

UDK: 336.223 (4-672EU)
Pregledni članak
primljen 20. veljače 2008.

Ana Rozić, ml. asistent,
Pravni fakultet Sveučilišta u Mostaru

FISKALNI PRISTUP OČUVANJU OKOLIŠA HARMONIZACIJOM POSEBNIH POREZA NA ENERGENTE U EUROPSKOJ UNIJI

Ukidanjem granica i uspostavom zajedničkog tržišta Europske Unije 1992. godine stvorena je potreba i za harmonizacijom propisa iz sfere oporezivanja energenata kako neusklađenost poreza i mjera porezne politike ne bi bila kočnica produbljivanju integracije među državama članicama. Posebni porezi na energente tradicionalno se smatraju jednim od glavnih izvora državnih prihoda, međutim, njihova uloga u internalizaciji negativnih eksternalija je možda mnogo značajnija. Njima se ispravljaju krivi signali na tržištu, jer se u konačnu cijenu proizvoda i usluge uključuje i trošak onečišćenja i ostali troškovi očuvanju okoliša. Nakon desetogodišnjih napora Europska Unija je 2003. godine usvojila tzv. novu energentsku direktivu (2003/96 EC) kojom se propisuje zajednička minimalna porezna stopa za sve energente u EU. Osim poreznih stopa za mineralna ulja koja su bila uređena direktivama 92/81 EEC i 92/82/EEC, ova direktiva širi primjenu zajedničke minimalne porezne stope na ugljen, koks, prirodni plin, LPG-plin, plinsko ulje i električnu energiju. I dok su neke države članice usvojile i više stope posebnih poreza na energente, trend porasta razine posebnih poreza na energente, naročito u novim državama članicama, nastoji se prevladati omogućavanjem prijelaznih razdoblja u toku kojih bi se država trebala pripremiti za što bezbolnije uvođenje novih stopa ali i poreza.

Ključne riječi: posebni porezi na energente, zajednička minimalna porezna stopa, nova energentska direktiva, prijelazna razdoblja, očuvanje okoliša

Početak devedesetih godina prošlog stoljeća u svijetu, a napose u Europskoj Uniji (u daljnjem tekstu: EU), obilježio je početak tzv. zelene porezne reforme, izazvane globalnom brigom za okoliš. Značajan porast stanovništva, napose u velikim gradskim središtima, praćen nerazumnim eksploatacijama prirodnih resursa zbog kojih dolazi do nestašica sirovine i energenata, počeo je stvarati sve ozbiljnije ekološke probleme u svijetu. Svjesni štetnosti učinka stakleničkih plinova, zbog kojih se klima na Zemlji mijenja rapidno, predstavnici sto država sastali su se na prvom međunarodnom samitu o budućnosti zemlje kako bi upozorili na probleme zaštite okoliša i socio-ekonomskog razvoja. Na konferenciji Ujedinjenih naroda (u daljnjem tekstu UN) u Rio de Janeiru 1991.

godine usvojena je i sveobuhvatna strategija, pod nazivom *Agenda 21*¹, koja predstavlja opsežan plan za postizanje održivog razvoja² u 21. stoljeću. Jedan od glavnih ciljeva Agende bio je ustaljivanje koncentracije stakleničkih plinova na razini koja sprečava opasne antropogene utjecaje na globalnu klimu.

Korak dalje učinjen je usvajanjem Protokola iz Kyota, do sada najvažnijeg sporazuma iz područja zaštite okoliša. Protokol³ koji je do sada ratificiralo 169 država i nevladinih organizacija nalaže državama da u razdoblju od 2008. do 2012. godine smanje emisije 6 stakleničkih plinova, od kojih je najznačajniji ugljični dioksid zbog kojih dolazi do zagrijavanja atmosfere. Kako su određene kvote smanjenja emisija proporcionalne veličinama država, EU se obvezala da će se emisija štetnih plinova na teritorijima njenih država članica u razdoblju od 2008. do 2012. godine smanjiti za 8%. EU otišla je i korak dalje propisujući da je potpisivanje Protokola iz Kyota jedan od uvjeta za integraciju u njeno članstvo.⁴ Optimizam i idealizam 1990-tih godina u sljedećim godinama zasjenjen je brigom o globalizaciji. Stoga je razočaravajuća bila i UN-ova Konferencija 2002. godine u Johannesburgu, posvećena postignućima u stvaranju i očuvanju održivog razvitka. Ciljevi koji su bili zacrtani u Riju nisu bili ostvareni, a i razina uključenosti zemalja, koje imaju svjetski utjecaja, bila je vrlo mala. EU ipak je predstavljala pozitivan primjer - iako mnoga pitanja nisu bila razriješena, započet je niz aktivnosti za postizanje održivog razvitka. Još je tijekom 1970-tih i 1980-tih godina postalo jasno kako bi utjecaj EU kao nadnacionalne zajednice na svoje države članice bio od presudnog značenja.

1. EKONOMSKI INSTRUMENTI U SLUŽBI ZAŠTITE OKOLIŠA

U sklopu sveopće borbe protiv emisija štetnih plinova kao jedan od najučinkovitijih instrumenata borbe ističani su ekonomski instrumenti, napose kategorija ekoloških ili zelenih poreza. Prednosti ekonomskih instrumenata u zaštiti okoliša leže u činjenici da se njima ispravljaju krivi signali na tržištu jer se u cijenu proizvoda i usluga uključuje i trošak onečišćenja i ostali troškovi očuvanja okoliša. Cijene se ispravljaju na način da se troškovi očuvanja okoliša i ostali troškovi vezani za eksploataciju prirodnih resursa uključuju u konačnu cijenu. Naime, većina problema u okolišu proizlazi iz toga što tržište ne može internalizirati troškove onečišćenja okoliša, tj. ne može ih raspoređivati na one subjekte koji ih izazivaju odnosno na potrošače roba i usluga.⁵

Iako nema općeprihvaćene definicije ekonomskih instrumenata u zaštiti okoliša, oni se obično definiraju kao instrumenti koji utječu na troškove i koristi od aktivnosti

1) Na konferenciji uz Rio de Janeiru potpisane su i dvije konvencije: Konvencija o klimatskim promjenama i Konvencija o biološkim različitostima.

2) Održivi razvoj je složen pojam koji sadrži komponentu zaštite okoliša, socijalnu komponentu kao i ekonomsku komponentu. Ideja održivoga razvoja nastala je povezivanjem različitih utjecaja proizvodnje i razvoja s neminovnim utjecajima na široko shvaćen okoliš. Osnovni moto nije zaustavljanje razvoja već pronalaženje putova razvoja koji neće ugroziti okoliš uz naglasak na socijalnom faktoru, poboljšavanjem uvjeta života

3) Protokol iz Kyota potpisan je 11. prosinca 1997. god. u Kyotu, a stupio je na snagu nakon što su ga ratificirale 144 države - 16. veljače 2005. godine. Jedan od najvećih svjetskih zagađivača, SAD-e, odbile su 2001. godine potpisati Protokol, čime je njegova učinkovitost naveliko dovedena u pitanje.

4) Amsterdamskim ugovorom 1997. godine propisano je postizanje održivog razvoja jedan od ciljeva EU.

5) <http://www.mzop.hr/doc/strategija/6.6%20Ekonomski%20instrumenti.doc>

kod kojih dolazi do mogućih utjecaja na okoliš. Zato što tržišne cijene, same po sebi, ne pokazuju ekološku istinu, zadaća je ekoloških poreza da iskažu stvarne troškove, odnosno punu cijenu proizvodne ili uslužne aktivnosti koja može imati štetne učinke po okoliš, a samim tim i po zdravlje i sigurnost ljudi.⁶ Oni moraju poticati promjenu ponašanja gospodarskih i drugih subjekata na način koji pogoduje okolišu, odnosno mora se kretati prema pragu troškova koji će zagađivače i potrošače prisiliti na promjenu proizvodnih procesa i proizvoda koje kupuju. Ekonomski instrumenti najčešće djeluju i primjenjuju se zajedno s drugim mjerama politike zaštite okoliša.⁷

Politika EU odavno je odredila da je uporaba ekonomskih instrumenata najbolji način integracije ekonomskog i ekološkog aspekta gospodarskog razvoja. Ovo stajalište temeljeno je na višestrukim pozitivnim učincima ekonomskih instrumenata. Prije svega, oni omogućavaju internalizaciju troškova okoliša u cijene proizvoda i usluga temeljeći se na načelu korisnik odnosno proizvođač plaća. Novac ostvaren većim cijenama, koji plaćaju oni koji onečišćuju okoliš i koji se služe prirodnim resursima iz okoliša, koristi se za ostvarivanje programa zaštite okoliša i druge javne izdatke vezane uz zaštitu okoliša. Adekvatna primjena ekonomskih instrumenata na dulji rok donosi nesumnjivo prednosti: prvo, potiču se korisne inovacije (što vodi porastu produktivnosti rada i većoj kvaliteti outputa); drugo, ostvaruju se znatne uštede (zagađivačima se prepušta da odrede najprikladniji način postizanja utvrđenih standarda eko-zaštite, bez suvišnog administriranja); treće, pružaju se dodatni poticaji oblikovanju novih simbioza između odgovornog političkog vodstva, gospodarskog sektora i znanstvenog pogona (koje su, dakako, usklađene s temeljnim načelima ekološke politike: zagađivač plaća; plati za ono što uzimaš, a ne za ono što stvaraš; oporezuj pretjeranu potrošnju a ne rad).⁸

Ekonomski instrumenti politike zaštite okoliša obuhvaćaju:

- ekološke pristojbe (naknade, poreze),
- ekološki polog,
- ekološke dozvole,
- ekološko osiguranje,
- ekonomske poticaje – od kojih se ističu potpore, intervencije na tržištu i subvencije.

Unutar ekonomskih instrumenata skupinu poreznih instrumenata čine porezna oslobođenja i olakšice, posebni porezi i doprinosi na onečišćenje (tzv. eko-porezi), ubrzana amortizacija sredstava namijenjenih zaštiti okoliša i oslobađanje od plaćanja carina na uvoz ekološke opreme.

Prema definiciji koja je prihvaćena u EU ali i OECD-u, ekološki porez je svaki onaj porez kod kojeg je osnovica izražena u fizičkim jedinicama materije i dokazan je njen negativan utjecaj na okoliš⁹. Prije posezanja za ekološkim porezima potrebno je identifi-

6) CRNKOVIĆ, A., Ozelenjivanje ekonomije: ekološki porezi, Rijeka, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta Rijeka, v. 26., 2/1991., str. 891.

7) <http://www.mzopu.hr/doc/strategija/6.6.%20Ekonomski%20instrumenti.doc>

8) CRNKOVIĆ, A., op. cit., str. 891.

9) U Europskoj Uniji postoje 3 kategorije ekoloških poreza: porez na transport (promet), porez na energente i porez na zagađenje i izvore. U prvu skupinu spadaju: porez na registraciju i korištenje motornih vozila, porez na uvoz i prodaju motornih vozila, porez na korištenje cesta i autocesta, porez za osiguranje luksuznih jahti, porez na buku i porez na putnike u zračnom prometu. Poreze na zagađenja i izvore čine: porez na pesticide i umjetna gnojiva, porez na pakiranja od metala, plastike, stakla i keramike, porez na deponije (ot-

cirati i ukloniti sve one mjere ugrađene u postojeći sustav direktnih i indirektnih poreza koje djeluju protivno njima. Tri su velike skupine ekoloških poreza:

- a) *pigou*¹⁰ porezi,
- b) para-pigou porezi i
- c) dvostrano korisni porezi.

Pigou-porezi ili specifični porezi čine porezi kod kojih se visina poreznog opterećenja mjeri u izravnom odnosu prema jedinici emitiranoga ispušnog zagađenja. Drugim riječima, primjena tih poreza treba smanjiti štetne emisije zagađivača. Oni za cilj imaju optimalnu internalizaciju negativnih eksternalija.¹¹ Naime, trošak proizvodnje onih proizvođača koji zagađuju okoliš treba uvećati za trošak vanjskog učinka i tako pokriti društveni trošak te proizvodnje. Kako poduzeća često nisi obvezna pokriti trošak, cijena njihovih proizvoda niža je od stvarnog društvenog troška. Poduzeće podcjenjuje stvarni trošak proizvodnje i alokacija je stoga neučinkovita.¹² Intervenirajući uz pomoć ekoloških poreza, država prisiljava proizvođače da negativne eksternalije internaliziraju.

Para pigou porezi su indirektni porezi (carine, trošarine i opći porez na promet). Oni se mogu primijeniti kao alternativa specifičnim porezima i to tako što će se na željeni način promijeniti, odnosno prilagoditi njihove stope. Nekada ta prilagodba nije moguća s obzirom na postojeći porezni sustav.

Zadnju skupinu ekoloških poreza čine dvostrano korisni porezi. U praksi se ti porezi koriste prvenstveno radi prikupljanja prihoda a manje kao poticaj za smanjenje za okoliš štetnih emisija. Oni podrazumijevaju da se na proizvode, čijom se proizvodnjom ili potrošnjom uzrokuje zagađenje, primjenjuju različite porezne stope. Ovdje se radi o ubiranju namjenskih poreza, čija se sredstva trebaju uporabiti u skladu s načelom dvostrane koristi za rashode koji se čine za smanjivanje zagađenja, a od čega će korist imati porezni obveznici koji takve poreze naplaćuju. Ekološki porezi u užem smislu obuhvaćaju:

- a) poreze na emisije,
- b) poreze na proizvode,
- c) poreznu diferencijaciju (pristojbe razlikovanja).

U širem smislu, pod ekološke poreze mogu se ubrojiti i naknade za korištenje dobara od općeg interesa i naknade na zagađenje.¹³

pad), porez na zagađenje zraka različitim plinovima CO₂, SO₂ i NO_x, porez na baterije, gume i raspoložive kontejnere, porez na otpadne vode (kućanske i industrijske), porez na plastične vrećice, porez na zagađenje voda, porez na onečišćivače ozona (CFC, HFC, PFAC, SF6) i na nuklearnu energiju. Zadnju skupina poreza na energente sačinjavaju: odnosno porezi na naftu i naftne derivate, plinsko ulje, kerozin, ukapljeni plin (LPG-plin), prirodni plin, ugljen, kokos i električnu energiju.

10) Pigou porezi naziv su dobili po Arthuru Cecilu Pigou, britanskom ekonomistu, učeniku i nasljedniku A. Marshalla koji je djelovao na prijelazu iz 19. u 20.st. Smatra se začetnikom i glavni teoretičarom ekonomije blagostanja – prema kojoj je blagostanje skup zadovoljstava što ih pojedinac doživljava uporabom raspoloživih sredstava. Zbrajanjem svih zadovoljstava dolazi se do društvenog blagostanja.

11) Djelovanja pojedinca kojima on stvara troškove (ili smanjuje korist) drugima naziva se negativnom eksternalijom (npr. zagađivanje okoliša), a djelovanja od kojih i drugi imaju korist ili pak manje troškove nazivaju se pozitivnim eksternalijama (npr. gradnja auto-cesta).

12) Ekonomski leksikon, Leksikografski zavod „Miroslav Krleža“, MASMEDIA – Zagreb, Zagreb, 1997., str. 203.

13) Naknade su prije bile mnogo prisutnije nego porezi, iako je razlika među njima neznatna. U oba slučaja radi se o cijeni koju plaća zagađivač, oba instrumenta imaju prinudni karakter i ni za jedan se ne dobiva

Porez na emisije je klasičan primjer prve skupine ekoloških poreza – pigou poreza. On se zasniva na kvalitativnoj i kvantitativnoj procjeni štetne materije i njenom oporezivanju. Najbolji učinak postiže se oporezivanjem samog izvora onečišćenja, što je u većini slučajeva nemoguće i iziskuje velike administrativne troškove. Zbog toga se u praksi češće primjenjuju porezi na proizvode. S obzirom na objekt koji se oporezuje, postoje porezi na input i porezi na finalni proizvod. U konačnici, ovi porezi se najčešće javljaju u obliku nekog poreza na potrošnju (trošarina ili poreza na dodanu vrijednost). Njihova prednost leži u jednostavnosti ubiranja, koja je posljedica činjenice da nisu u neposrednoj vezi sa samim izvorom onečišćenja, a učinkovitost ove vrste poreza usko je vezana za cjenovnu elastičnost i postojanje adekvatnih supstituta za proizvode koji se oporezuju. Porezna diferencijacija temelji se na načelu - onaj koji šteti, više i plaća više. Klasičan primjer porezne diferencijacije vidljiv je u razlici poreznih stopa kojima se oporezuju olovni i bezolovni benzin.¹⁴

Osim osnovne funkcije internalizacije eksternih troškova korekcijom cijena i usluga, ekološki porezi imaju još i financijsku i odgojnu funkciju. Odgojna uloga ekoloških poreza ogleda se u činjenici da oni prisiljavaju korisnike na efikasnije korištenje prirodnih resursa, te na korištenje adekvatnih supstituta. Oporezivanjem ekološki nepodobnih proizvoda njihova relativna cijena se uvećava, te se tako ohrabruje upotreba adekvatnih supstituta koji su s ekološkog stajališta poželjniji. Također, postoje kontinuirani poticaji za razvijanjem i unapređenjem novih, efikasnijih tehnologija s manjim stupnjem zagrijavanja. Međutim, poticajna uloga poreza ograničena je ukoliko je potražnja za proizvodom cjenovno neelastična ili kad postoji samo nekoliko supstituta.¹⁵

2. POKUŠAJI I USPJESI EKOLOŠKIH REFORMI U EUROPI

Tijekom sedamdesetih godina prošlog stoljeća u svijetu, a napose u Europi, počela je jačati ekološko-ekonomska svijest. Ona se najprije manifestirala povećanjem već postojećih poreza, čime se naglasio njihov kazneni karakter, a zatim i uvođenjem nekih novih kategorija. Ideja upotrebe poreza kao instrumenta za očuvanje i poboljšanje okoliša, koja se javila tada¹⁶, svoj zamah doživjela je tek početkom 1990-tih godina. Različiti oblici poreza na energente koje je tada zastupala Europska komisija jedini su selektivni porez osim trošarina na duhan, alkoholna pića ili vozila, koji osim ekoloških ciljeva pridonose znatno i povećanju državnih prihoda. Međutim, njihova osnovna namjena bila je i ostala utjecaj na smanjenje globalnog zatopljenja. Ova porezna politika objedinjavala je u sebi ekonomske i administrativne učinke sa zaštitom okoliša. Kako bi se smanjile štetne emisije koje su izravna posljedica korištenja fosilnih goriva, nova porezna reforma ide za tim da se povise stope poreza, čime bi se poticala štednja energije, upotreba

nikakva protuusluga.

14) Prema Direktivi 2003/96 EC minimalna porezna stopa na benzin iznosila je 421 EUR /1000 l, dok je za bezolovni benzin ona iznosila 359 EUR/ 1000 l.

15) Prema: FILIPOVIĆ, S., Ekološki porezi u pojedinim europskim zemljama, Beograd, Ekonomski anali 2004., 49(162), str. 209. - 224.

16) Ova ideja javila se u Švedskoj zbog ispitivanja povezanosti smanjenja drvene građe, koja je osnovica švedskog gospodarstva, i industrijske aktivnosti. Nakon opsežnih istraživanja zaključeno je da je pretjerana kiselost švedskog tla uzrokovana zagađenjima koja nisu nastala samo na švedskom tlu, nego su zračnim strujama dolazila i iz ostalih zapadno europskih zemalja.

novih, energentski učinkovitijih tehnologija i korištenje obnovljivih izvora energije, poput vjetra i sunca. Uz sve to upotrebom supstituta smanjila bi se ovisnost o uvozu nafte. Prihod ostvaren višim porezima koristio bi se posredno za smanjenje poreza na dohodak, odnosno doprinosa za mirovinske fondove ili neposredno za poticanje razvoja novih energentski učinkovitijih tehnologija. Srž ove reforme sastojala bi se u prebacivanju poreznog tereta s rada (smanjivanje poreza na dohodak i izdavanja za mirovinske i socijalne fondove) na aktivnosti i proizvode koji štete okolišu poput fosilnih goriva, pesticida, otpada. Time bi se postigla porezna neutralnost, odnosno ne bi došlo do općeg porasta poreznog opterećenja, a postigli bi se ciljevi ekološke politike. Međutim, ovo rješenje naišlo je na žestoko političko protivljenje predstavnika energentskog lobija i energentski intenzivnih industrija, koji su u povećanjima troškova goriva vidjeli prijetnju svojoj konkurentnosti na međunarodnom tržištu. Povrh svega toga javio se i političko-organizacijski problem. Za razliku od energentskog lobija, koji je iza svojih odluka stajao organizirano, predstavnike zelene porezne reforme u početku su činile manje skupine pristaša, nedovoljno jake za konkretne korake. Njihov utjecaj počinje jačati tek nakon Konferencije UN o klimatskim promjena 1991. godine, kad je i svjetska javnost upoznata s ovim problemom.

Europska komisija je još 1992. godine predložila uvođenje poreza na ugljični dioksid i poreze na energente¹⁷ – koji bi predstavljali osnovicu europske strategije zaštite okoliša. Godinu dana ranije bila je izrađena i strategija nakon koje je uslijedio i konkretan prijedlog. Strategija se zasnivala na posebnoj metodi oporezivanja energenata ovisno o sadržaju ugljika u njima i od toga spadaju li u obnovljive ili neobnovljive resurse. Ako je osnovica za porez količina ugljičnog dioksida (u daljnjem tekstu: CO₂) koja se oslobodi pri izgaranju jedinice goriva¹⁸, onda se radi o porezu na ugljik. Ako je osnovica poreza količina energije koja se dobije pri izgaranju jedinice goriva, onda bi se radilo o energentskom porezu¹⁹. U oba slučaja radi se o porezima koji najviše pogađaju energentski intenzivne industrije poput cementa, papira i celuloze, aluminija, ali i o porezima koji su važan dio politike klimatskih promjena. Međutim, konsenzus u Vijeću ministara, koje je trebalo jednoglasno usvojiti izmjene, nije uslijedio.

Neka se goriva, poput benzina i dizela, oporezuju po velikim stopama poreza, jer kod njih postoji velika cjenovna elastičnost i to se smatra jednim od najlakših načina ostvarivanja prihoda. Međutim, neki energenti koji sadrže veliki postotak ugljika (poput ugljena) oporezuju se po vrlo niskim stopama ili su pak subvencionirani od strane države (Španjolska i Njemačka). Radi tog dispariteta predložena zelena reforma osim na smanjenje štetnih emisija trebala bi biti usmjerena i na uvođenje novog poreza na ugljik. Mnoge europske zemlje, zbog sve zabrinjavajućeg efekta staklenika i promjena klime, nisu željele čekati na daljnje prijedloge Komisije, nego su samostalno počele vršiti reforme nacionalnih poreznih sustava i uvoditi poreze na CO₂ i energentske poreze. Prvi iskorak učinila je Finska još 1990. godine. Uvođenje poreza na CO₂ potom je uslijedilo u Danskoj i Švedskoj, a 1996. godine u Nizozemskoj. Zanimljiva je činjenica da je

17) European Commission: Proposal for a Council Directive Introducing a Tax Carbon Dioxide Emission and Energy, COM (92) 226, 30.6. 1992.

18) Emisije CO₂ razlikuju se po jedinici proizvedene energije pojedinog energenta pa je tako najviša za ugljen, a najniža za prirodni plin.

19) SLAVE-ERKER, R., Porez na ugljik kao mjera smanjenja emisije ugljičnog dioksida, Financijska teorija i praksa 26 (3), Zagreb, Institut za javne financije Zagreb, 2002., str.634.

prije ostalih država članica EU, 1997. godine porez na CO₂ uvela Slovenija, koja je tek bila u postupku priključenja EU. Međutim, zbog iznimno nisko propisane stope poreza na CO₂²⁰ te mnogih izuzetaka, koji su se uglavnom odnosili na državna poduzeća (poput kotlovnica, termoelektrane Krško koji su ujedno bili i glavni zagađivači), uvođenje poreza na CO₂ nije pridonijelo osnovnom cilju – smanjenju štetnih emisija.²¹ Može se zapravo konstatirati da primarni cilj slovenske vlade, prilikom uvođenja ovog poreza, nije bio smanjenje štetnih emisija, nego povećanje državnih prihoda. Naime, u to doba u Sloveniji dolazi do pada proračunskih prihoda zbog smanjenja doprinosa za socijalno osiguranje pa se novi porez činio savršenim za održavanje porezne neutralnosti i eventualnog ostvarivanja većih prihoda.²²

Njemačka zelena porezna reforma započela je 1997. godine, da bi na snagu stupila tek 2 godine kasnije, 1. travnja 1999. godine. Bila je usko vezana s nezaposlenošću i visokim troškovima socijalne skrbi, s kojima se Njemačka suočila. Glavne odrednice zelene porezne reforme u Njemačkoj bile su: povećanje poreza na goriva, plin i ulje za grijanje, uvođenje poreza na električnu energiju i njenu potrošnju, smanjenje poreza na energentske proizvode za industrijske korisnike za 20% te usvajanje mnogih izuzetaka kojima bi se zaštitili najosjetljiviji.

Zbog pozitivnih pomaka u Europi, koji su uslijedili na ovom polju, Komisija je 1995. godina iznijela novi, izmijenjeni prijedlog²³. Podneseni prijedlog bio je mnogo fleksibilniji u pogledu nacionalne primjenjivosti propisanih minimalnih stopa, ali je postavljao uvjet potpune primjene poreza do 2000. godine. I ovaj prijedlog je propao najviše zbog protivljenja Španjolske koja se pribojavala da će višim porezima izgubiti poziciju povoljne zemlje za investiranje.

Bijela knjiga Komisije²⁴ izdana 1993. godine, u kojoj su postavljeni ciljevi budućeg gospodarskog razvoja, konkurentnosti i smanjivanja nezaposlenosti u EU, bila je osnova za predstavljanje Europskog pakta o nezaposlenosti, gospodarskom rastu i konkurentnosti. Ovaj pakt predstavljao bi pravni okvir državama članicama za poduzimanje mjera u borbi protiv nezaposlenosti. Kao jedna od glavnih mjera istaknuto je usvajanje

20) Porez na CO₂ u Sloveniji je u početku iznosio sam 1 SIT /kg CO₂, da bi se već sljedeće godine povećao na 3 SIT/kg CO₂.

21) U Sloveniji je nakon uvođenja poreza na CO₂ 1997. godine došlo i do povećanja štetnih emisija u odnosu na temeljnu – 1986. godinu,

22) U Sloveniji je 2003. godine uslijedila opsežna reforma poreza na CO₂, kojom su se svi raniji propisi vezani uz ovu materiju stavili izvan snage. Iako je 1998. godine došlo do trostrukog povećanja poreza na CO₂, veliki proizvođači štetnih emisija su, uglavnom, radi političke potpore i zaštite domaće proizvodnje, i dalje bili oslobođeni plaćanja poreza. Radilo se uglavnom o poduzećima u državnom vlasništvu. Sljedeći korak u reformi uslijedio je 2000. godine, kada se uvodi mogućnost povrata preplaćenog poreza, međutim istinska reforma poreza na CO₂ u Sloveniji uslijedila je tek 2003. godine. Naime, nakon pristupanja EU 2004. godini Slovenija je bila jedina među novim državama članicama koja nije ispunjavala obveze preuzete Protokolom iz Kyota. Sukladno Direktivi Vijeća ministara 2003/87/EC koja je stupila na snagu 13. listopada 2003. godine, Slovenija je uvela dozvole za zagađivanje CO₂, kao novi ekonomski instrument borbe protiv zagađivanja. Prema novim propisima, porez na CO₂ obvezni su plaćati svi oni koji zbog korištenja fosilnih goriva emitiraju CO₂. U tu skupinu poreznih obveznika, po novim poreznim propisima, spadaju i ranije izuzeti zagađivači poput termoelektrana, toplinskih peći. Oslobođeni poreza su bili samo energentski intenzivni proizvođači i operateri postrojenja koji imaju dozvolu, izdanu od strane carinske uprave za proizvodnju stakleničkih plinova. Novina je bila i uvođenje maksimalno dopuštene količine CO₂.

23) European Commission: Amended Proposal for a Council Directive Introducing a Tax on Carbon Dioxide Emissions and Energy, COM (95) 172 final, 10. 5. 1995

24) COM (93) 700

porezne strukture, napose one indirektnih poreza, koja bi djelovala protiv nezaposlenosti.

U listopadu 1996. godine Komisija je usvojila predloženu reformu u sklopu Europskog pakta o nezaposlenosti, gospodarskom rastu i nezaposlenosti, koja je bila podržana i na sastanku Europskog vijeća u Dublinu. Osnovni cilj reforme i dalje bi se temeljio na prebacivanju poreznog tereta s rada na druge porezne objekte, u prvom redu energente, uz obvezan uvjet zadržavanja porezne neutralnosti. Minimalne propisane stope poreza koje bi se morale poštivati odnosile bi se na energentske proizvode koji se koriste kao pogonska goriva, energentske proizvode koji se koriste za određene industrijske i komercijalne svrhe te energentske proizvode koji se koriste kao gorivo za grijanje. Poučena prijašnjih neuspjelim prijedlozima, Komisija 1997. godine mijenja pristup, odustajući od uvođenja poreza na energente pod izlikom zaštite okoliša i pozivajući se sada na činjenicu da je fiskalna harmonizacija prvi korak ka uspješnom funkcioniranju unutarnjeg tržišta uspostavljenog 1992. godine. Ovakvo stajalište Komisija podupire ranije usvojenim direktivama²⁵ o harmonizaciji strukture i stope poreza na mineralna ulja. Prijedlog direktive kao osnovni cilj postavlja smanjenje razlika među nacionalnim porezima na energente koje su uzrok poremećaja konkurencije među državama članicama i gubitka konkurentnosti. Dugo isticani cilj smanjenja štetnih emisija ni u ovom prijedlogu nije zaboravljen, ali je ukomponiran u puno širu energentsku strategiju koja je uključivala promicanje veće energentske učinkovitosti i upotrebu obnovljivih izvora energije. Montijev²⁶ prijedlog direktive²⁷ propisuje zajedničke minimalne stope poreza na sve vrste energenata uz postupno povećanje stope tijekom sljedećih godina. Naime, u prijedlogu je minimalna zajednička stopa određena veoma skromno kako nježno usvajanje ne bi dovelo do povećanja cijena u državama članicama u kojima već postoje ovi porezi, nego se samo smanjile razlike koje postoje među državama članicama u pogledu oporezivanja energenata, stvarajući tako prostor za daljnju ekološku reformu. Ovaj prijedlog nastao je kao rezultat dogovora ministara nakon što je Velika Britanija za vrijeme svog predsjedanja Vijećem ministara iznijela tri opcije budućeg dogovora o harmonizaciji poreza na energente. Prvi prijedlog svodio se na usvajanje okvirne direktive kojom bi se propisala minimalna zajednička stopa poreza za sve energente, uz istodobnu mogućnost primjene snižene stope, izuzetaka i uvođenja prijelaznog razdoblja za one države članice koje nisu u stanju na vrijeme i učinkovito implementirati ovu direktivu. Druga opcija počivala je na ideji usvajanja okvirne direktive kojom bi se propisala zajednička nulta stopa posebnog poreza na električnu energiju i energentske proizvode koji nisu bili obuhvaćeni ranijom direktivom o harmonizaciji posebnih poreza na mineralna ulja. Zadnja opcija bila je zapravo interni dogovor pregovarača i smatrana je izlazom u nuždi, ako se nijedno drugo rješenje ne bi usvojilo. Ona je predviđala povišenje stopa posebnih poreza na mineralna ulja, koje nisu mijenjane od samog uvođenja, te eventualno uvođenje poreza na ostale energente nekad u budućnosti. Najprihvatljivije rješenje većini država članica bilo je ono sadržano u prvom prijedlogu.²⁸

25) Direktiva 92/81 EEC o usklađivanju strukture trošarina na mineralna ulja i Direktiva 92/82EEC o usklađivanju stopa trošarina na mineralna ulja (obje objavljene u OJ L 316 od 31. 10. 1992.)

26) Mario Monti bio je član Komisije, imenovan od strane talijanske vlade, u dva mandata, 1994. godine od strane prve Berlusconijske vlade, a potom 1999. godine od strane Vlade Romana Prodijsa. U prvom mandatu u Komisiji je bio zadužen za pitanja unutarnjeg tržišta, financijskih usluga i integracije financijskih tržišta, te pitanja carina i poreza od kada i potječe njegov prijedlog direktive.

27) European Commission: Restructuring the Community Framework for the Taxation of Energy Products, Proposal for Council Directive, COM (97) 30, 12. 3. 1997.

28) Prvi prijedlog su u potpunosti podržavale Austrija, Belgija, Njemačka, Danska, Francuska, Finska,

Iako je prvi prijedlog podržan od strane većine država članica, jednoglasno usvajanje u Vijeću ministara ponovno je izostalo.²⁹ Najveći protivnik porezne harmonizacije i dalje je bila Španjolska. Ona se odupirala ovom prijedlogu pod izlikom da će harmonizacija štetiti njenoj industriji, koja će zbog viših troškova proizvodnje izgubiti na konkurentnosti, što bi u konačnici inflatorno djelovalo na cjelokupno španjolsko gospodarstvo. Ako se uzme u obzir da je u to doba većina država članica EU usvojila jake ekološke standarde, koji nisu omeli njihov gospodarski razvoj, ovakav prigovor Španjolske smatrao se potpuno neutemeljenim. Štoviše, usvajanje ekoloških standarda potaklo je industrije (poput one upravljanja otpadom) na razvoj novih, učinkovitijih, ekoloških tehnologija. I u Europskom parlamentu je prijedlog harmonizacije poreza na energente naišao na odobravanje. Većina zastupnika čak se zalagala za šire oporezivanje energenata te za povećanje predložene minimalne porezne stope. Iako su se tijekom petogodišnjeg pregovaranja kao glavne prepreke usvajanja isticali problemi oporezivanja energentski intenzivnih industrija i oporezivanje energenata kad se koriste u poljoprivredi, šumarstvu i hortikulturi, Europski parlament je na kraju konstatirao da je glavna prepreka daljnjoj harmonizaciji poreza na energenata bila jednoglasno usvajanje direktive u Vijeću ministara. On se stoga založio za izmjenu postupka usvajanja, zamjenjujući jednoglasno usvajanje onim kvalificiranom većinom. Kasnije će se pokazati da je volja za opsežnu, zelenu, poreznu reformu postojala oduvijek a da je jednoglasno izglasavanje u Vijeće ministara bila glavna kočnica njezine realizacije.

3. NOVI PRAVNI OKVIR OPOREZIVANJA ENERGENATA U EUROPSKOJ UNIJI

Nakon dugotrajnih nastojanja Europske komisije, koji sežu čak do početaka 1990.-tih godina, nova energentska direktiva (2003/96/EC)³⁰ stupila je na snagu 1. siječnja 2004. godine. Njome se proširuje obuhvat primjene minimalne zajedničke stope poreza s mineralnih ulja, koja je bila uređena direktivama 92/81/EEC³¹ i 92/82/EEC³², na sve energentske proizvode uključujući ugljen, koks, prirodni plin, LPG-plin (ukapljeni naftni plin), plinsko ulje i električnu energiju. Direktiva pruža realističan sustav minimalne stope poreza na sve konkurentske izvore energije. Osnovni joj je cilj ispraviti poremećaje konkurencije, nastale zbog primjene različite porezne stope, koje postoje između energentskih proizvoda u EU, a analogno tome i između država članica. Osim poboljšanja funkcioniranja unutarnjeg tržišta, što je postavljeno kao osnovni cilj, direktiva nastoji potaknuti učinkovitije iskorištavanje energije kako bi se na taj način smanjila ovisnost EU o uvoznjoj energiji, te smanjile štetne emisije. Ovakvim odredbama postavio bi se temelj lakšem ostvarivanju ekoloških ciljeva zacrtanih Protokolom iz Kyota. Neosporno je da ova direktiva predstavlja veliki iskorak unatoč brojnim predviđenim izuzecima i odobrenim prijelaznim razdobljima.

Italija i Nizozemska. Tri zemlje, Grčka, Luksemburg i Velika Britanija nisu u potpunosti bile za prihvaćena rješenja, ali su okvirno podupirale prijedlog dok su Irska, Španjolska i Portugal u potpunosti odbacivali ovakvo rješenje.

29) Kao prilog usvajanju ove direktive išla je i činjenica da je u Njemačkoj na vlast, u to doba, došla zelena koalicija koja je bila zagovornik daljnje zelene porezne reforme.

30) OJ L 283, 31.10.2003.

31) OJ L 316, 31.10.1992.

32) OJ L 316, 31.10.1992.

Direktivom 2003/96 EC uređuje se oporezivanje energenata i električne energije kada se koriste kao pogonska goriva ili sredstva za grijanje, ali ne kad se koriste kao sirovina u kemijskim i metalurškim procesima. Definicije energenta, te minimalne stope oporezivanja propisani su samom direktivom. Države članice dužne su uskladiti nacionalne stope poreza s minimalno propisanim, pri čemu gornja granica nije određena i svaka država članica može svojevolutno uvoditi i više stope. Direktiva ostavlja mogućnost oporezivanja energenata, po nižoj stopi poreza energente kada se koriste u poslovne svrhe kao i primjenu izuzetaka i manje stope poreza, tamo gdje je utvrđeno da to neće narušiti konkurenciju i pravilno funkcioniranje unutarnjega tržišta. Ova praksa će se primijeniti u svim državama članicama kako bi se stimuliralo potrošače na uporabu ekološki prihvatljivih proizvoda. Različite stope poreza će se primjenjivati, uz strogi fiskalni nadzor, samo ako su izravno povezane s kvalitetom proizvoda, kada stopa poreza ovisi o količini potrošenih energenata i električne energije namijenjene grijanju, kada se radi o energentima koji služe za lokalni javni promet (uključujući i taksije), za zbrinjavanje otpada, hitnu službu, oružane snage, javnu administraciju ili invalidne osobe. Različite stope poreza mogu se primjenjivati zavisno od toga radi li se o profitabilnoj ili neprofitabilnoj djelatnosti.

Visina stope poreza određena je namjenom energenta, odnosno radi li se o industrijskoj ili komercijalnoj svrsi, te poslovnoj, javnoj ili privatnoj namjeni. Ekološki prihvatljiviji proizvodi ili oni dobiveni iz ekološki prihvatljivijih izvora oporezivat će se prema nižoj poreznoj stopi. Sukladno direktivi, u specifične industrijske i komercijalne svrhe spadaju:

- a) poljoprivreda, hortikultura, ribarstvo i šumarstvo,
- b) korištenje energenata u industrijskim postrojenjima,
- c) industrijska postrojenja u graditeljstvu i javnim radovima,
- d) te za službena terenska vozila koja prometuju izvan javnih cesta.³³

Stopa poreza, koja je propisana za goriva koja se koriste u industrijske i komercijalne namjene, iznosi 21 EUR/ 1000 l za dizel i kerozin, 41 EUR/1000 l za LPG- plina, te 0,3 EUR/GJ za prirodni plin.³⁴

Poslovnom svrhom smatra se svaka aktivnost ponude roba i usluga koju obavlja poslovni entitet, bez obzira na teritorij države članice, na kojem se obavlja i bez obzira na svrhu ili rezultat te ekonomske aktivnosti.³⁵ Ekonomska aktivnost obuhvaća sve aktivnosti koje obavljaju proizvođači, trgovci i svi oni koji pružaju usluge uključujući poljoprivredne aktivnosti, usluge u rudarstvu i ostale profesionalne djelatnosti. U organizacijskom smislu, poslovnim entitetom će se smatrati samo ona organizacijska jedinica koja ima sredstva za samostalno poslovanje. Države, jedinice lokalne uprave i samouprave te ostale javne ustanove ne smatraju se poslovnim entitetima kada su u pitanju stvari od javnog interesa. Međutim, i on će se smatrati poslovnim entitetima ako zbog njihovog povlaštena položaja dođe do značajnog poremećaja konkurencije.

Direktiva 2003/96 određuje i minimalne zajedničke stope poreza na gorivo za gri-

33) Čl. 8. st. 2. 2003/96/EC (OJ L 283, 31. 10. 2003)

34) Ove stope poreza primjenjuju se od 1. siječnja 2004. godine. Do 31. prosinca 2003. godine stopa posebnog poreza na kerozin i dizel za komercijalnu i industrijsku uporabu iznosila je 18 EUR/1000 l, a za ukapljeni naftni plin (LPG) 36 EUR/1000l.

35) Čl. 11. Direktive 2003/96 EC

janje i za električnu energiju. Minimalna stopa oporezivanja predstavlja ukupni porezni teret u smislu neizravnih poreza (izuzev PDV-a), koji se izravno ili neizravno obračunavaju na količinu energenata u trenutku potrošnje.³⁶ Iako mnogi energenti koji se koriste kao gorivo do stupanja na snagu ove direktive nisu bili oporezivani, poput ugljena ili električne energije, direktiva 2003/96 ne samo da predviđa uvođenje posebnog poreza i na ove energente nego i sustavno planirala povećanje stope posebnog poreza s 0.15 EUR/ GJ za prirodni plin i ugljen 2004. godine na 0.3 EUR/GJ od 1. siječanja 2010. godine. Minimalna stopa posebnog poreza na električnu energiju također bi se do 2010. godine trebala povećati za 50% u odnosu na 0.5 EUR/ MWh koliko iznosi od 2004. godine. Kad je u pitanju oporezivanje električne energije, većina država članica do stupanja na snagu ove direktive nije uopće oporezivala ovaj energent, ili je stopa posebnog poreza bila na nultoj razini. Danska je iznimka, među državama članicama, kad je u pitanju oporezivanje električne energije. Naime, u Danskoj udio posebnog poreza na energent zajedno s porezom na dodanu vrijednost čini oko 57% (56.4%)³⁷ ukupne cijene električne energije.³⁸ Stopa posebnog poreza na električnu energiju u toj državi iznosi 89,5 EUR /MWh za poslovnu uporabu, odnosno 80,8 EUR/MWh za neposlovnu uporabu.³⁹ Od ostalih država članica znakovitu stopu posebnog poreza na električnu energiju imaju Nizozemska, Švedska, Austrija, Italija, Njemačka, Francuska i Luksemburg. Izuzev Italije i Nizozemske, gdje posebni porez na električnu energiju čini svega 3.68% odnosno 5.7% ukupne cijene električne energije, u ostalim zemljama udio posebnog poreza na električnu energiju u konačnoj cijeni električne energije kreće se od 0.5% (Poljska, Slovačka, Finska, Belgija) do 2.5% (Njemačka, Austrija, Švedska).⁴⁰ Prosječni udio posebnog poreza na električnu energiju u konačnoj cijeni električne energije na razini 25 država članica iznosi 1.52% i nešto je viši od PDV-a, čiji je udio 1.87% cijene električne energije.

Poštujući opće odredbe Direktive 92/12 EEC kojom se uspostavlja komunitarni okvir za proizvode koji podliježu posebnim porezima, Direktivom 2003/96 EC ostavlja se državama članicama mogućnost da u taksativnom nabrojenim slučajevima mogu izuzeti od oporezivanja neke energente, vodeći računa o pravilnoj primjeni ovog rješenja i sprečavajući bilo kakvu poreznu evaziju ili zlorabu. Od oporezivanja se mogu izuzeti energenti i električna energija koja se iskorištava za proizvodnju električne energije, zatim energenti koji se isporučuju kao gorivo za potrebe zračne navigacije,⁴¹ i energenti koji se isporučuju kao gorivo za potrebe navigacije unutar sustava voda zajednice,

36) OMA Bilten br.26, Odjeljenje za makroekonomsku analizu Upravnog odbora Uprave za indirektno oporezivanje BiH, 9/2007., str. 6.

37) GOERTEN, J., CLEMENT, E., Statistics in focus, Environment and energy, European Commission, 18/2006., 2006., str. 4.

38) Ovaj postotak odnosi se na kućanstva, dok je udio poreza u ukupnoj cijeni električne energije za industrijske (velike) potrošače 9.7%.

39) Prema revidiranom izvješću EUROSTAT-a broj 93/2006 od 14. srpnja 2006. godine cijena električne energije za kućanstva uključujući i PDV-e i poseban posebni porez na energente bila je najviša u Danskoj (23.62 EUR/ 100 kWh), zatim Italiji (21.08 EUR/ 100 kWh), Nizozemskoj (20.87 EUR/ 100 kWh) i Njemačkoj (18.32 EUR/ 100 kWh). Države članice sa najnižom cijenom električne energije su Grčka (7.01 EUR/ 100 kWh), Estonija (7.31 EUR / 100 kWh), Litva (7.18 EUR / 100 kWh) i Latvija (8.29 EUR/ 100 kWh)

40) GOERTEN, J., CLEMENT, E., op. cit., str. 4.

41) Porezno izuzeće neće se primjenjivati ako se radi o zračnim navigacijama privatno, sportsko-rekreacijske svrhe.

uključujući i ribarstvo (s izuzetkom privatne namjene).⁴² Članice mogu ograničiti primjenu posljednjih dvaju izuzetaka u sustavu međunarodnog prometa i prometa među članica. Stoga se za sav zračni promet unutar zemalja ili između dvije članice, za koji bi morao biti potpisan bilateralan ugovor, može primijeniti niža stopa od minimalno utvrđene u smjernici.⁴³

Osim potpunih izuzeća u oporezivanju energenata, čl. 15. Direktive 2003/96 ostavlja mogućnost za djelomična izuzeća ili pak za primjenu snižene stope poreza. Djelomično izuzeće će se primijeniti na energente koji se koriste u pilot projektima tehnološkog razvoja ekološki prihvatljivih proizvoda. Električna energija koja je dobivena iz solarnih izvora, djelovanjem vjetra ili oseke i plime, te iz geotermalnih izvora, otpada ili biomase može se oporezivati po sniženoj stopi, ili pak izuzeti od oporezivanja. U cilj smanjivanja ovisnosti o uvezenoj energiji, a sukladno politici zaštite okoliša, EU potiče ove načine proizvodnje električne energije. Potpuna ili djelomična izuzeća od oporezivanja primijenit će se u slučaju oporezivanja energenata i električne energije koja se iskorištava za prijevoz putnika i robe u željezničkom, tramvajskom i autobusnom prometu, te one koji se koriste kao gorivo u plovidbi na unutarnjim plovnim putovima (uključujući ribarstvo), s izuzetkom privatno – rekreacijskih svrha. Prirodni plin i ukapljeni naftni plin (LPG-plin) mogu se oporezivati po sniženoj stopi ili izuzeti potpuno ili djelomično od oporezivanja ako se koriste kao pogonsko gorivo. Države članice, koje su 2000. godine imale udio prirodnog plina u konačnoj potrošnji energenata manji od 15%, mogu nakon stupanja na snagu ove direktive primjenjivati sniženu stopu poreza na prirodni plin još maksimalno 10 godina ili do onog momenta dok udio prirodnog plina u konačnoj potrošnji ne bude 25%. Države članice koje primjenjuju ovo izuzeće dužne su, od trenutka kad udio prirodnog plina u konačnoj potrošnji bude 20%, početi oporezivati potrošnju prirodnog plina tako da se svake godine stopa oporezivanja poveća toliko da bi do isteka predviđenog razdoblja od 10 godina dosegla minimalnu zajedničku stopu za prirodni plin propisanu Direktivom.

Tijekom godina nastojanja najveći protivnici novog komunitarnog okvira za energente bili su predstavnici energentskog sektora. Oni su smatrali da će propisivanjem minimalne zajedničke stope posebnog poreza na sve energente biti ugrožen njihov položaj na svjetskom tržištu, jer takvi propisi za njihove konkurente (izvan Europske Unije) ne postoje. Uzimajući u obzir zahtjeve energentski intenzivnog sektora, direktiva omogućava primjenu različitih mjera kojima bi se ovom sektoru ublažile posljedice novonastalog poreznog opterećenja. Sukladno čl. 17. energentski intenzivni proizvođači su svi oni kod kojih utrošak energenata ili električne energije čini najmanje 3% vrijednosti proizvodnje ili gledano s aspekta poreza sva ona poduzeća gdje je plaćeni iznos poreza na energente najmanje 5% dodane vrijednosti.⁴⁴ Slične ustupke moguće je primijeniti i na one proizvođače koji provode politiku zaštite okoliša ili, pak, rade na unapređenju efikasnosti iskorištavanja energenata. Onim subjektima koji ulažu u racionalizaciju korištenja energenata omogućen je djelomični povrat plaćenog poreza. Poslovni subjekti energentski intenzivnog sektora posebno su zaštićeni i oni mogu ostvariti čak 100% povrat poreza.

42) Čl.14. Direktive 2003/96 (OJ L 283, 31. 10. 2004.)

43) KULIŠ,D., Plaćamo li europske trošarine?, Institut za javne financije, Zagreb, 2005., str. 47-48.

44) Državama članica, koje su do stupanja na snagu ove direktive imale drukčije definirane energentski intenzivne sektore ostavljeno je prijelazno razdoblje do 1. siječnja 2007. godine da prilagode svoje sustave.

Suočeno s realnom mogućnošću porasta cijena energenata, zbog novih poreznih opterećenja, Vijeće ministara dopustilo je mnogim državama članicama da u određenom prijelaznom razdoblju zadrže stara porezna rješenja, uz uvjet da do postavljenog roka ispune uvjete za što bezbolnije i potpuno usvajanje novog pravnog okvira. Za energente to je dosta dugo razdoblje, u nekim slučajevima i do 2010. godine. U državama članicama gdje razlike nisu veće od 3% stope će se usklađivati tek nakon završetka prijelaznog razdoblja. Do 31. prosinca 2006. godine sve su države članice mogle primjenjivati stope koje odstupaju od zajedničke minimalne stope propisane direktivom, a samo onim državama članicama koje imaju specifičnih problema vezanih uz primjenu nove stope, ostavljeno je prijelazno razdoblje do 1. siječnja 2007. godine. Iako su prijelazna razdoblja propisana za svaku državu članicu napose u čl. 18., položaj plinskog ulja i prijelaznog razdoblja za njegovu primjenu definiran je člankom 5. Direktive 2003/ 96. Do siječnja 2012. godine Vijeće ministara bi trebalo, na prijedlog Komisije, razmotriti mogućnost povećavanja minimalne stope na plinsko ulje, koja bi se počela primjenjivati od 1. siječnja 2013. godine. Direktiva ide korak dalje i dopušta državama članicama primjenu diferenciranih stopa za komercijalnu i nekomercijalnu uporabu plinskog ulja kao pogonskog goriva, uz uvjet da stope na plinsko ulje kao komercijalno pogonsko gorivo nisu ispod nacionalne razine oporezivanja, koja je bila na snazi 1. siječnja 2003. godine. Cilj ove odredbe bio je smanjiti razlike koje postoje između stope posebnog poreza na plinsko ulja i naftu, kad se koriste kao pogonsko gorivo, a kad nema ekoloških niti drugih razloga zbog kojih bi se plinsko ulje oporezivalo po nižoj stopi poreza od nafte.

4. DOPUŠTENA PRIJELAZNA RAZDOBLJA I ODSUPANJA

Stupanjem na snagu nove energentske direktive po prvi put uspostavljen je komunitarni okvir za sve energentske proizvode u EU. U sjeni velikog uspjeha, koji je uslijedio nakon godina pregovaranja, ostala je činjenica da sama direktiva sadrži preko sto odstupanja. Većina država članica izborila je pravo da u zadanom roku, do kraja 2006. godine, a u nekim slučajevima i ranije, zadrži neko od povoljnijih rješenja. Opće odredbe nove energentske direktive ostavljaju dovoljno prostora državama članicama, da poštujući ciljeve Unije, ostvare specifične interese. Većina odstupanja predviđena aneksima II. i III. nove energentske direktive bila su i ranije odobrena čl. 8. st. 4. Direktive 92/81/EEC kojom se uspostavlja komunitarni okvir za strukturu i visinu posebnih poreza na mineralna ulja, a koja je usvajanjem nove direktive bila ukomponirana u njezin sadržaj. Sva se odstupanja mogu grupirati u četiri skupine:

- a) odstupanja koja se odnose na situacije koje nisu obuhvaćene direktivom;
- b) odstupanja koja se više ne primjenjuju, odnosno koja su zastarjela, iako su države članice imale pravo do kraja 2006. godine zatražiti od Vijeća ministara njihovu primjenu;
- c) odstupanja koja su još uvijek na snazi, ali koja se zbog fleksibilnijeg režima direktive mogu podvesti pod odredbe same direktive;
- d) odstupanja za koja nema pravne osnove u direktivi za njihovu daljnju primjenu.

U prvu skupinu odstupanja spada upotreba energenata u slučajevima koji nisu obuhvaćeni direktivom. Čl. 4. st. 2 Direktive propisuje da se energenti obuhvaćeni ovom di-

rektivom neće oporezivati ako se koriste kao sirovina u kemijskim ili metalurškim procesima. Stoga se pet odstupanja koja su bila predviđena ranijim propisima neće više trebati primjenjivati.

Člancima 14. i 15. nove energentske direktive daje se pravo državama članicama da u određenim slučajevima primijene potpuna ili djelomična izuzeća od oporezivanja ili da pak primijene sniženu stopu posebnog poreza (čl. 5.). Ovim odredbama u potpunosti su pokrivena odstupanja iz treće skupine, jedino je na državama članicama da se prilagode zahtjevima postavljenim u samoj direktivi. Primjena različitih stopa mora biti provedena sukladno općim ciljevima Unije i pod strogom fiskalnom kontrolom. Kako je kao osnovni cilj direktive postavljeno normalno funkcioniranje unutarnjeg tržišta, ekonomski i socijalni te ekološki ciljevi koji bi se ostvarili primjenom različitih stopa, ne smiju narušiti uspostavljenu harmonizaciju četiriju unijskih politika, energentske, zdravstvene, prometne te politike zaštite okoliša. Primjena različite stope poreza dopuštena je kada je izravno povezana s kvalitetom proizvoda, kada ovisi o količini potrošenih energenata i električne energije namijenjene grijanju, za lokalni prijevoz uključujući taksije, kola hitne pomoći, prijevoz invalida, zbrinjavanje otpada. Povoljnijim fiskalnim tretmanom potiče se uporaba javnog prijevoza te ističu njegove ekološke koristi.⁴⁵

Posljednja skupina odstupanja je i najbrojnija. Istekom predviđenog roka, za primjenu ovih odstupanja neće biti nikakve pravne osnove u samoj direktivi. Odstupanja se uglavnom odnose na primjenu snižene stope te potpuna izuzeća, i to u sljedećim slučajevima:

- a) energenti koji se koriste kao pogonsko gorivo za potrebe zračne navigacije ili upravljanja brodom i to u privatne, rekreacijske svrhe;⁴⁶
- b) otpadna ulja koja se koriste kao pogonska goriva, bilo direktno ili nakon reciklaže gdje ponovna uporaba istog energenta podliježe oporezivanju;
- c) za postizanje specifičnih ciljeva u nekim zemljopisnim područjima;
- d) za ostale raznovrsne svrhe.

Stav Komisije oduvijek se zasnivao na činjenice da uspostavom zajedničkoga pravnog okvira svi zahtjevi država članica neće moći biti ispunjeni, te će stoga biti potrebna određena odstupanja tijekom zadanog razdoblja kako bi se države članice prilagodile novonastaloj situaciji. Odstupanja kod uporabe energenata kao pogonskog goriva za potrebe zračne navigacije i navigacije plovnim putovima postoje još od 1993. godine, odnosno stupanjem na snagu Direktive o mineralnim uljima. Komisija je u nekoliko navrata, pod izlikom postizanja koherentnosti prometne, fiskalne i politike zaštite okoliša, nastojala ukinuti ova odstupanja. Argumente država članica da će ukidanje ovih odstupanja stvoriti nove tehničke ali i administrativne troškove ovom sektoru te uzrokovati gubitke u nekim turističkim područjima, jer će se turisti prebaciti na neka jeftinija područja, Komisija je odbacila smatrajući da je državama članicama ostavljeno dovoljno vremena za prilagodbu. Stav država članica da se ova odstupanja trebaju zauvijek primjenjivati, jer će se samo tako izbjeći novi troškovi, Komisija je smatrala neutemeljeni i

45) Čl. 15. Direktive zajamčen je povoljniji fiskalni tretman svim onim energentima koji nisu bili obuhvaćeni ranijom direktivom. Tako se prirodni plin, kad se koristi kao gorivo za grijanje, može oporezivati po sniženoj stopi. U istu skupinu spada i električna energija dobivena iz obnovljivih izvora (vode, sunca), geotermalnih izvora, biomase i otpada.

46) Čl. 14. Direktive 2003/96 izričito navodi da se energenti mogu izuzeti od oporezivanja u slučaju zračne navigacije u svim slučajevima, osim u privatne, rekreacijske svrhe.

potpuno kontradiktornim samoj ideji odstupanja. Odstupanja su trebala poslužiti svrsi prilagodbe i njihova daljnja primjena nakon proteka roka samo bi smetala postizanju veće koherentnosti i transparentnosti u oporezivanju energenata.

Državama koje su postale članice Unije od 1. svibnja 2004. godine odobrena su dodatna prijelazna razdoblja i olakšice.⁴⁷ Naime, primjena minimalne zajedničke stope u ovim državama uzrokovala je određene ekonomske i socijalne poteškoće. Uzrok tome leži u činjenici da se radi o zemljama s izrazito niskom stopom poreza na tekuće transakcije, manjim prihodima i ograničenom sposobnošću za neutralizaciju dodatnih poreznih opterećenja. Novi porezni teret, praćen rastom cijena, najviše je pogodio sektor malog i srednjeg poduzetništva, iako su negativne implikacije vidljive na cijeloj ekonomiji ovih država. Kako bi se minimalizirala nastala šteta, novim državama članicama odobrena je primjena dodatnih izuzetaka i snižene stope poreza, osim onih predloženih samom direktivom.⁴⁸ Ove mjere će se primjenjivati samo ako njima ne dolazi do poremećaja u konkurenciji i pravilnom funkcioniranju unutarnjega tržišta Unije.

Sukladno odredbama Direktive 2004/74/EC⁴⁹, kojom je izmijenjena i dopunjena direktiva 2003/96/EC, većina odstupanja će se primjenjivati do 2010. odnosno 2011. godine i u tom razdoblju države će biti dužne prilagoditi svoje nacionalne stope posebnog poreza minimalnim zajedničkim zacrtanim direktivom. Odstupanja se uglavnom odnose na električnu energiju, prirodni plin i plinsko ulje kada se koriste kao sredstva grijanja ili bezolovni benzin, kerozin kad se koriste kao pogonska goriva. U Poljskoj je posebno favorizirana uporaba ugljena i koksa te će tamo, zbog iznimne važnosti ove grane za cjelokupnu privredu, prijelazno razdoblje za uporabu ugljena i koksa kao sredstva za grijanje trajati do 2012. godine.⁵⁰ Najdulje prijelazno razdoblje za određeni energent ostavljeno je pak Sloveniji. Naime, ona je ovlaštena do svibnja 2014. godine primjenjivati sniženu stopu posebnog poreza ili potpuno ili djelomično izuzeće na prirodni plin. Ako u tom razdoblju udio prirodnog plina u ukupnoj potrošnji energenata dosegne 20%, Slovenija će morati godišnje povećavati stopu oporezivanja tako da bi do isteka zadanog roka dosegla zajedničku minimalnu stopu za prirodni plin predloženu direktivom. Bez obzira na odobrena prijelazna razdoblja, sve države su dužne u tom vremenu raditi na smanjivanju razlika između nacionalnih stopa i zajedničke minimalne stope, te usvojiti niz zakona, propisa i odredbama kojima bi se ova pravna rješenja Unije što lakše ukomponirala u nacionalni sustav.

Godinu i pol dana nakon usvajanja energentske direktive EU proširena je s deset novih članica. Države srednje i istočne Europe koje su postale članice, zajedno s Ciprom i Maltom, karakterizirao je minimalni postotak postojanja poreza na energente. Sveobuhvatni utjecaj energentsko – porezne politike EU odrazio se i na bruto društveni proizvod ovih država, stopu zaposlenosti, platnu bilancu ali, očekivano, i na neke ekološke indikatore poput emisija štetnih plinova. Primjena minimalne zajedničke stope poseb-

47) Dodatna prijelazna razdoblja i odstupanja odobrena su člankom 18a Direktive 2004/74/EC (OJ L 195, 2. 6. 2004.) kojom je izmijenjena i dopunjena Direktiva 2003/96/EC.

48) Ugovor o pristupanju (OJ L 236, 23. 9. 2003) sadrži odredbe kojima se odobravaju prijelazna rješenja u slučaju primjene Direktive o mineralnim uljima na Cipru i Češkoj, te specifične mjere vezane za energiju u Estoniji i Litvi.

49) OJ L 195, 2. 6. 2004

50) Poljska je jedina među novim državama članicama u kojoj je odobrena primjena snižene stope posebnog poreza ili potpunog ili djelomičnog izuzeća plinsko ulja za grijanje škola, dječjih vrtića i drugih javnih ustanova sličnog karaktera.

nog poreza na energente dovela je u ovim državama i do povećanja postojećih poreza na energente, gdje se uglavnom radilo o porezima na motorna goriva. Povećanje se najviše osjetilo u baltičkim zemljama (Estoniji, Latviji i Litvi), a novina je bila uvođenje poreza na naftne proizvode, koji ranije nisu bili oporezivani. Slovenija i Mađarska su zabilježile najmanje povećanje postojećih poreza na motorna goriva. Kod teških goriva, koja se koriste u industriji, nacionalne stope posebnih poreza koje su se koristile prije stupanja na snagu direktive u većini država članica bile su veće od zajedničke minimalne, pa u njima nije došlo do povećanja cijena u industriji. Do povećanja u tom sektoru došlo je u Belgiji (15%), Irskoj (10%), Portugalu (15%), Litvi (15%), Latviji (28%) te Sloveniji (3%).⁵¹ U preostalim državama, Poljskoj, Estoniji, Češkoj, primjenjuje se minimalna zajednička stopa posebnog poreza na teška goriva od 0,37EUR/GJ.⁵² Kod lakih goriva situacija je bila nešto jednostavnija. Postojeće stope posebnog poreza na laka goriva bile su veće od propisane zajedničke minimalne, pa je do rasta došlo samo u Latviji (7%), odnosno Belgiji gdje je stopa posebnog poreza na laka goriva veća za 56%⁵³.

S obzirom da je značajna upotreba ugljena u kućanstvima zabilježena samo u Irskoj i Poljskoj, većina država članica primjenjuje minimalnu zajedničku stopu propisanu za ugljen od 0.15 EUR/GJ. Iznimka su Švedska, Danska, Finska, Nizozemska i Velika Britanija, gdje je prije stupanja na snagu stopa oporezivanja ugljena bila veća od predviđene. Ugljen se u industriji uglavnom koristi za proizvodnju električne energije (gdje se ugljen kao energent ne oporezuje), te ne-kemijskim, intenzivnim industrijama, gdje se oporezuje samo potrošnja energije.

Električna energija, kao energent, do stupanja na snagu ove direktive oporezivala se u većini starih država članica, i to po stopama koje su bile veće od onih predviđenih direktivom.⁵⁴ Zbog činjenice da se u novim državama članicama na električnu energiju primjenjivao samo PDV-e, stopa novoga posebnog poreza na električnu energiju ostala je na razini minimalne zajedničke stope predložene direktivom.

6. ZAKLJUČAK

Zahtjev za harmonizacijom poreza, koja je se danas tako često ističe ne samo unutar ekonomski integriranih država nego i u državama koje ne pripadaju tim asocijacijama, ne znači da se treba ostvariti istovjetnost pojedinih poreza i mjera porezne politike – da ih treba unificirati – nego se traži da se porezi i mjere porezne politike usklade tako da sustav oporezivanja ne bi bio kočnica produbljivanju integracije među državama članicama, kako bi pridonio ostvarivanju ciljeva integracije i kako ne bi oslabio konkurentsku sposobnost gospodarstava pojedinih članica ekonomskih asocijacija među-

51) Podaci su preuzeti iz studije Europske komisije „Posljedice oporezivanja energenata u proširenoj Europskoj Uniji“ gdje se na osnovu GEM-E3 modela (općeg modela izravnjanja) analizira kako će primjena minimalne stope na energente utjecati na poreznu politiku proširene Unije te kako će pridonijeti provođenju zajedničke ekološke politike.

52) Podaci koji su obrađeni odnose se na 22 države članice, izuzev Malte, Cipra i Luksemburga te Bugarske i Rumunjske, za koje nisu bile obuhvaćene istraživanjem.

53) Ovi podaci odnose se na industrijske korisnike, dok je u sektoru kućanstava do povećanja stope posebnog poreza na laka goriva došlo u Slovačkoj (23%), Litvi (7%) i Belgiji (14%).

54) Iznimka su bile Švedska, Belgija, Irska, Grčka i Portugal, gdje se primjenjuje minimalna zajednička stopa posebnog poreza na električnu energiju od 0.5 EUR/m Wh.

sobno kao i prema drugim, odnosno kako taj sustav ne bi bio prepreka što slobodnijem kretanju kapitala, robe, usluga i ljudi.⁵⁵ Ukidanjem granica i uspostavom zajedničkog tržišta EU 1992. godine, te ostvarivanjem liberalizacije prometa i trgovine stvorena je potreba i za harmonizacijom propisa iz sfere oporezivanja energenata. Sukladno čl. 93. Ugovora o Europskoj zajednici, Vijeće ministara dužno je usvojiti mjere kojima bi se harmonizirali porezi na promet, trošarine i drugi oblici indirektnog oporezivanja – gdje je to nužno kako bi se osiguralo nesmetano funkcioniranje jedinstvenog tržišta. Veza između politike okoliša i oporezivanja energenata nalazi se u čl. 174. i 175. Maastrichtskog ugovora, gdje je u čl. 175. propisano da Zajednica odnosno Unija može poduzimati mjere, pa i one fiskalnoga karaktera, kako bi se ostvarili ciljevi zadani u čl. 174. – zaštita okoliša i zdravlja ljudi te promicanje pametne i racionalne uporabe prirodnih resursa. Na tom tragu je i Šesti Akcijski plan EU za zaštitu okoliša koji kao jedan od osnovnih ciljeva Unije postavlja promicanje i poticanje veće uporabe ekonomskih instrumenata, napose onih fiskalnog karaktera poput ekoloških poreza i poticaja, kako na nacionalnoj tako i na komunitarnoj razini.

Posebni porezi na energente tradicionalno se smatraju jednim od glavnih izvora državnih prihoda; međutim, njihova uloga u internalizaciji negativnih eksternalija možda je značajnija. Njima se ispravljaju krivi signali na tržištu jer se u konačnu cijenu proizvoda i usluga uključuje i trošak onečišćenja i ostali troškovi očuvanja okoliša. Osim osnovne funkcije internalizacije eksternih troškova korekcijom cijena, te primarne fiskalne, posebni porezi na energente imaju i odgojnu funkciju. Ona se ogleda u činjenici da oni prisiljavaju korisnike na efikasnije korištenje prirodnih resursa, te na korištenje adekvatnih supstituta. Međutim, poticajna uloga ovih poreza uvelike je ograničena ako je potražnja za proizvodom cjenovno neelastična.

Tijekom posljednjih 15 godina (1991. – 2006. godina) stope posebnog poreza na energente na razini 15 starih država članica EU znakovito su porasle i taj rast pokazatelj je uspješnije internalizacije eksternih troškova. Međutim, rast je posljedica i harmonizacije stope poreza izazvane usvajanjem Direktive 2003/96/EC. Naime, njome se proširuje obuhvat primjene minimalne stope poreza s mineralnih ulja koja su bila uređena direktivama 92/81/EEC i 92/82/EEC, na sve energentske proizvode uključujući ugljen, koks, prirodni plin, LPG – plin, plinsko ulje i električnu energiju. Većina država članica usvojila je i više stope posebnih poreza od onih predviđenih Direktivom, dok su neke države članice uvele i nove oblike poreza, poput poreza na ugljični dioksid (Estonija, Danska, Finska, Njemačka, Irska, Italija, Nizozemska, Poljska, Slovenija, Švedska, Velika Britanija i Norveška) te poreza na SO₂ koji nastaje prilikom izgaranja goriva (Belgija, Danska, Finska, Njemačka, Nizozemska, Švedska, Velika Britanija, Bugarska, Rumunjska i Norveška). U posljednje dvije godine primjećuje se trend porasta razine posebnih poreza na energente u starim državama članicama, ali i u novim, što je rezultat provođenja tranzicijskih aranžmana na koje se obvezala svaka nova članica. Sve to je u konačnici utjecalo na porast prosječne razine posebnih poreza na energente u proširenoj EU. Problem znatne neusklađenosti u novim državama članicama nastoji se prevladati omogućavanjem prijelaznih razdoblja, nakon čijeg se isteka stope moraju uskladiti s minimalno propisanim. Za energente to je dosta dugo razdoblje, u nekim slučajevima i do 2012. godine. Studija Europske komisije o utjecaju harmoniziranih stopa posebnih poreza na energente u proširenoj EU pokazuje da bi kombinacija veće stope poreza na energente,

55) JELČIĆ, B., JELČIĆ, B., Porezni sustav i porezna politika, Zagreb, Informator Zagreb, 1998., str. 93.

s jedne strane, i niže stope poreza na rad mogla u konačnici rezultirati dvostrukom ko-rišću – smanjenjem zagađenja i rastom stope zaposlenosti.

HARMONIZATION OF ENERGY TAXES IN EUROPEAN UNION AS A FISCAL WAY OF PROTECTING ENVIROMENT

By establishment of EU internal market in 1992 the need for harmonization of regulations concerning taxation of energy products became more significant. Appreciable differences in the national levels of energy taxation applied by Member states could prove detrimental to the proper functioning of the internal market. Energy taxes are considered as one of most generous state's income, but its role in internalization of negative externalities might be more valuable. By adding costs of protecting or polluting environment to final price of products or services, they correct bad signals from market.

After ten years of effort, EU has finally in 2003. adopted so called new energy directive. The new directive imposed minimum rates of taxation on electricity and energy products other than mineral oils, like coal, LPG-gas, coke and etc. Even though most of old Member states have adopted even higher taxes rates then those prescribed by directive, new Member states are facing increase of energy taxation rates and even introduction of some new taxes. To make implementation easier for those and some other Member states, directive has predicted many exemptions and reduction rates.