

## Данокот на додадена вредност во Република Македонија наспроти европскиот модел на нето потрошувачки данок на додадена вредност во светло на измените во законската регулатива во Република Македонија

проф. д-р Весна Пендовска\*  
проф. д-р Александра Максимовска\*\*  
доц. д-р Елена Нешовска-Косева\*\*\*

UDC: 336.226.322:340.137(497.7:4-672EY)

1.01 Изворна научна статија

### Вовед

Данокот на додадена вредност (ДДВ) се применува подолго од 16 години во нашата држава. Неговото воведување предизвикуваше бора реакции во стручната и пошироката јавност, изискуваше низа скапи технички подготовки, претставуваше предизвик за законодавците и наметна сосема нов начин на перцепција на даночните обврски кај обврзниците. Денес, сосема комотно може да заклучиме дека во 2000 година беше донесена правилна финансиска и политичка одлука во однос на неговото прифаќање во нашиот даночен систем.

*Зошто се вовеле ДДВ?* Постоеја политички, економски и фискални причини за имплементација на ДДВ. Пред сè, силните заложби за интеграција во Европската Унија, кои подразбираат и потреба за даночна хармонизација наметнаа што поскоро прифаќање на ДДВ-моделот за оданочување на потрошувачката, кој на ист начин се применува во сите држави членки. Понатаму, ДДВ дава одлични резултати во однос на принципите на општост, еластичност, неутралност и евиденција, а пак претставува извор за континуирано полнење на буџетските приходи.

Иако на прв поглед сложен, ДДВ е како германска машина: „оригинален во дејствувањето и начинот на функционирање“; со „јапонска прецизност“ и низа позитивни фискални ефекти; како по „француски рецепт“, не трпи зачини по желба затоа што се губи

вистинскиот вкус<sup>1</sup>. Всушност, воведовме систем за оданочување на прометот на добра и услуги, кој се смета за супериорен во даночното законодавство, но бара доследна примена на правилата за негово функционирање.

*Што ќе се случи со ДДВ?* Се работи за интегрален, сефазен, нето-данок на додадена вредност. Се оданочуваат сите производи и услуги, со една општа (или најмногу уште една повластена) даночна стапка, во сите фази низ кои поминува производот или услугата сè до крајниот потрошувач. Но, данокот ја товари само додадената (новосоздадена) вредност остварена во секоја фаза од производството, трговијата (вклучувајќи го и земјоделието), или нето-вредноста, што овозможува избегнување на кумулативни ефекти при оданочувањето.

Значајно за Република Македонија е што уште на почетокот, ДДВ се вовеле со почитување на сите директиви на Европската Унија, со што се овозможи непречено остварување на ефектите од овој нов даночен модел<sup>2</sup>. Во рамки на периодот од неколку години по воведувањето, беа вршени само минорни измени, од техничка природа.

Од даночно-правен аспект, најзначајно во системот на ДДВ е тоа што со него се овозможува:

- во предметот на оданочување да се опфатат сите производи и услуги, а сепак државата преку даночната политика да може да обезбеди одредени производи и услуги да се оданочат со мошне пониска (повластена) даночна стапка

\* Авторката е редовен професор на Правниот факултет „Јустинијан Први“, Универзитет „Св. Кирил и Методиј“ од Скопје.

\*\* Авторката е редовен професор на Правниот факултет „Јустинијан Први“, Универзитет „Св. Кирил и Методиј“ од Скопје.

\*\*\* Авторката е доцент на Правниот факултет „Јустинијан Први“, Универзитет „Св. Кирил и Методиј“ од Скопје.

<sup>1</sup> Максимовска, А., „Европскиот данок на додадена вредност во Република Македонија“, *Евродијалог* 5, НИП Студентски збор, Скопје 2003, стр. 59–60.

<sup>2</sup> Закон за данокот на додадена вредност, Сл. весник на РМ, бр. 44/99, 59/99, 86/99, 11/00, Уставен суд бр. 93/00, 8/01, 21/03, Уставен суд бр. 17/04, 19/04, 33/06, 45/06, 101/06, 114/07, 103/08, 114/09, 133/09, 95/10, 102/10, 24/11, 135/11, 155/12, 12/14, 112/14, 130/14, 15/15, 129/15, 225/2015 и 23/2016.

(прехранбени производи, лекови и медицински помагала, одредени услуги итн.);

- да се плаќа од сите економски субјекти (врс база на регистрација), со што се обезбедуваат еднакви услови на пазарот и се почитува даночниот принцип на неутралност. Обврзници се сите правни лица кои самостојно вршат стопанска дејност, независно од финансиските резултати. Физичките лица ретко се јавуваат како регистрирани обврзници, освен кога вршат земјоделска или шумарска дејност, а пак тогаш паушално се оданочуваат со ДДВ, со цел минимизирање на даночните трошоци;
- да се употребува методот на даночен кредит со цел прецизно пресметување на данокот, односно ДДВ пресметан во една фаза се намалува за ДДВ искажан во фактурите на обврзникот;
- крајниот потрошувач да е реално вистинскиот носител на даночниот товар, иако данокот го плаќа „под анестезија“, бидејќи е вклучен во крајната продажна цена;
- државата да го утврдува и менува прагот на регистрација (во моментот е 1.000.000 денари), со што малите претприемачи имаат можност да оптираат дали да бидат ДДВ-обврзници или да останат надвор од ДДВ-системот, при што имаат третман како крајни потрошувачи;
- даночните ослободувања да бидат стриктни и прецизни, класифицирајќи ги во ДДВ-ослободувања во земјата (здравствени и осигурителни услуги, таксени марки итн), и ослободувања при увозот.
- да се спречи даночната евазија преку цврсто поставени даночно-административни правила на евиденција и контрола од страна на државата, а пак истовремено да функционира самоконтролен механизам, преку кој даночните обврзници меѓусебно се проверуваат (претходниот обврзник го плаќа данокот искажан во фактурата).

Конечно, од фискален аспект, во компаративното даночно законодавство, ДДВ важи за најштедар данок кој обезбедува лавовски дел во севкупните даночни приходи. На пример, во Република Македонија повеќе од 60% од вкупно наплатените даночни приходи потекнуваат токму од ДДВ.<sup>3</sup>

## Накратко за измените на законската регулатива на ДДВ

*Зошто измени во Законот за ДДВ?* Во најголема мера, македонскиот законодавец, низ досегашната примена на ДДВ, ги почитуваше основните принципи воспоставени со шестата ДДВ-директива на ЕУ, која се смета како *raison d'être* за ДДВ во секоја од државите членки<sup>4</sup>. Токму затоа, секое отстапување од ЕУ ДДВ-директивите треба да се врши со голема доза на внимателност, бидејќи би можело да се предизвикаат нарушувања во механизмот на ДДВ-системот, односно би можело да се јават негативни правни последици со кои се доведуваат во прашање позитивните ефекти од данокот на додадена вредност за стопанството и државата. На пример, наместо една основна ДДВ-даночна стапка, доколку би се вовеле повеќе даночни стапки за различни стоки и услуги (како што беше во претходниот систем на данок на промет на производи и услуги), се губи смислата на ДДВ-принципот на неутралност во оданочувањето. Или пак, доколку се изземат одредени стопански дејности од предметот на оданочување (на пример земјоделието, како што тоа се обиде да го стори Франција), се доведува во прашање можноста за учество на државата во ДДВ-системот на ЕУ. Затоа, секоја држава членка на ЕУ, вклучително и државите кои стремат кон Унијата, треба да ги имаат предвид сите *pros and cons* при секоја законска измена. Истовремено, евентуалните законски измени на ДДВ треба да бидат проследени со адекватни образложенија од законодавецот, за целта и оправданоста на истите.

*Позначајни измени во законската регулатива за ДДВ во Република Македонија.* Од првичната законска верзија пред 16 години, до денес, македонскиот законодавец има усвоено 25 измени и дополнувања на Законот за данокот на додадена вредност, а донесени се и две одлуки на Уставниот суд на РМ<sup>5</sup>. Претежно измените се вршени во доменот на даночните стапки, даночните ослободувања и административните правила. На пример, во 2003 г. беше променета (намалена) даночната стапка од 19% на 18%<sup>6</sup>, со што се намали товарот врз крајниот потрошувач, а познато е дека колку е понизок стандардот на населението, толку повеќе се чувствува позитивен ефект при намалување на општата стапка на ДДВ; се изврши промена на листата на производи и услуги кои потпаднаа под

<sup>4</sup> VI VAT Directive, 77/388 EEC.

<sup>5</sup> Измените на Законот за данок на додадена вредност се објавени во Службен весник на РМ бр: 59/99, 86/99, 11/00, Уставен суд бр. 93/00, 8/01, 21/03, Уставен суд бр. 17/04, 19/04, 33/06, 45/06, 101/06, 114/07, 103/08, 114/09, 133/09, 95/10, 102/10, 24/11, 135/11, 155/12, 12/14, 112/14, 130/14, 15/15, 129/15, 225/2015 и 23/2016.

<sup>6</sup> Службен весник на РМ, бр. 21/2003.

<sup>3</sup> Годишен извештај за работата на Управата за јавни приходи на РМ во 2013, 2014 и 2015 година.

режимот на повластена даночна стапка од 5%, со што се воведува промена во социјалната и економската политика за лекови, техничка опрема, одредени услуги на слободните професии итн.<sup>7</sup>; се изврши повеќекратна промена на прагот на регистрација за ДДВ-цели (од 1.300.000 се зголеми на 2.000.000, а сега е 1000.000 денари)<sup>8</sup>; се воведува посебен оддел за големи ДДВ-обврзници во Управата за јавни приходи<sup>9</sup>; се променија календарските периоди за пријава на ДДВ, од годишен, на месечен и тримесечен период, со што доследно се следеа препораките за хармонизација со законодавството на ЕУ во однос на ДДВ<sup>10</sup>. На пример, последно наведена промена е една од спецификите која се разликуваше најмногу меѓу државите во системот на ДДВ, бидејќи времетраењето на даночниот период (пресметковен период) е всушност периодот во кој обврзникот има уплатено данок, а чека поврат на ДДВ, па реално колку е овој период подолг, толку подолго стопанството бескапатно ја кредитира државата.

Генерално, може да заклучиме дека наведените измени и дополнувања ниту ја нарушија суштината, ниту пак ја оддалечија Република Македонија од ЕУ ДДВ-регулативата, туку повеќе беа во функција на мерки како дел од севкупната економска политика, а и како следење на тековните измени во ЕУ ДДВ-законодавството<sup>11</sup>.

### Правни дилеми и анализа на законските измени од 2014 г. во однос на оданочување со ДДВ на приходите од закупнина на физичките лица

Во 2014 г., без стручни расправи и најави во јавноста, беше воведена една значајна измена на законската регулатива за ДДВ, која стапи во сила од јануари 2015 г. Измената сè уште предизвикува правни дилеми меѓу познавачите на даночното право. Посебно засегна одреден круг физички лица кои одеднаш неочекувано се јавија како нови ДДВ обврзници. Иако не станува збор за поголема група нови даночни обврзници, сепак

се работи за законска измена со која се доведуваат во прашање клучните принципи на оданочување со данокот на додадена вредност, а се поставуваат и прашања во поглед на почитување на други, општи даночни принципи.

*Намалување на прагови на регистрација или нешто повеќе?* Измените и дополнувањата на Законот за ДДВ од септември 2014 година (Сл. весник на РМ, бр.130/2014), со кои се намали задолжителниот праг за ДДВ-регистрација од 2.000.000 денари на 1.000.000 денари, не би претставувале голема промена, доколку се работеше само за промена на прагот за регистрација. Најпогодени од оваа измена се занаетчиите и ситните трговци поединци чиј промет во годината надминува вкупен износ од 1.000.000 денари. Нивните приходи претходно се оданочуваа само паушално со персоналниот данок од доход<sup>12</sup>. Во даночно-правна смисла на ДДВ, имаа третман на крајни потрошувачи. Но, со законската измена за праг на регистрација се опфатија и граѓани, физички лица, кои по основ на закупнина во 2014 година оствариле над 1 милион денари, и е потребно да се регистрираат како ДДВ-даночни обврзници<sup>13</sup>.

Се работи за посуштинска измена на ДДВ-системот на оданочување, бидејќи не станува збор само за промена на прагот на регистрација, туку за промена со која се задира во предметот на оданочување на ДДВ. Во оваа смисла, потребно е да се подвлечат неколку клучни одредби од Законот. Најнапред, предметот на оданочување со данокот на додадена вредност е уреден со член 2, при што: „Предмет на оданочување со данокот на додадена вредност е:

- (1) Прометот на добра и услуги кој се врши со надоместок во земјата од страна на даночниот обврзник во рамките на неговата стопанска дејност и
- (2) Увозот на добра.”

Од овде, јасна е интенцијата на законодавецот со данокот на додадена вредност, односно, целта на оданочување е прометот на добра и услуги, и тоа во смисла на вршење стопанска дејност. Понатаму во Законот, во членовите 3, 4, 6, 7 и 8, е прецизирано што се подразбира како промет на добра и услуги, при што никаде приходите од закупнина не се наведени како промет со услуги. Но, законодавецот иако во првич-

<sup>7</sup> Службен весник на РМ, бр. 135/2011 и бр. 155/2012.

<sup>8</sup> Службен весник на РМ, бр. 102/2010 и бр. 130/2014.

<sup>9</sup> Закон за изменување и дополнување на Законот за Управата за јавни приходи, Службен весник на РМ, бр. 81/2008.

<sup>10</sup> Закон за изменување и дополнување на Законот за данокот на додадена вредност, Службен весник на РМ, бр. 12/2014.

<sup>11</sup> 6th Council Directive 77/388/EEC, 8th Council Directive 79/1072/EEC, 13th Council Directive 86/560/EEC, Council Directive 2006/112/EC, Council Directive 2006/138/EC, Council Directive 2007/75/EC, Council Directive 2008/9/EC, Council Directive 2008/11/EC, Council Directive 2009/47/EC, Council Directive 2009/69/EC, Council Directive 2009/162/EC, Council Directive 2010/23/EC, Council Directive 2010/45/EC, Council Directive 2010/88/EC, Council Directive 2013/42/EC, Council Directive 2013/43/EC, Council Directive 2013/61/EC.

<sup>12</sup> Види во: чл.28 и чл.32а од Законот за персонален данок на доход, Закон за персоналниот данок на доход, Службен весник на РМ, бр. 80/93, 3/94 – исправка, 70/94, 71/96, 28/97, 8/01, 50/01, 52/01 и исправка, 2/02, 44/02, 96/04, 120/05, 52/06, 139/06, 6/07 – исправка, 160/07, 159/08, 20/09, 139/09, 171/2010, 135/2011, 166/2012, 187/2013, 13/2014, 116/2015, 129/2015, 199/2015 и 23/2016.

<sup>13</sup> Службен весник на РМ, бр. 130/2014.

ните членови прецизно дефинира (како на пример во член 3) што е промет на добра, при што таксативно набројува што сè припаѓа на оваа категорија, тој во член 6 врши поекстензивно утврдување на категоријата услуги чиј промет се смета за предмет на оданочување, при што во став 1 вели: „Промет на услуги во смисла на овој закон е секоја дејност која не е промет на добра во смисла на член 3“. На овој начин се поставува една широка платформа, каде огромен број услуги може да се смета дека припаѓаат под чадорот на **промет** кој се смета за предмет на оданочување со ДДВ. Сметаме дека се работи за мошне широк опфат на услуги во смисла на идно лесно подведување на услуги во предметот на оданочување со ДДВ, кои инаку вообичаено не се оданочиви со овој даночен облик во компаративното законодавство согласно ЕУ-директивите.

Во однос на прашањето за **даночни обврзници**, исто така се врши значајна измена. Со измената на Законот за данок на додадена вредност од септември 2014 година<sup>14</sup>, всушност, се проширува кругот на даночните обврзници на ДДВ, односно на досегашните (претежно) правни лица кои вршат промет на добра и услуги, како и мал круг физички лица кои вршат стопанска дејност, се приклучуваат и физичките лица кои остваруваат приходи од закупнина над 1.000.000 денари. Имено, во член 9 од Законот е определено кои лица се сметаат за ДДВ-обврзници: „Даночен обврзник е лице кое трајно или повремено самостојно врши стопанска дејност, независно од целите и резултатите од оваа дејност“. Понатаму, законодавецот определува дека даночните обврзници можат да бидат правни и физички лица како и здружување на лица. Значи, даночен обврзник е секој самостојно активен економски субјект кој постојано или повремено врши исполнување на одредени стопански дејности за кои остварува надомест.

*Обврски за новиите даночни обврзници на ДДВ.* Практично, како последица од измената, новорегистрираните даночни обврзници за целите на ДДВ, физичките лица закуподавци ќе имаат обврска да издаваат фактура со пресметан ДДВ по општата даночна стапка од 18% и да го пријавуваат и плаќаат данокот на додадена вредност, но истовремено ќе имаат право на одбивка на претходен данок со исполнување на условите согласно членовите 33, 34 и 35 од Законот за данокот на додадена вредност<sup>15</sup>. Исто така, даночниот обврзник (закупецот) на деловниот простор доколку е регистриран за целите на ДДВ, ќе има право на одбивка на претходниот данок за влезните фактури добиени од физичкото лице – ДДВ-обврзник со исполнување на

условите согласно членовите 33, 34 и 35 од Законот. Од ова може да заклучиме дека со измените на Законот, физичките и правните лица регистрирани за целите на ДДВ не се разликуваат во поглед на правата кои произлегуваат од даночно-правниот однос, а особено не се разликуваат во обемот на обврски кои им се наметнуваат, како на пример администрирањето и пресметувањето. Во истиот правец на размислување е и мислењето од Управата за јавни приходи на РМ, каде е наведено дека: „физичко и правно лице регистрирано за целите на ДДВ ги имаат истите права и обврски согласно Законот за ДДВ“.<sup>16</sup>

*Зошто законодавецот ја воведо оваа измена?* Да појдеме со претпоставка дека основната идеја на ова законско решение била првенствено фискална. Тоа значи дека законодавецот сметал дека лицата кои остваруваат приходи над 1.000.000 денари само од закупнина треба да се оданочат дополнително, бидејќи се работи за поголем износ на приходи кои ги остварува едно физичко лице, од само еден вид извор на приходи. Може да се претпостави дека доколку некое физичко лице остварува приходи кои се над 1.000.000 денари, всушност тоа лице иако претходно не било *de jure* регистрирано како претприемач или вршител на стопанска дејност, сепак *de facto* приходите што ги остварува само по основ на закупнина се високи и може да одговараат на приходите на регистриран мал трговец поединец. Во овој домен, се согласуваме дека постои економска логика за потреба од поинаков даночен третман на лица кои остваруваат високи приходи од закупнина.

Понатаму, мошне важно е што законодавецот врши дистинкција на физички лица кои остваруваат приходи од закупнина на објекти кои служат за живеење, од оние за вршење деловна активност. Имено, во член 23, точка 2 од Законот, е определено дека: „изнајмувањето на станбени објекти и станови, доколку истите се користат за станбени цели, ослободени се од обврската за плаќање на ДДВ без право на одбивка на влезниот ДДВ“. Ова значи дека физички лица кои изнајмуваат станови за станбени цели немаат обврска да се регистрираат за целите на ДДВ. Даночното ослободување, пак, **не важи** за изнајмување на станбени простории и простории за ноќевање од страна на хотели, гостилници, пансионери и слични институции заради привремено сместување на трети лица. Со други зборови, во овој момент со ДДВ-режимот за приходи од закупнина се опфатени единствено физичките лица кои остваруваат приходи од издавање на имот на правни лица. Поради притисоци и голем број правни недоумици, Управата за јавни приходи

<sup>14</sup> Ибид.

<sup>15</sup> Со овие одредби поблиску се уредуваат прашањата за поврат на претходно уплатен данок.

<sup>16</sup> Мислење на УЈП, објавено на веб-страницата (www.ujp.gov.mk), последен пат посетена на 20.10.2016 г.

на Република Македонија има објавено мислење на својата веб-страница, каде вели дека: „...издавањето под закуп на деловни објекти претставува дејност која според својата содржина е стопанска и оданочива, и регистрацијата за ДДВ треба да се изврши согласно условите пропишани во членот 51 од Законот за данокот на додадена вредност“. Познато е дека мислењето не претставува извор на правото, а ова толкување всушност по содржината ги доведува во колизија член 23 и член 51 со членовите во членовите 3, 4, 7 и 8, со кои претходно е уредено што се смета за прометот на добра, при што, веќе наведовме за можноста која сепак ја остава член 6 став 1, каде иако приходите од закупнина не се наведени, а сепак широкото поимање на промет со услуги тоа го овозможува.

*Последици од законскиите измени во 2014 година.* Откако е воведена измената на прагот на регистрација за ДДВ, во 2014 година, со почеток на примена во 2015, дојде до забележителни правни и фискални последици.

Лицата кои претходно вршеле издавање на објекти и остварувале закупнина, плаќале персонален данок од доход, а сега се задолжени да се регистрираат и како ДДВ-обврзници, доколку приходите од закупнина надминале 1.000.000 денари, односно да уплатат дополнително нов данок на остварените приходи.

Во стручната јавност, како и помеѓу новите даночни обврзници се поставија неколку правни и практични дилеми.

Прво, прашањето за *оданочување на приходите од закупнина со два даночни облици*. Во Република Македонија, уште откако е извршена даночната реформа во 1994 година, во однос на оданочување на приходите од закупнина, кога станува збор за физички лица како закуподавци, се применуваше единствено персоналниот данок на доход<sup>17</sup>. Согласно овој данок, сите приходи по сите основи на физичкото лице се пријавуваат во годишната даночна пријава, збирно. Во текот на целата година, физичките лица вршат аконтациско плаќање на персонален данок на доход, а по истекот на фискалната година вршат пријавување на сите приходи по сите основи, во годишна даночна пријава. Тоа значи дека обврзникот на персоналниот данок на доход е оданочен за приходите од плата, надоместоци, пензија, приходи од игри на среќа и приходи од имот и имотни права, каде припаѓаат приходите од закупнина. Даночната стапка, со воведувањето на

рамниот данок изнесува 10%, без оглед на висината на вкупните приходи на годишно ниво.

Со измената на Законот за ДДВ од септември 2014 година доаѓаме до дилема, па затоа овде го поставуваме прашањето во даночно-правна смисла, дали доколку се почитуваат и двата закони, односно се врши примена на Законот за персонален данок на доход и на Законот за данок на додадена вредност, ќе дојдеме во ситуација едно физичко лице да биде два пати оданочено за ист приход? Првиот пат, физичкото лице ги пријавува приходите од закупнина како приход кој се оданочува со персонален данок од доход со даночна стапка од 10%, аконтациски, а потоа ако физичкото лице утврди дека приходите од закупнина надминуваат 1.000.000 денари, треба да се регистрира како ДДВ-обврзник и да биде оданочено со ДДВ-даночна стапка од 18%.

Во даночното право, ваква ситуација се нарекува кумулирање на даноци. За да дојде до кумулирање на даноците, потребни се неколку правни претпоставки: да се работи за ист даночен обврзник, ист даночен објект и ист временски период, а пак да се оптовари со различни даночни облици<sup>18</sup>. Практично, во случајов имаме: ист даночен обврзник – физичкото лице закуподавец; ист даночен објект – приходот од закупнина; ист временски период, односно даночниот период за ДДВ е пократок и се совпаѓа со фискалната пресметковна година кај персоналниот данок на доход; два различни даночни облици во едно исто законодавство. Во практиката честопати доаѓа до ситуации на меѓународно кумулирање на даноци, но во нашиов случај се работи за *par excellence* национално кумулирање на даноци. На ваков начин, вкупниот даночен долг на еден ист даночен обврзник по основ на еден ист вид на приход (закупнина) изнесува дури 28%, што претставува значително даночно оптоварување на македонските граѓани кои издаваат недвижен имот на правни лица, *vis a vi* лицата кои издаваат недвижен имот за станбени цели и нивен различен даночен третман.

Второ, настанува ситуација во која доаѓа до *косење* на одредбите од законската измена од 2014 година *со некои од основните принципи на оданочувањето*, како што се јасност, прецизност и одреденост, правна сигурност итн. Во однос на јасноста, уште на почетокот се судираме со неопределеноста на поимите со кои се користи законодавецот, во однос на предметот на оданочување со ДДВ. Иако во воведните членови од Законот таксативно и недвосмислено се наведени даночните елементи, а тоа се предмет на оданочу-

<sup>17</sup> Закон за персоналниот данок на доход, Службен весник на РМ, бр. 80/93, 3/94 – исправка, 70/94, 71/96, 28/97, 8/01, 50/01, 52/01 и исправка, 2/02, 44/02, 96/04, 120/05, 52/06, 139/06, 6/07 – исправка, 160/07, 159/08, 20/09, 139/09, 171/2010, 135/2011, 166/2012, 187/2013, 13/2014, 116/2015, 129/2015, 199/2015 и 23/2016.

<sup>18</sup> Пендовска, Весна, Максимовска, Александра, Мангова-Поњавиќ, Кики, *Финансово право*, Македонска ризница, 2010, стр. 248-249.

вање и даночен обврзник, измените на Законот предизвикаа да дојде до висок степен на апстракција и генерализација во формулирањето на дејноста која се оданочува со ДДВ и лицата даночни обврзници. Практично, законскиот текст може различно да се разбере и се наметнува потребата за утврдување на вистинската смисла на целата даночна норма. Со тоа се нарушува и принципот на прецизност и одреденост на даночно-правните норми.

Трето, се отвора можност за *бела даночна евазија*. Конкретно, начинот на кои се утврдени овие нови правила може да наведат до лесно изигрување на целта на законодавецот, при што е очекувано и можно лицата да прибегнуваат кон промени во носителот на сопственоста на објектот кој се издава, и ќе станат сопственици, со што фиктивно ќе ги намалат (распределат) приходите кои ги остваруваат од закупнина. На пример, физичко лице закуподавец кое сè уште не е регистрирано за ДДВ-обврзник, доколку увиди дека приходите од закупнина ќе надминат 1.000.000 денари, ќе стане сопственик на објектот со друго лице, односно ќе ги сподели приходите од закупнината со сопственикот (претпоставка е да биде некој близок член од семејството). Се разбира ова ќе биде т.н. бела даночна евазија, бидејќи ова дејство не е забрането, а познато е дека законодавецот во Република Македонија никаде не го третира поимот на приходи на семејство како единствен даночен обврзник. Имено, во Законот за даночна постапка<sup>19</sup>, во член 4 точка 9, како даночен обврзник се дефинира: „лицето кое должи данок, гарантира за данок, треба да плати или наплати данок за сметка на трето лице, треба да поднесе даночна пријава и/или даночно објаснување, мора да води книги или записи, или мора да исполни други обврски коишто се наложени со даночните закони“. Понатаму, во точка 13, „припадници на исто семејство на даночниот обврзник се сметаат лицата само ако припаѓаат во еден од следните меѓусебни односи: брачен другар, роднини по права линија (син, ќерка), браќа и сестри и нивни деца и сопружници, браќа и сестри на родители, хранител и посвоител, дури и кога врската веќе не постои“. Но, оваа одредба во Законот за даночна постапка е во функција на ситуациите кога доаѓа до неисполнување или пак неможност за исполнување на даночниот долг (на пример при смрт, развод), при што еден од припадниците на семејството на даночниот обврзник ќе биде задолжен (на пример по спроведувањето на оставинската постапка), да го намира даночниот долг. Меѓутоа, во нашиот претходно наведен пример, закуподавците на недвижен имот чија закупнина би можела да е предмет на оданочување со

ДДВ (и да наметне регистрација за ДДВ), всушност ќе извршат плаќање на персоналниот данок на доход за дел од својата закупнина (согласно сопственоста), а нема воопшто да се регистрираат како даночни обврзници за ДДВ, бидејќи Законот за ДДВ не го третира семејството како лице даночен должник. Простор за правење на исклучок од ова правило, евентуално би можело да биде доколку даночниот орган, согласно член 9-а став 2 од Законот за ДДВ, „...“ утврди постоење на одредена сопственичка, организациска или управувачка поврзаност, меѓу одделни лица, кои се посебни ДДВ-обврзници, со решение ќе им наложи да се регистрираат како еден даночен обврзник, доколку кај овие лица утврди нарушување на даночните принципи.....“. Сепак, не сметаме дека може да се најде даночен основ да се спречи белата евазија, бидејќи според ова, даночниот орган ќе треба да утврди ситуација во која имаме претходно веќе регистрирани даночни обврзници на ДДВ, па да бара нивно пререгистравање како еден нов даночен обврзник, а не се однесува на лица кои се во роднинска врска, но не се претходно регистрирани за ДДВ согласно измената на Законот за ДДВ, член 51.

Четврто, се создава *правна несиѓурност* во даночно-правна смисла. Сметаме дека со измените од 2014 година се јавија недоречености, особено што се јави недоволна информираност на физичките лица закуподавци. Закуподавците во моментот на формирање на цената, односно висината на закупнината, не биле, ниту пак можеле да бидат запознаени со измените со кои ќе треба да се регистрираат за ДДВ-обврзници и да им се оптоварат приходите од закупнина со дополнителни 18%.

Петто, измените на Законот имаат *ретроактивно важење*, што е недозволно и крајно неафирмативно во даночната област. Се работи за повратното дејство на законската одредба од чл. 51 став 1, според која: „Сите даночни обврзници, чиј вкупен промет во изминатата календарска година надминал износ од 1.000.000 денари или чиј вкупен промет се предвидува на почетокот од вршењето на стопанската дејност дека ќе го надмине износот или во текот на годината го надмине износот, обврзани се за регистрација за данокот на додадена вредност“. Оваа одредба е во спротивност со чл. 52 став 4 од Уставот на Република Македонија со кој се забранува ретроактивно дејство на законите и другите прописи, освен по исклучок, во случаи кога тоа е поповолно за граѓаните<sup>20</sup>. Значи, законското решение од 2014 година е крајно неповолно за даночните обврзници. Во оваа ситуација се поставува прашањето за уставно загарантираната правна сигурност на

<sup>19</sup> Закон за даночна постапка, Службен весник на РМ, бр. 13/06, 90/07.

<sup>20</sup> Устав на Република Македонија, Службен весник на РМ, бр. 52/1991.

граѓаните доколку законодавецот со усвојување на законски решенија наметнува ретроактивни обврски на штета на правниот субјект. Токму од оваа причина, до Уставниот суд на Република Македонија во април 2016 година е поднесена иницијатива за поведување постапка за оценка на уставноста на чл. 10 од Законот за изменување и дополнување на Законот за ДДВ, Сл. весник на РМ, бр. 130/2014.

Шесто, со измената се зголемуваат *проширувањето* на ДДВ. Обврската за задолжителна пресметка на ДДВ ќе ја зголеми цената на закупнината, но примателот на прометот кој е ДДВ-обврзник има право да го одбие влезното ДДВ од својата даночна обврска. За жал некои субјекти немаат право на одбивка на влезно ДДВ и тоа ќе ја зголеми нивната влезна цена. Физичките лица закуподавци ќе пресметуваат ДДВ на закупнината зголемена за персоналниот данок на доход. На пример, закуподавецот остварил приход на име на закупнина во износ од 10.000 денари, а персоналниот данок на доход од 10% на износот од закупнината или 1.000 денари ги платил закупаецот. УП пресметува 18% ДДВ на бруто-износот од 11.000 денари, а не само на приходот од 10.000 денари што го остварил даночниот обврзник закуподавец.

#### **Компаративен преглед на законските решенија и усогласеност со ДДВ-директивата**

За разлика од Република Македонија, каде што законодавецот се одлучил за проширување на опфатот на даночни обврзници подведувајќи ги и граѓаните, занаетчиите и малите трговци поединци под категоријата ДДВ-обврзници, во регионот е поинаку. На пример во Србија и Хрватска законодавците се имаат определено за дијаметрално спротивно законско решение. Согласно даночната регулатива во овие две држави се предвидува поедноставен ДДВ-даночен режим за мали и средни претпријатија кои во текот на календарскиот период нема да го остварат законски предвидениот промет и истите се ослободени од обврската да се регистрираат за цели на ДДВ. Всушност, токму ова решение е во согласност и со VAT-директивата на ЕУ од 2006 година<sup>21</sup>.

Со стапување на сила на Законот за измени и дополнување на Законот за ДДВ од 2014 година, македонските даночни обврзници се ставени во понеповолна положба од даночните обврзници од регионот, а воедно се оддалечуваме и од даночното законодавство на ЕУ наспроти континуираните напори за даночна хармонизација, токму во подрачјето на прометот со

добра и услуги. Сепак, во Извештајот за напредокот на РМ од 2015 година, Европската комисија единствено дава мислење по однос на техничките правила за администрирање на данокот за додадена вредност. Најверојатно, Комисијата не врши притисок и подетални забелешки бидејќи Република Македонија сè уште не е држава членка.

#### **Заклучни согледувања**

Претходно елаборираните ставови за недоследности во законските формулации, правната анализа на изменетите одредби како и изнесените дилеми во однос на правните последици во практиката, поткрепени со компаративниот преглед, ни даваат за право да сметаме дека законската измена на ДДВ од септември 2014 година не е изведена на правилен начин.

Доколку интенцијата на законодавецот била само од фискални побуди, односно зголемување на ДДВ-приходите во буџетот на Република Македонија, тогаш статистичките податоци до кои дојдовме за изминатите три години, не ја поткрепуваат оваа цел. Односно, јасно е дека поголемиот опфат на обврзници и намалениот праг на регистрација би требало да доведе до поголем износ на даночни приходи во Буџетот, но, во 2015 година е забележан пад од речиси 5% во однос на претходната година.<sup>22</sup>

Сметаме дека, за обезбедување на дополнителен износ на даночни приходи, пооправдано е да се следат современите даночни трендови од регионот и од државите членки на Европската Унија. На пример, познато е дека доколку се зголеми ДДВ-општата даночна стапка, ќе се предизвика покачување на цените во потрошувачката, а тоа најмногу ќе ги погоди посиромашните слоеви, додека пак оние кои остваруваат високи приходи од закупнина, нема да бидат многу дополнително погодени, што значи дека ДДВ не е погоден данок со кој ќе се врши дистинкција за дополнително оданочување на група граѓани кои остваруваат повисоки приходи. Значи, не би требало решението да се бара во нова ДДВ-стапка. Понатаму, ако законодавецот инсистира на задржување на рамниот данок во даночниот систем на Република Македонија и правилото за единствената даночна стапка за сите видови приходи на физичките лица, тогаш не може да се надеваме ниту на опција за воведување прогресивна даночна стапка со која би се опфатиле драстично поголемите вкупни приходи на одредени физички лица. За волја на вистината, не е многу голем бројот на физички лица кои остваруваат приходи од закупнина над 1.000.000 денари, па затоа нивното дополнително оданочување според нас би

<sup>21</sup> Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, Official Journal of the European Union L 347, 11.12.2006.

<sup>22</sup> Годишен извештај на Управата за јавни приходи на РМ, оп.цит.

требало да се реши на посебен начин, односно со засебен даночен третман, а не со интервенција во веќе постоен и општо прифатен систем на ДДВ. Всушност, законодавецот не би требало да дозволи заради помалобројна група граѓани, кои остваруваат високи приходи (кои по суштина и онака се оданочуваат во системот на даноци од доход), да врши нарушување на веќе етаблираниот ДДВ-модел во Република Македонија кој во огромна мера претходно беше хармонизиран со сите ДДВ-директиви на ЕУ<sup>23</sup>. Значи, не е прифатливо во даночноправна смисла да се менува предметот на оданочување и видот на дејности кои се претходно цврсто одредени во толку многу општопознат даночен облик, само поради желба да се изврши дополнително оданочување на одредена помала група лица во правото. Дополнително, Комисија на ЕУ во континуитет ги посочува можните фискални или даночни мерки и измени во областа на индиректното оданочување, бидејќи со тоа ќе се подобри и оцената за РМ како умерено подготвена држава во даночната област.

Потребно е поинакво законско решение за оданочување на физичките лица кои остваруваат високи приходи од закупнини и зачувување на даночноправниот имиџ на Република Македонија во однос на веќе етаблираниот данок на додадена вредност.

### Библиографија

- Пендовска, Весна, *Даночно право*, Магор, Скопје, 2001.
- Пендовска, Весна, Максимовска, Александра, Мангова-Поњавиќ, Кики, *Финансово право*, Македонска ризница, 2010.
- Пендовска Весна, „Данокот на додадена вредност“, *Правник*, бр. 69, Скопје, 1998.
- Максимовска, А., „Европскиот данок на додадена вредност во Република Македонија“, *Евродијало* 5, НИП Студентски збор, Скопје, 2003.
- *Годишен извештај за работата на Управата за јавни приходи на РМ во 2013, 2014 и 2015 година*.
- Закон за данокот на додадена вредност, „Сл. весник на РМ“, бр. 44/99, 59/99, 86/99, 11/00, Уставен суд бр. 93/00, 8/01, 21/03, Уставен суд бр. 17/04, 19/04, 33/06, 45/06, 101/06, 114/07, 103/08, 114/09, 133/09, 95/10, 102/10, 24/11, 135/11, 155/12, 12/14, 112/14, 130/14, 15/15, 129/15, 225/2015 и 23/2016.
- Закон за персоналниот данок на доход, „Службен весник на РМ“, бр. 80/93, 3/94-исправка, 70/94, 71/96, 28/97, 8/01, 50/01, 52/01 и исправка, 2/02,

44/02, 96/04, 120/05, 52/06, 139/06, 6/07- исправка, 160/07, 159/08, 20/09, 139/09, 171/2010, 135/2011, 166/2012, 187/2013, 13/2014, 116/2015, 129/2015, 199/2015 и 23/2016.

- Закон за даночна постапка, „Службен весник на РМ“, бр. 13/06.; 90/07; 213/07; 88/08; 159/08; 105/09; 145/10; 171/10; 53/11; 39/12; 84/12; 187/13; 15/15; 97/15; 129/15; 154/15; 23/2016.
- Закон o porezu na dodatu vrednost, „Službeni glasnik RS“, br. 84/04, 86/04 – исправка, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14 – dr. zakon, 142/14, 83/15.
- Закон o porezu na dodanu vrijednost, „Narodne novine“, br. 73/13, 148/13, 143/14; Rješenje USRH 99/13, 153/13
- Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, *Official Journal of the European Union* L 347, 11.12.2006
- European Commission, 2015. *The Former Yugoslav Republic of Macedonia 2015 Progress Report*. Commission Staff Working Paper. Brussels: European Commission.

Prof. Dr. Vesna Pendovska

Prof. Dr. Aleksandra Maksimovska

Doz. Dr. Elena Neshovska Kjoseva

### **Die Mehrwertsteuer in Mazedonien nach den jüngsten Gesetzesänderungen im Vergleich zum europäischen Modell einer Netto-Allphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug** (Zusammenfassung)

Der Beitrag berichtet eingangs davon, dass die Mehrwertsteuer in Mazedonien im Jahre 2000 eingeführt wurde. Hervorgehoben wird, dass der mazedonische Gesetzgeber ursprünglich die Grundprinzipien der sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie der EU respektierte. Die nachfolgende Änderungen und Ergänzungen dienten lediglich der Anpassung an die laufenden Änderungen in der EU-Mehrwertsteuergesetzgebung. Im Gegensatz dazu hat nach Meinung der Autoren die im September 2014 erfolgte Gesetzesänderung die wesentlichen Prinzipien der europäischen Mehrwertsteuer in Frage gestellt.

**Schlüsselworte:** Verbrauchsteuer, Mehrwertsteuer, EU-Mehrwertsteuerrichtlinien, natürliche Personen-Steuerpflichtige, Einkünfte aus Verpachtung.

<sup>23</sup> European Commission, 2015. *The Former Yugoslav Republic of Macedonia 2015 Progress Report*. Commission Staff Working Paper. Brussels: European Commission.