustainable Food Systems* February 2021, 2.

⁹ Спој екологије, агроекологије, агрономије и хортикултуре омогућује да се у органској производњи подржавају биолошки циклуси и процеси слични природним. У њеној основи лежи ревитализација и развој зелених послова и пољопривреде у целини. Поред тога, важан аспект органске пољопривреде, као и зелене економије, јесте коришћење биомасе и рециклажа органског материјала на фарми. Вид. Бранка Лазић, Срђан Шеремешкић, „Значај органске производње хране у оквиру зелене економије“, *Глобализација, љаг у свећу, нове технологије и њихов утицај на производњу хране* (ур. Ратко Лазаревић), Радови са научног скупа одржаног 26. јануара 2017. године, Београд 2017, 64.

¹⁰ Вид. Enno Bahrs, „Proposals for More Efficient Subsidy System for Organic Farming: Potential Use of the Tax System within the European Union“, *Renewable Agriculture and Food System* 3/2004, 148-154.

¹¹ Примера ради, у Француској се пољопривредницима који остварују барем 40% прихода од органске пољопривреде обезбеђује порески кредит у висини од 3500 евра. Вид. *Taxation in Agriculture*, OECD – Committee for Agriculture, Paris 2019, 65.

пореске основице, подвргавању нижој пореској стопи,¹² па, чак, и у потпуном изузимању од опорезивања.¹³

Пре него што се изложи порески третман шума у оквиру пореза на имовину, важно је истаћи да оне имају велики значај у заштити и унапређивању животне средине. Наиме, поред привредне (производња дрвних и недрвних шумских производа) и социјалне (нпр. заштита насеља и инфраструктурних објеката од ерозије и клизишта, обезбеђивање простора за одмор и рекреацију, очување руралних подручја, одбрана земље, итд.), шуме имају и еколошку функцију, тј. изузетно важну улогу у очувању биодиверзитета, пречишћавању загађеног ваздуха, заштити од буке, ублажавању штетног дејства ефекта стаклене баште, итд.¹⁴

Руководећи се њиховим великим еколошким значајем, поједине земље су шумама обезбедиле привилеговани третман на терену пореза на имовину. Упоредноправна анализа нам је показала да се приликом прописивања пореских олакшица за шуме срећу два приступа. Први приступ подразумева да пореске олакшице уживају све шуме. Примера ради, Бугарска и Мађарска пореско ослобођење предвиђају за све категорије шума.¹⁵ Други приступ подразумева да су пореске олакшице доступне само појединим категоријама шума. Тако, у упоредном праву пореско ослобођење се често предвиђа само за шуме које немају комерцијални карактер,¹⁶ тј. за тзв. заштитне шуме

¹² Вид. Цвјетана Цвјетковић, *Порез на имовину у сјавици*, докторска дисертација, Правни факултет у Београду, Београд 2015, 94-97.

¹³ Примера ради, у Републици Српској и Северној Македонији обрађено пољопривредно земљиште, односно земљиште које се користи за пољопривредну производњу у потпуности је ослобођено плаћања пореза на имовину. Вид. чл. 9, ст. 1, тач. 12 Закона о порезу на непокретности, *Службени гласник РС*, бр. 91/15; Чл. 8, ст. 1, тач. 10 Закон за даноците на имот, *Службени Весник на Република Македонија*, бр. 61/04, 92/07, 102/08, 35/11, 53/11, 84/12, 188/13, 154/15, 192/15, 23/16.

¹⁴ Чл. 6 Закона о шумама, *Службени гласник РС*, бр.30/10, 93/12, 89/15, 95/18.

¹⁵ У Мађарској је предвиђено пореско ослобођење за све шуме које су регистроване у одговарајућем регистру за потребе управљања шумама. Када је у питању Бугарска, у овој земљи порез на имовину се плаћа само на грађевинске објекте и земљиште унутар грађевинског подручја насељених места, што значи да се на непокретности ван ових подручја, која су одређена детаљним планом зонирања, као што су пољопривредно земљиште и шуме, не плаћа порез на имовину. Вид. Gábor Hulkó, Júlia Fehér, „Hungary“, *Real Property Taxes and Property Markets in CEE Countries and Central Asia* (eds. Michal Radvan et al.), Institute for Local Self-Government, Maribor 2021,158; Dimitar Stoimenov, Donka Stoycheva, Nikolay Panayotov, „Property Tax Values in Bulgaria“, *Real Property Taxes and Property Markets in CEE Countries and Central Asia* (eds. Michal Radvan et al.), Institute for Local Self-Government, Maribor 2021, 304.

¹⁶ Примера ради, у Естонији се порез на имовину не плаћа на земљиште на којем је обављање економске активности забрањено, па се, самим тим, не плаћа ни на шуме које немају комерцијални карактер. Вид. Tambet Tiits, „Revaluation Issues in Estonia“, *Real Property Taxes and Property Markets in CEE Countries and Central Asia* (eds. Michal Radvan et al.), Institute for Local Self-Government, Maribor 2021, 258.

(шуме са наглашеном еколошком функцијом) и шуме специјалне намене (нпр. шуме са наглашеном истраживачком функцијом, шуме са наглашеном социјалном функцијом, шуме у оквиру националних паркова и сл.). Илустрације ради, пореско ослобођење за заштитне шуме, обезбеђено је у Словенији, Словачкој, Црној Гори и Пољској, а за шуме посебне намене у Словенији и Црној Гори.¹⁷

Упоредноправна анализа је, такође, показала да неке земље, попут Турске и Чешке, примењују привремено пореско ослобођење за шумско земљиште које се поново приводи намени.¹⁸

2.2. Опорезивање „зелене“ градње

Ако се има у виду чињеница да су грађевински објекти „заслужни“ за око 35% глобалне потрошње енергије, односно за 38% глобалне емисије угљен-диоксида,¹⁹ постаје јасно зашто тзв. зелена градња има све важнију улогу у борби против загађивања животне средине.²⁰ Међутим, треба нагласити да у прилог њеног постојања, осим еколошких, говоре и економски и друштвени разлози.²¹

¹⁷ Člen 2 Uredba o varovalnih gozdovih in gozdovih s posebnim namenom, *Uradni list RS*, št. 88/05, 56/07, 29/09, 91/10, 1/13, 39/15, 191/20; Klára Bálíková, Zuzana Dobšinská, Emília Balážová, Peter Valent, Jaroslav Šálka, „Forest land tax reductions – an effective payment for forest ecosystem services in Slovakia?“, *Central European Forestry Journal* 4/2021, 167, 171; чл. 30-31 Закона о шумама, *Службени лист ЦГ*, бр. 74/10, 40/11, 47/15; Wiesława Miemiec, „Poland?“, *Real Property Taxes and Property Markets in CEE Countries and Central Asia* (eds. Michal Radvan et al.), Institute for Local Self-Government, Maribor 2021, 127.

¹⁸ У Чешкој пореско ослобођење траје 25 година, и то рачунајући од године у којој је такво земиште поново приведено намени, односно године у којој је оно пошумљено. Вид. Michal Radvan, Jana Kranecová, „Is Ad Valorem Property Taxation a Solution for the Czech Republic?“, *Real Property Taxes and Property Markets in CEE Countries and Central Asia* (eds. Michal Radvan et al.), Institute for Local Self-Government, Maribor 2021, 58; Mehmet Alper-tunga Avci, „Property Tax Efficiency in Turkey“, *Real Property Taxes and Property Markets in CEE Countries and Central Asia* (eds. Michal Radvan et al.), Institute for Local Self-Government, Maribor 2021, 625.

¹⁹ Ту се мисли на резиденцијалне и нерезиденцијалне објекте, као и на објекте грађевинске индустрије. Вид. Building Sector Emissions Hit Record High, but Low-Carbon Pandemic Recovery Can Help Transform Sector – UN Report, <https://www.unep.org/news-and-stories/press-release/building-sector-emissions-hit-record-high-low-carbon-pandemic>, 9. фебруар 2022. године.

²⁰ Потреба за преоријентисањем на тзв. зелену градњу препозната је и на нивоу Европске уније. Наиме, њен циљ је да до краја 2050. године целокупни грађевински фонд буде декарбонизован. Вид. Directive (EU) 2018/844 of the European Parliament and of the Council of 30 May 2018 Amending Directive 2010/31/EU on the Energy Performance of Buildings and Directive 2012/27/EU on Energy Efficiency, *Official Journal of the European Union* L 156/75 of 19 June 2018.

²¹ Наиме, зелена градња смањује емисију угљен-диоксида за 30%, потрошњу воде за 40%, потрошњу електричне енергије за 50%, а количину отпада за чак 70%. Што се тиче економских разлога, ту се, првенствено, мисли на дугорочне уштеде које се остварују на

„Зелену“ градњу карактерише ефикасност у погледу употребе ресурса, као и одговорност у односу на животну средину и људско здравље, и то током целокупног животног циклуса грађевинског објекта.²² Из оваквог одређења, можемо закључити да постоји читав низ обележја захваљујући којима грађевински објекти постају „зелени“ (нпр. коришћење обновљивих извора енергије, ефикасна употреба енергије, воде и других ресурса, употреба материјала који су нетоксични и одрживи, изградња на локацијама које су еколошки прихватљиве, итд.).²³

Руводећи се првенствено еколошким разлозима, поједине земље су „зеленој“ градњи обезбедиле различите врсте подстицаја, који се у литератури означавају као екстерни подстицаји. Они могу бити финансијски и нефинансијски. Под финансијске подстицаје подводе се субвенције и олакшице на терену пореза и других дажбина (такса и накнада), а под нефинансијске различите погодности административног карактера, као што су бржи поступак добијања грађевинских дозвола, одговарајућа техничка подршка, итд.²⁴ Никако не треба изгубити из вида да би екстерни подстицаји били бесмислени да нема интерних подстицаја, тј. да нема оних погодности које проистичу из саме природе „зелене“ градње (нпр. ефикасна употреба ресурса, боља котираност на тржишту, већи степен друштвене прихватљивости).²⁵

Што се тиче ефективности подстицаја за „зелену“ градњу, поједина истраживања спроведена у САД-у су показала да су административне погодности, посебно оне које се састоје у бржем поступку издавања различитих дозвола, биле ефективније у подстицању „зелене“ градње од финансијских подстицаја. Међутим, резултати истраживања које је спроведено у Кини и Хонг Конгу акценат стављају на интерне подстицаје, тј. резултати тих истраживања су показали да кључну улогу приликом доношења одлуке

име мање потрошње ресурса (нпр. електричне енергије), на већу продајну цену таквих објеката, као и на већу стопу њиховог коришћења. Не треба занемарити ни њихове друштвене користи, које се огледају у побољшању радног и животног окружења тј. у позитивним ефектима по здравље и целокупно благостање људи који у њима живе. Вид. Андреја Годоровић, Снежана Цолић, Андрија Поповић, „Еколошке иновације у служби одрживог развоја у Европској унији“, *Зборник радова са 11. међународног симпозијума о ујављању природних ресурсима* (ур. Бојан Ђорђевић, Силвана Илић), Зајечар 2021, 125.

²² Shareena Ab. Azis Shazim, Ibrahim Sipan, Maimunah Sapri, „Property Tax Assessment Incentives for Green Building: A Review“, *Renewable and Sustainable Energy Reviews* Vol. 60/2016, 537.

²³ *Ibid.*; Elizabeth Brown, Harvey Sachs, Patrick Quinlan, Daniel Williams, *Tax Credits for Energy Efficiency and Green Buildings: Opportunities for State Action, Energy and Environmental Policy*, Report Number E021, American Council for an Energy-Efficient Economy, Washington, D.C. 2002, 3.

²⁴ Olanipekun Ayokunle Olubunmi, Paul Bo Xia, Martin Skitmore, „Green Building Incentives: A Review“, *Renewable and Sustainable Energy Reviews* Vol. 59/2016, 1613-1615.

²⁵ *Ibid.*, 1615-1617.

о куповини, односно изградњи „зелених“ објеката имају њихове еколошке предности, еколошка уверења, стицање, односно очување одговарајуће репутације и сл.²⁶

Подршка енергетски ефикасним објектима и објектима који користе обновљиве изворе енергије²⁷ није резервисана само за порез на имовину, већ се пружа и на терену других пореза, као што су порез на доходак, порез на добит, ПДВ, порез на електричну енергију,²⁸ итд. Пореске олакшице у оквиру пореза на имовину за енергетски ефикасне објекте обезбеђене су, примера ради, у Бугарској, Фландрији, као и у појединим државама у оквиру САД-а. Тако, у Бугарској постоји привремено пореско ослобођење за објекте који поседују одговарајуће „зелене“ сертификате о енергетским својствима зграде,²⁹ у Фландрији обвезник има право на умањење пореза на имовину у трајању од пет година у ситуацијама када се за најмање 75% објекта мења систем грејања и изолације,³⁰ док се у савезној држави Њу Јорк не опорезују „побољшања“, тј. увећања вредности резиденцијалних објеката до којих је дошло повећањем њихове енергетске ефикасности.³¹

САД и Шпанија су, с друге стране, примери земаља које на терену пореза на имовину фаворизују објекте који користе обновљиве изворе енергије. Тако, у Шпанији локалне самоуправе могу да умање пореску обавезу за чак 50% ако се ради о стамбеним објектима који користе соларну енергију.³² Пошто се ради о факултативној пореској олакшици, велики број локалних самоуправа се није определио за њено увођење, а оне које су то учиниле, углавном су се одлучивале за временски ограничен (од једне до три године)

²⁶ Осим тога што поједине студије доводе у питање њихову ефективност, екстерни подстицаји се критикују и због чињенице да је врло тешко одредити њихов оптимални ниво, као и због чињенице да се њихово остваривање везује за постојање одговарајућих зелених сертификата, чије добијање је релативно скупо и компликовано. Вид. *Ibid.*, 1617.

²⁷ Енергетски ефикасне зграде су зграде које троше минималну количину енергије уз обезбеђење потребних услова комфора, а енергија из обновљивих извора представља енергију из обновљивих нефосилних извора као што су енергија ветра, сунчевог зрачења, геотермална енергија, енергија подземних и површинских вода, биомаса и остало. Вид. чл. 2, ст. 1, тач. 25, 27 Правилника о енергетској ефикасности зграда, *Службени гласник РС*, бр. 61/11.

²⁸ S. Ab. Azis Shazim, I. Sipan, M. Sapri, 534-535.

²⁹ Catherine Collins, Anju Chopra, „Property Tax Incentives for Renewable Energy: Pervasive yet Idiosyncratic“, *Tax Analyst* October 2013, 205; S. Ab. Azis Shazim, I. Sipan, M. Sapri, 539.

³⁰ Fabio Tognetti, *Analysis of Existing Incentives in Europe for Heating Powered by Fossil Fuels and Renewable Sources*, European Environmental Bureau, Brussels 2020, 5.

³¹ S. Ab. Azis Shazim, I. Sipan, M. Sapri, 539-542.

³² Право на порески кредит условљено је добијањем одговарајућег административног одобрења, у смислу да инсталирани колектори морају да буду одобрени од стране надлежног тела. Вид. Milenka Villa-Pozo, Juan Pablo Gonzales-Bustos, „Tax Incentives to Modernize the Energy Efficiency of the Housing in the Spain“, *Energy Policy* Vol. 128/2019, 535.

порески кредит у распону од 15% до 50%.³³ У САД-у пореске олакшице су најчешће ограничене само на резиденцијалне објекте и углавном се манифестују тако да се од опорезивања, у целисти или делимично, изузима део пореске основице, тј. увећање вредности резиденцијалног објекта до којег је дошло захваљујући инсталацији уређаја који користе обновљиве изворе енергије.³⁴ Много ређе се користе порески кредити.³⁵

Важно је нагласити да се у упоредном праву предвиђају пореске олакшице и за нерезиденцијалну имовину која користи обновљиве изворе енергије. Илустрације ради, неке савезне државе у оквиру САД-а, попут Конектиката, су прошириле пореске олакшице и за индустријску и комерцијалну имовину, а неке опет не прецизирају врсту непокретности која има право на олакшицу, већ само установљавају правило да произведена енергија мора бити намењена за потрошњу на лицу места. Међутим, у појединим државама пореска олакшица на терену пореза на имовину се признаје, под одређеним условима, и обвезницима који производе енергију из обновљивих извора, а која није намењена за потрошњу на лицу места, већ за даљу продају.³⁶ Примера ради, привилеговани порески третман имовине која се користи за производњу електричне енергије коришћењем обновљивих извора среће се у Финској, у којој су све ветроелектране подвргнуте специјалним правилима приликом вредновања пореске основице, као и у Белгији и Холандији, у којима су плаћања пореза на имовину ослобођене ветроелектране које се налазе на мору.³⁷

Као што видимо, „зелена“ градња се може привилеговати на терену пореза на имовину на различите начине. Пример пољског града Калиша, у којем је предвиђено пореско ослобођење у случају озелењивања кровова и фасада резиденцијалних објеката,³⁸ показује да јединице локалне самоуправе

³³ *Ibid.*, 534; Antonio Sánchez-Braza, Mafia del P. Pablo-Romero, „Evaluation of Property Tax Bonus to Promote Solar-Thermal Systems“, *Energy Policy* Vol. 67/2014, 833-834

³⁴ S. Ab. Azis Shazim, I. Sipan, M. Sapri, 539-542.

³⁵ C. Collins, A. Chopra, 206, 207, 213.

³⁶ Примера ради, такве олакшице предвиђене су у Монтани и Аризони. Вид. *Ibid.*, 212-213.

³⁷ Треба нагласити да су у Холандији ветроелектране које се налазе на мору ослобођене пореза на имовину само уколико су лоциране у одређеним зонама (12 миља од обале Холандије). Вид. *The Power of Nature – Taxation of Wind Power – 2020*, KPMG Law Advokatifirma AS, Copenhagen 2020, 22, 37, 72.

³⁸ Право на пореско ослобођење се примењује од почетка 2022. године у случајевима садње вишегодишњих биљака на крову (чиме се обезбеђује вишесезонска вегетација), или, пак, у случајевима озелењивања најмање једног зида виномом лозом чији су корени у земљи. Овим мерама се побољшава квалитет ваздуха и генерално квалитет живота, јер се ради о природним филтерима против загађивања, који истовремено регулишу температуру унутар објекта, апсорбују влагу, смањују буку, штите од топлоте и ветра. Не сме се занемарити ни њихова естетска функција. Вид. Kalisz, in Poland Waives Property Tax when Greening Roofs and Facades,

могу да буду прилично креативне у промовисању „зелене“ градње. Наравно, предуслов за то је да имају законско овлашћење да уводе пореске олакшице.

2.3. Утицај пореза на имовину на заустављање ширења урбаних подручја

Савремена друштва карактерише све веће ширење урбаних подручја, које резултира читавим низом нежељених ефеката по животну средину, као што су губитак отвореног простора који има еколошку, естетску и рекреативну вредност, уништавање природних станишта за биљни и животињски свет, повећано коришћење аутомобила, па самим тим и већи степен загађивања ваздуха, нарушавање способности земљишта да врши своје кључне еколошке функције, итд. Међутим, порез на имовину у савременим пореским системима није конципиран тако да се њиме интернализују наведене негативне еколошке екстерналије.³⁹

Питање које привлачи пажњу теоретичара јесте да ли порез на имовину може да има утицај на заустављање даљег ширења урбаних подручја. Спроведене емпиријска истраживања су показала да порески инструменти, па и порез на имовину, сами по себи, не могу остварити жељене циљеве у погледу употребе земљишта, осим ако су повезани са неким другим инструментима планирања. Дакле, истраживања су показала да је утицај пореза сувише слаб да би се у довољној мери ограничило неконтролисано ширење градова и остварили још неки специфичнији циљеви, као што је обезбеђивање довољно зелених површина у урбаним подручјима.⁴⁰

3. ЕКОЛОШКА УЛОГА ПОРЕЗА НА ИМОВИНУ У СРБИЈИ

Код пореза на имовину српски законодавац је предвидео две врсте пореских олакшица: пореске кредите, који се везују искључиво за стамбене објекте, и пореска ослобођења, у чијој основи леже различити разлози, укључујући и еколошке. Њихово прописивање искључиво је у надлежности централне власти, тј. јединице локалне самоуправе у Србији не могу установљавати нове пореске олакшице, мимо оних предвиђених законом.

Еколошке предности органске пољопривреде српски законодавац није препознао ни на терену пореза на имовину, ни на терену других пореских

<https://www.themayor.eu/en/a/view/kalisz-in-poland-waives-property-tax-when-greening-roofs-and-facades-9272>, 23. март 2022. године.

³⁹ Штавише, порезом на имовину неће се моћи у потпуности надокнадити ни трошкови који настају изградњом нове инфраструктуре услед урбане експанзије. Вид. Nicola Brandt, *Greening the Property Tax*, OECD Working Papers on Fiscal Federalism, OECD Paris, 2014, 6-7.

⁴⁰ *Ibid.*, 9-10, 13.

облика.⁴¹ Генерално, еколошка улога пореза на имовину у Србији прилично је скромна, односно предвиђена су само два пореска ослобођења која су еколошки мотивисана. Тако, српски законодавац прописује привремено пореско ослобођење за шумско (и пољопривредно) земљиште које се поново приводи намени, и то у трајању од пет година, рачунајући од почетка привођења намени.⁴² Циљ овог пореског ослобођења јесте обезбеђивање економских и еколошких користи, односно стимулисање продуктивног коришћења земљишта, али и заштита животне средине. Ако се има у виду дефиниција шумског земљишта,⁴³ пореско ослобођење би се могло остварити за земљиште које је због својих природних особина подобно за гајење шума, као и за земљиште на коме се налазе објекти намењени газдовању шумама, дивљачи и остваривању општекорисних функција шума, а које се због предузимања одређених мера од стране обвезника поново приводи намени (нпр. подижу се нове шуме, стављају се у функцију објекти намењени остваривању општекорисних функција шума и сл.).⁴⁴ Ово пореско ослобођење се не примењује ако се шумско земљиште трајно даје другим лицима ради остваривања прихода.⁴⁵

У контексту пореских ослобођења у оквиру пореза на имовину може се поставити питање плаћања пореза на имовину на шумско земљиште у јавној својини.⁴⁶ Приликом решавања ове дилеме треба имати у виду да је у српском пореском праву порески објекат пореза на имовину и право коришће-

⁴¹ Goran Milošević, Mirko Kulić, Zvezdan Đurić, Olivera Đurić, „The Taxation of Agriculture in the Republic of Serbia as a Factor of Development of Organic Agriculture“, *Sustainability* 12/2020, 1-17.

⁴² Чл. 12, ст. 1, тач. 6 Закона о порезима на имовину – ЗПИ, *Службени гласник РС*, бр. 26/01, *Службени лист СРЈ*, бр. 42/02 – одлука СУС и *Службени гласник РС*, бр. 80/2002, 80/2002, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 – одлука УС, 47/13 и 68/14, 95/18, 99/18 – одлука УС, 86/19, 144/20, 118/21.

⁴³ Шумско земљиште је земљиште на коме се гаји шума, земљиште на коме је због његових природних особина рационалније гајити шуме, као и земљиште на коме се налазе објекти намењени газдовању шумама, дивљачи и остваривању општекорисних функција шума и које не може да се користи у друге сврхе, осим у случајевима и под условима утврђеним Законом о шумама. Вид. Чл. 5, ст. 5 Закона о шумама.

⁴⁴ Вид. Ц. Цвјетковић (2015), 200.

⁴⁵ Трајним давањем другим лицима сматра се свако уступање непокретности другом лицу уз накнаду, које у току 12 месеци, непрекидно или са прекидима, траје дуже од 183 дана. Вид. Чл. 12, ст. 4-5 ЗПИ.

⁴⁶ Шуме и шумско земљиште могу да буду да буду у свим облицима својине. Закон о јавној својини шуме и шумско земљиште у јавној својини третира као добра од општег интереса и истовремено прописује да су добра од општег интереса на којима постоји право јавне својине у својини Републике Србије, ако законом није другачије одређено. Јавну својину, поред права својине Републике Србије, чини и покрајинска и општинска, односно градска својина. Вид. чл. 2, 10, ст. 1, 6 Закона о јавној својини, *Службени гласник РС*, бр. 72/11, 88/13, 105/14, 104/16 – др. закон, 108/16, 113/17, 95/18, 153/20.

ња непокретности у јавној својини од стране имаоца права коришћења⁴⁷ и коришћење непокретности у јавној својини од стране корисника непокретности.⁴⁸ Међутим, од 1. јануара 2014. године, предвиђено је да се порез на имовину не плаћа на непокретности у јавној својини за које су обвезници директни и индиректни корисници буџетских средстава, корисници средстава организација за обавезно социјално осигурање и други корисници јавних средстава који су укључени у систем консолидованог рачуна трезора, осим јавних предузећа.⁴⁹ Дакле, од 1. јануара 2014. године јавна предузећа немају право на пореско ослобођење, осим уколико нису у питању непокретности за које је експлицитно установљено пореско ослобођење (нпр. за објекте који непосредно служе за обављање комуналних делатности). Оваквим решењем српски законодавац је желео да обезбеди једнакост у погледу услова пословања јавних предузећа и осталих привредних субјеката.⁵⁰ Видимо, дакле, да ће јавна предузећа за газдовањем шумама⁵¹ која се јављају у улози корисника непокретности у јавној својини бити обвезници пореза на имовину за шуме и шумско земљиште.

У оквиру пореза на имовину постоји још једно пореско ослобођење које има еколошку димензију – пореско ослобођење за водно земљиште и водне објекте који су уписани у регистар катастра водног добра, односно катастра водних објеката, осим на објекте за узгој риба (рибњаке).⁵² Ако се има у виду дефинисање водног земљишта као земљишта на коме стално или

⁴⁷ Носиоци права јавне својине су Република Србија, аутономна покрајина и јединица локалне самоуправе. Градска општина има право коришћења на стварима у својини града у чијем је саставу. Месне заједнице и други облици месне самоуправе имају право коришћења на стварима у јавној својини локалне самоуправе. Установе и јавне агенције и друге организације (укључујући и Народну банку Србије), чији је оснивач Република Србија, аутономна покрајина или јединица локалне самоуправе, које немају статус државног органа и организације, органа аутономне покрајине, односно органа јединице локалне самоуправе или јавног предузећа, односно друштва капитала, имају право коришћења на стварима у јавној својини која су им пренета на коришћење. Вид. чл. 18 Закона о јавној својини.

⁴⁸ Под корисницима непокретности у јавној својини подразумевају се: државни органи и организације, органи и организације аутономне покрајине и јединице локалне самоуправе који користе непокретности ради извршавања својих надлежности, јавна предузећа, друштва капитала чији је оснивач Република Србија, аутономна покрајина и јединица локалне самоуправе, као и њихова зависна друштва, на основу уговора закљученог на основу акта надлежног органа, а којим нису пренета у својину тог јавног предузећа, односно друштва. Вид. чл. 19 Закона о јавној својини.

⁴⁹ Чл. 12, ст. 1, тач. 1 ЗПИ.

⁵⁰ Ц. Цвјетковић (2015), 196.

⁵¹ Управљање шумама као природним богатством у надлежности је Републике Србије, која то управљање остварује преко Министарства, односно надлежног покрајинског органа, као и преко правних лица за газдовање шумама у државној својини и правних лица за газдовање шумама сопственика. Вид. чл. 69 Закона о шумама.

⁵² Чл. 12, ст. 1, тач. 7а ЗПИ.

повремено има воде, због чега се формирају посебни хидролошки, геоморфолошки и биолошки односи који се одражавају на акватични и приобални екосистем, као и чињеница да у намене водних објеката спадају и заштита водотока, сакупљање, одвођење и пречишћавање отпадних вода, као и заштита вода,⁵³ постаје јасно да су и еколошки разлози утицали на прописивање ове пореске олакшице.

4. ЗАКЉУЧНА РАЗМАТРАЊА

Иако се порез на имовину, по правилу, не може квалификовати као еколошки порез, законодавци широм света неретко путем овог пореског облика фаворизују поједине видове коришћења непокретности који су прихватљиви са еколошке тачке гледишта. Међутим, претходно наведено никако не важи за сектор пољопривреде, што нам говори да су се законодавци приликом опорезивања пољопривредног земљишта руководили, првенствено, социјално-политичким и економским, а не еколошким циљевима. С друге стране, спроведена упоредноправна анализа је показала да су поједине земље препознале улогу коју шуме имају у заштити и унапређивању животне средине, па су тако на терену пореза на имовину за њих обезбедиле пореске олакшице, и то било за све категорије, било само за оне шуме које немају комерцијални карактер.

Иако не постоје докази о њиховој ефективности, поједине земље пружају подршку „зеленој“ градњи и путем олакшица на терену пореза на имовину. У томе, несумњиво, предњаче САД, док је њихово обезбеђивање у другим земљама мање-више спорадично.

Имајући у виду да је тренутно еколошка улога пореза на имовину у српском пореском праву прилично скромна, поставља се питање да ли има места за његово даље озелењавање. Ту се, преваходно, мисли на установљавање пореских олакшица за тзв. зелену градњу. Сматрамо да оне саме по себи не би могле довести до повећања градње објеката који су пријатељски настројени према животној средини, тим пре, јер порез на имовину не представља значајан издатак за пореске обвезнике, поготово за оне чија је економска снага таква да своја средства могу да уложе у куповину, односно градњу „зелених“ објеката. Дакле, тешко је замислити сценарио у којем би њихово увођење, без истовременог јачања материјалне основе целокупног друштва, али и примене других мера (нпр. обезбеђивање нефинансијских подстицаја, спровођење одговарајућих маркетиншких кампања и подизања нивоа еко-

⁵³ Чл. 8, ст. 1, чл. 18 Закона о водама, *Службени гласник РС*, бр. 30/10, 93/12, 101/16, 95/18, 95/18.

лошке свести), дало значајан допринос повећању обима „зелене“ градње, која је тренутно далеко од задовољавајућег нивоа.

ЛИСТА РЕФЕРЕНЦИ

- Avci Alpertunga Mehmet, “Property Tax Efficiency in Turkey”, *Real Property Taxes and Property Markets in CEE Countries and Central Asia* (eds. Michal Radvan et al.), Institute for Local Self-Government, Maribor 2021.
- Báliková Klára, Dobšínská Zuzana, Balážová Emilia, Valent Peter, Šálka Jaroslav, „Forest Land Tax Reductions – An Effective Payment for Forest Ecosystem Services in Slovakia?“, *Central European Forestry Journal* 4/2021.
- Bahrs Enno, „Proposals for More Efficient Subsidy System for Organic Farming: Potential Use of the Tax System within the European Union“, *Renewable Agriculture and Food System* 3/2004.
- Brandt Nicola, *Greening the Property Tax*, OECD Working Papers on Fiscal Federalism, OECD Paris, 2014.
- Brown Elisabeth, Sachs Harvey, Quinlan Patrick, Williams Daniel, *Tax Credits for Energy Efficiency and Green Buildings: Opportunities for State Action, Energy and Environmental Policy*, Report Number E021, American Council for an Energy-Efficient Economy, Washington, D.C. 2002.
- Villca–Poza Milenka, Gonzales-Bustos Juan Pablo, „Tax Incentives to Modernize the Energy Efficiency of the Housing in the Spain“, *Energy Policy* Vol. 128/2019.
- Environmental Taxes-A Statistical Guide*, EUROSTAT: Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg, 2013.
- Ziolo Magdalena, Bak Iwona, Cheba Katarzyna, „Environmental Taxes – How Public Policy Makers Can Use Them in the Decision-Making Process?“, *Procedia Computer Science* 159/2019.
- Илић Попов Гордана, *Еколошки њорези*, Правни факултет у Београду, Београд 2000.
- Market-Based Instruments for Environmental Policy in Europe*, European Environmental Agency, Copenhagen 2005.
- Лазих Бранка, Шеремеших Срђан, „Значај органске производње хране у оквиру зелене економије“, *Глобализација, ѿлад у свейу, нове ишехнолоије и њихов ишицај на ироизводњу хране* (ур. Лазаревић Ратко), Радови са научног скупа одржаног 26. јануара 2017. године, Београд 2017.
- Lynch John, Cain Michelle, Frame David, Pierrehumbert Raymond, „Agriculture’s Contribution to Climate Change and Role of Mitigation is Distinct From Predominantly Fossil CO₂ – Emitting Sectors“, *Frontiers in Sustainable Food Systems* February 2021.
- Miemiec Wieslawa, „Poland?“, *Real Property Taxes and Property Markets in CEE Countries and Central Asia* (eds. Michal Radvan et al.), Institute for Local Self- Government, Maribor 2021.
- Milošević Goran, Kulić Mirko, Đurić Zvezdan, Đurić Olivera, „The Taxation of Agriculture in the Republic of Serbia as a Factor of Development of Organic Agriculture“, *Sustainability* 12/2020.

- Olubunmi Olanipekun Ayokunle, Xia Paul Bo, Skitmore Martin, „Green Building Incentives: A Review“, *Renewable and Sustainable Energy Reviews* Vol. 59/2016.
- Radvan Michal, Kranecová Jana, „Is Ad Valorem Property Taxation a Solution for the Czech Republic?“, *Real Property Taxes and Property Markets in CEE Countries and Central Asia* (eds. Michal Radvan *et al.*), Institute for Local Self-Government, Maribor 2021.
- Sánchez-Braza Antonio, Pablo-Romero María, „Evaluation of Property Tax Bonus to Promote Solar-Thermal Systems“, *Energy Policy* Vol. 67/2014.
- Shareena Ab. Azis Shazim, Sipan Ibrahim, Sapri Maimunah, „Property Tax Assessment Incentives for Green Building: A Review“, *Renewable and Sustainable Energy Reviews* Vol. 60/2016.
- Stoimenov Dimitar, Stoycheva Donka, Panayotov Nikolay, „Property Tax Values in Bulgaria“, *Real Property Taxes and Property Markets in CEE Countries and Central Asia* (eds. Michal Radvan *et al.*), Institute for Local Self-Government, Maribor 2021.
- Taxation in Agriculture*, OECD – Committee for Agriculture, Paris 2019.
- Tiits Tambet, „Revaluation Issues in Estonia“, *Real Property Taxes and Property Markets in CEE Countries and Central Asia* (eds. Michal Radvan *et al.*), Institute for Local Self-Government, Maribor 2021.
- The Power of Nature – Taxation of Wind Power – 2020, KPMG Law Advokatfirma AS, Copenhagen 2020.
- Tognetti Fabio, *Analysis of Existing Incentives in Europe for Heating Powered by Fossil Fuels and Renewable Sources*, European Environmental Bureau, Brussels 2020.
- Тодоровић Андреја, Цолић Снежана, Поповић Андрија, „Еколошке иновације у служби одрживог развоја у Европској унији“, *Зборник радова са II. међународног симпозијума о ујрављању природним ресурсима* (ур. Ђорђевић. Бојан, Илић Силвана), Зајечар 2021.
- Hulkó Gábor, Fehér Júlia, „Hungary“, *Real Property Taxes and Property Markets in CEE Countries and Central Asia* (eds. Michal Radvan *et al.*), Institute for Local Self-Government, Maribor 2021.
- Цвјетковић Цвјетана, „Улога посредних пореза у заштити животне средине, *Право и привреда* 7-9/2013.
- Цвјетковић Цвјетана, *Порез на имовину у сјатајници*, докторска дисертација, Правни факултет у Београду, Београд 2015.
- Collins Catherine, Chopra Anju, „Property Tax Incentives for Renewable Energy: Pervasive yet Idiosyncratic“, *Tax Analyst* October 2013.

Закони

- Закон о порезима на имовину, *Службени гласник РС*, бр. 26/01, *Службени лист СРЈ*, бр. 42/02 – одлука СУС и *Службени гласник РС*, бр. 80/2002, 80/2002, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 – одлука УС, 47/13 и 68/14, 95/18, 99/18 – одлука УС, 86/19, 144/20, 118/21.
- Закон о шумама, *Службени гласник РС*, бр.30/10, 93/12, 89/15, 95/18.
- Закон о водама, *Службени гласник РС*, бр. 30/10, 93/12, 101/16, 95/18 и 95/18 – др. закон.

Закон о јавној својини, *Службени њласник РС*, бр. 72/11, 88/13, 105/14, 104/16 – др. закон, 108/16, 113/17, 95/18, 153/20.

Закон о порезу на непокретности, *Службени њласник РС*, бр. 91/15.

Закон за даноците на имот, *Службени Весник на Република Македонија*, бр. 61/04, 92/07, 102/08, 35/11, 53/11, 84/12, 188/13, 154/15, 192/15, 23/16.

Закон о шумама, *Службени лист ЦГ*, бр. 74/10, 40/11, 47/15.

Правилник о енергетској ефикасности зграда, *Службени њласник РС*, бр. 61/11.

Uredba o varovalnih gozdovih in gozdovih s posebnim namenom, *Uradni list RS*, št. 88/05, 56/07, 29/09, 91/10, 1/13, 39/15, 191/20.

Directive (EU) 2018/844 of the European Parliament and of the Council of 30 May 2018 Amending Directive 2010/31/EU on the Energy Performance of Buildings and Directive 2012/27/EU on Energy Efficiency, *Official Journal of the European Union* L 156/75 of 19 June 2018.

Интернет извори

Building Sector Emissions Hit Record High, but Low-Carbon Pandemic Recovery Can Help Transform Sector – UN Report, <https://www.unep.org/news-and-stories/press-release/building-sector-emissions-hit-record-high-low-carbon-pandemic>, 9. фебруар 2022. године.

Kalisz, in Poland Waives Property Tax when Greening Roofs and Facades, <https://www.themayor.eu/en/a/view/kalisz-in-poland-waives-property-tax-when-greening-roofs-and-facades-9272>, 23. март 2022. године.

Svetana M. Cvjetković Ivetić
University of Novi Sad
Faculty of Law Novi Sad
C.CvjetkovicIvetic@pf.uns.ac.rs
ORCID ID: 0000-0003-0000-8099

The Role of Property Tax in Environmental Protection

Abstract: *In the paper the author considers the environmental characteristics of property tax. The aim of the paper is to present how this tax can be used in order to contribute to the protection of environment. Having in mind the fact that the ecological role of property tax in Serbia is quite modest, the author will try to answer whether there is room for further greening of the property tax by introducing new tax reliefs.*

Keywords: *property tax; greening the property tax; environmental role of property tax; taxation of green buildings; taxation of forests.*

Датум пријема рада: 19.10.2022.

Датум прихватања рада: 08.12.2022.