

Евалуација на даночно-процесните решенија од аспект на заштита на правата на даночните обврзници во Република Северна Македонија: состојби, проблеми и перспективи

Носител и издавач: Правен факултет „Јустинијан Први“ во Скопје

Автори: проф. д-р Весна Пендовска (раководител на проект)
проф. д-р Александра Максимовска Стојкова (член на проектен тим)
проф. д-р Јован Зафироски (член на проектен тим)
доц. д-р Елена Нешовска Ќосева (член на проектен тим)

Публикацијата е изработена во рамките на Научноистражувачкиот проект: **Евалуација на даночно-процесните решенија од аспект на заштита на правата на даночните обврзници во Република Северна Македонија: состојби, проблеми и перспективи**, финансиран од Универзитетот „Св.Кирил и Методиј“ во Скопје, врз основа на Одлуката за доделување средства за финансирање научноистражувачки проекти за 2018/19 година.

Воведни напомени

Историските документи, како Magna Carta Libertatum, Bill of Rights и Petition of Rights, ги поставија темелите на барањето за воспоставување оданочување кое ќе биде во согласност со начелото на владеење на правото. Четири основни принципи на оданочувањето се олицетворение на ваквата синергија, и тоа: (1) воведување данок единствено со закон; (2) непристрасност при оданочувањето; (3) наплатените даночни приходи да се користат за задоволување единствено на законски јавни цели и интереси, и (4) принципите, кои се однесуваат на оданочувањето, се остваруваат од независни институции. Дополнително, овие принципи треба да бидат во согласност и со другите демократски постулати и норми кои го изразуваат и имплементираат во практика начелото на владеење на правото, како што се: принципите на законитост, еднаквост, праведност во оданочувањето, водење грижа за способноста за плаќање, забрана за ретроактивност и другите специфични принципи коишто се однесуваат на заштитата на правата на даночните обврзници.

Заштитата на правата на даночните обврзници во современото општество треба да се смета како еден од критериумите за владеење на правото и важен дел од заштитата на човековите права, дури и ако сегашните меѓународни и европски инструменти за заштита на човековите права не содржат специфични одредби за правата на даночните обврзници. Благосостојбата на една држава и онаа на нејзините граѓани се тесно поврзани со заемното почитување на правата, обврските и легитимните интереси на даночните обврзници. Очигледното присуство на владеење на правото не значи дека ова начело важи и за даночниот систем. Даночната администрација, утврдувањето и наплатата на даноците се едни од најсофистицираните улоги на државата и една од првите што лесно може да доживее колапс.

Во оваа насока, во современите демократски држави главен предуслов за успешно остварување на целите на даночната политика е постоењето на даночен систем кој е дизајниран на начин кој прокламира и гарантира почит, доверба и соработка меѓу даночните власти и даночните обврзници. Обезбедувањето на потребните јавни приходи, како *conditio sine qua non* за непречено функционирање на секоја современа држава и за исполнување на нејзините финансиски,

економски и социјални цели, во голема мера зависи од степенот на доброволно исполнување на обврската за плаќање данок од страна на даночните обврзници. Во оваа насока, покрај низата превентивни мерки, кои се преземаат од страна на даночните власти, клучно влијание имаат и степенот и начинот на кој една држава ги гарантира и заштитува правата на даночните обврзници коишто произлегуваат од конкретен даночноправен однос.

Неоспорен е фактот дека даночните обврзници ги прифаќаат и ги исполнуваат своите обврски во согласност со законски определените услови доколку се чувствуваат соодветно заштитени од дејствата на даночните власти како надлежни за утврдување и наплата на даноците и другите споредни јавно-правни давачки. Дополнително, потребно е да се воспостави баланс меѓу правата и обврските на самите даночни обврзници, од една страна, и меѓу правата и обврските на даночниот обврзник и даночната администрација, од друга страна. Долг временски период во даночноправната практика позицијата на даночните обврзници се сведувала единствено на обврски, но демократските вредности ја втемелија концепцијата за намалување на репресијата кон даночните обврзници и нивната потчинетост пред даночните органи и, најглавно, создадоа нова обврска за даночните власти, а тоа е *почитување и заштита на правата на даночниот обврзник*.

Во изминатите неколку години, на глобално ниво сè повеќе се потенцира значењето на ваквата рамнотежа на правата и обврските, а во насока на нејзиното постигнување, даночните администрации започнаа со промовирање на перцепција на даночниот обврзник како порамноправна страна во даночноправниот однос. Поконкретно, даночните власти во континуитет го напуштаат традиционалниот концепт на доминантност на државата при наплатата на даноците и другите фискални давачки и се придвижуваат кон клиентски однос со даночните обврзници.

Наспроти ваквите тенденции во компаративното даночно право и правото на Европската Унија, каде што се проширува спектарот на инструменти за што поефикасна заштита на правата на даночните обврзници, од 2008 година во Република Северна Македонија се бележи континуирано влошување на положбата на даночните обврзници во даночноправниот однос. Моменталната ситуација е резултат на две измени и дополнувања на Законот

за даночна постапка,¹ од 2008 год. и 2015 год., кога првин беше дерогирана постапката по приговор, а седум години подоцна, и постапката по жалба во даночната постапка. Се поставува прашањето *дали македонското даночно законодавство, на ваков начин, гарантира и обезбедува соодветна и ефикасна заштита на даночните обврзници* во услови кога важечкиот Закон за даночна постапка ја предвидува единствено тужбата како правен лек. Дополнително, во услови на промоција на професионална услуга и ефикасно работење на Управата за јавни приходи и градење на клиентски однос со даночните обврзници, со право се поставува прашањето: **Дали со можноста за заштита на правата единствено преку тужба не се влошува положбата на даночниот обврзник во Република Северна Македонија и дали на ваков начин не се скратуваат некои од другите негови права?**

Оттука, *главна цел* на овој проект, кој е прв и единствен научен проект изработен во оваа специфична област, беше да се утврди степенот на заштита која ја уживаат даночните обврзници во Република Северна Македонија во согласност со Законот за даночна постапка како основен извор на даночно-процесната материја, како и да се оценат правните механизми кои им се на располагање на даночните обврзници од аспект на нивна адекватност, ефикасност, конкурентност во споредба со начинот на заштита на даночните обврзници во соседните држави и, конечно, од аспект на нивната компатибилност со правото на Европската Унија како држава која низ годините ги потврдува свои силни заложби за рамноправно членство во Унијата.

Поконкретно, она што беше основна определба и тенденција за спроведување на едно вакво чувствително истражување, од аспект на даночните обврзници, беше поривот на проектниот тим како членови на академската заедница да дадат свој придонес преку овој проект кон: (а) подобрување на актуелната состојба и усогласување на македонското даночно законодавство со меѓународните даночни трендови во оваа сфера; (б) зголемување на степенот на информираност на даночните обврзници за правата кои ги имаат и начинот на кој можат да ги остварат тие права во даночната постапка, како и (в) отворање на идејата и разгледување

¹ Закон за изменување и дополнување на Законот за даночна постапка, Сл. весник на РМ, бр. 88/08 и Закон за изменување и дополнување на Законот за даночна постапка, Службен весник на РМ, бр. 154/15.

на можностите за инкорпорирање дополнителни инструменти за поефикасна заштита на правата на даночните обврзници, како што се институциите „даночен омбудсман“ или „национален даночен адвокат“, кои во изминатите неколку години сè почесто се среќаваат во компаративното даночно право, паралелно со стандардните правни лекови.

За успешно реализирање на целите на Проектот и изведување научно поткрепени и правно релевантни заклучоци, ќе биде дадена историска ретроспектива на даночно-процесните решенија за заштита на правата на даночните обврзници во Република Македонија и ќе биде извршена компаративна анализа на степенот и механизмите на заштитата на даночните обврзници во државите од регионот и државите членки на Европската Унија. Значителен простор во Проектот им дадовме и на даночните обврзници, како главна целна група на проектниот тим и крајни корисници на придобивките од ова научно истражување. Конкретно, беше изготвен и дистрибуиран прашалник за оцена на нивото на информираност на даночните обврзници за нивните права и за начинот на кој можат да обезбедат заштита од незаконско и арбитарно постапување на Управата за јавни приходи во текот на даночната постапка. Преку анализа на добиените одговори ќе може да се добие слика за начинот на кој македонските даночни обврзници ја перципираат работата на УЈП, како ја оценуваат својата положба во даночноправниот однос и колкав е степенот на нивна информираност за начините на кои можат да ги заштитат своите права во даночната постапка.

Како што веќе напомниме, ова е прв научен проект кој на ваков начин врши ревизија на даночно-процесните решенија во Република Северна Македонија од аспект на заштитата на правата на даночните обврзници. Очекуваме резултатите од овој проект да дадат научен и апликативен придонес. Од апликативен аспект, публикацијата, која е финалниот производ на овој проект и која ќе биде јавно достапна за бесплатно преземање од веб-страницата на Правниот факултет „Јустинијан Први“, Скопје, како носител на Проектот, ќе придонесе за подигнување на степенот на информираност на даночните обврзници за нивните права и за подобро разбирање на постапката за заштита на правата во постапката против Управата за јавни приходи. Од научен аспект, пак, се предлагаат новини за правните механизми и за моделите преку кои може да се подобри нивото на заштита на даночните обврзници во даночното право на Република Северна Македонија.

1. Даночна регулатива во Република Северна Македонија

Прв и единствен закон во Република Северна Македонија со кој се регулира даночно-процесната материја е Законот за даночната постапка,² кој стапи во сила на 9 февруари 2006 година, а се применува од 1 април 2006 година, дури 13 години по воведувањето на современиот македонски даночен систем. До моментот на спроведување на Проектот, односно, за периодот на примена од 12 години, овој Закон претрпе дури 17 измени и дополнувања, но во наш посебен интерес – а со оглед на главната цел на ова истражување – се измените и дополнувањата на Законот за даночна постапка³ од 2008 година. и 2015 година.

Донесувањето на Законот беше наметнато од повеќе причини, а пред сè, од потребата за елиминирање на постојните правни празнини во даночниот нормативен систем и за кодифицирање на даночните одредби расфрлени низ повеќе материјални даночни закони, како и од потребата за следење на современите меѓународни даночни нормативи. Ефикасната примена на новиот закон бараше претходно создавање соодветни предуслови во практиката, зголемување на стручното оспособување и техничко осовременување на даночната администрација која е примарен субјект во даночната постапка.

Законот за даночна постапка е процедурален закон бидејќи ги содржи одредбите со кои се уредува процедурално-правниот аспект на даночниот систем во Република Северна Македонија. Во однос на посебните даночни закони, овој закон го прифаќа начелото на нивна супсидијарна примена, а тоа значи примена само во однос на прашањата за кои не постои решение во Законот за даночна постапка, со што се нагласува неговата предност пред другите даночни закони. Супсидијарна примена има и на одредбите од Законот за општа управна постапка. Единствено ратификуваните меѓународни договори за оданочување (и договорите за избегнување на двојното оданочување) имаат предност пред Законот за даночна постапка и пред другите национални даночни закони.

² Закон за изменување и дополнување на Законот за даночна постапка, Сл. весник на РМ, бр. 88/08 и Закон за изменување и дополнување на Законот за даночна постапка, Сл. весник на РМ, бр. 154/15..

³ Закон за изменување и дополнување на Законот за даночна постапка, Сл. весник на РМ, бр. 88/08 и Закон за изменување и дополнување на Законот за даночна постапка, Службен весник на РМ, бр. 154/15..

Со овој Закон особено се уредуваат: општото даночно право, постапката на утврдување данок, постапката на контрола на данок, постапката на наплата на данок, правата и обврските на даночниот обврзник и други прашања од даночната постапка. Овој закон е единствена основа на општото даночно право и на даночната постапка.

Законот за даночна постапка се применува на даноците и на другите јавни приходи, како и на споредните даночни давачки кои ги управува Управата за јавни приходи. Овој Закон се применува и на други јавни давачки, доколку тие се доверени со закон да ги управува Управата за јавни приходи, како и на глобите и трошоците изречени во парничните, кривичните и управните постапки во корист на Република Северна Македонија.

2. Даночна постапка во Република Северна Македонија – права и обврски на Управата за јавни приходи и даночните обврзници

Даночноправен однос е однос кој во даночната постапка ги опфаќа правата и обврските на Управата за јавни приходи, од една страна, и оние на даночниот обврзник, од друга страна, при што особено се уредува исполнувањето на даночните обврски од страна на даночниот обврзник, како и правото на Управата за јавни приходи да бара исполнување на овие обврски.

Според Законот за даночна постапка (чл. 4, точка 9), даночен обврзник е оној којшто: 1) должи данок; 2) гарантира за данок; 3) треба да плати или наплати данок за сметка на трето лице; 4) треба да поднесе даночна пријава и/или даночно објаснување; 5) мора да води книги или записи, или 6) мора да исполнува други обврски коишто му се наложени со даночните закони.

Даночната постапка ја поведува УЈП по *службена должност* или *по барање* на даночниот обврзник. Постапката ја поведува УЈП со преземање соодветно дејство против даночен обврзник. Доколку, според закон, за поведување постапка е потребно барање од даночниот обврзник, постапката може да се поведе само ако е поднесено такво барање.

УЈП донесува *даночно решение* во: а) постапка на надворешна контрола; б) случај кога со закон е пропишано дека не се спроведува самооданочување (поднесување даночна пријава) и в) случај кога со закон е пропишано дека и покрај самооданочувањето, мора да се донесе даночно решение. Даночно решение мора да биде донесено и во случај кога даночниот обврзник е целосно или делумно ослободен од данок или кога неговото барање за утврдување данок е одбиено. Во случаите на самооданочување, даночно решение мора да се донесе доколку има отстапување од самооданочувањето на даночниот обврзник (на пример: неподнесување даночна пријава во рок или грешна пресметка на данокот во даночната пријава и сл.).

Даночното решение, како даночен-управен акт, мора да се донесе во писмена форма и мора да се означи како решение. Задолжителни елементи на даночното решение се:

1. назив на надлежната организациска единица на Управата за јавни приходи која го издала решението;
2. број на актот;
3. датум;
4. единствен даночен број;
5. име и/или назив и адреса на даночниот обврзник;
6. адреса на доставување на застапникот на даночниот обврзник (полномошник на даночниот обврзник, односно, законски застапник на даночниот обврзник);
7. вид на данокот;
8. период на оданочување;
9. основа за оданочување и за пресметување;
10. даночна стапка;
11. налог за плаќање;
12. рок за плаќање;
13. образложение;
14. правна поука;
15. потпис на овластеното лице и
16. печат на Управата за јавни приходи.

Исполнувањето на даночната обврска е должност на даночниот обврзник, додека плаќањето на даночниот долг е должност на даночниот должник. Законот за даночна постапка ги предвидува следниве начини на престанок на даночниот долг:

- *плаќање на даночниот долг* во готово или на друг начин на сметка и плаќање од страна на трети лица;
- *пребивање на даночни побарувања и даночни долгови на ист даночен обврзник* врз основа на даночен-управен акт донесен по поднесено барање од даночниот обврзник;
- *присилна наплата на даночен долг* и
- *застарување на даночен долг.*

Од даночноправниот однос произлегуваат права и обврски за двете страни, кои и во Република Северна Македонија сè уште не се ниту одблиску во рамнотежа, туку доминираат правата и овластувањата на македонскиот даночен орган. Така, според Законот за даночна постапка, Управата за јавни приходи ги врши работите кои се однесуваат на: 1) водење првостепена даночна постапка; 2) водење регистар на даночни обврзници и даночни акти и на евиденција; 3) откривање даночни казниви дела и нивни извршители; 4) водење првостепена прекршочна постапка и 5) други работи одредени со Законот за даночна постапка. УЈП одредува, според закон, кои дејства ќе се преземаат во постапката и во кој обем. УЈП е должна да го поучи даночниот обврзник во даночната постапка на неговите права и обврски.

Како активен субјект во даночноправниот однос, чија примарна надлежност е утврдување и наплата на даноците и другите споредни давачки определени со Закон, Управата за јавни приходи ги има следните права:

- контрола на книжењата и другите евидентирања заради утврдување факти;
- изведување и оцена на докази преку собирање информации од даночниот обврзник и други лица, одредување вештаци, прибавување исправи и списи, излегување на увид, како и проверка на веродостојноста на книжењата и другите евидентирања со примена на финансиско-сметководствена форензичарска анализа.

Иако обврските на даночните обврзници се основно и суштинско прашање за воспоставување на даночноправниот однос, во современите даночни системи се прават напори да се воспостави рамнотежата меѓу големите овластувања на даночните власти и соодветни обврски на даночните обврзници, од една страна, и правата кои им се дадени на обврзниците, од друга страна. Правата

на даночните обврзници, кои произлегуваат од даночноправниот однос, може да се класифицираат во две групи, и тоа:

- I. Права на даночните обврзници од гледна точка на управно-правни компоненти на даночноправниот однос, и тука се вбројуваат: правото да бидат информирани, правото на помош и давање аргументи, правото на правен лек, правото на тајност и доверливост, правото на приватност, правото на сигурност и правото на доследно применување на законските одредби.
- II. Поаѓајќи, пак, од имотната компонента на даночноправниот однос, во корпусот основни права на даночните обврзници влегуваат: правото на враќање на повеќе или грешно наплатен данок, правото на поврат на данокот кога тоа е определено со посебен даночен закон, правото на даночниот обврзник да користи повеќе или грешно наплатен данок за порамнување заостанати даночни побарувања од други основи, и правото на одредени бенефиции од даночни долгови.

Законот за даночна постапка ги пропишува следниве права на даночните обврзници кои УЈП треба да ги гарантира и почитува во постапката за утврдување и наплата на данокот:

- правото да одбие да даде информации битни за оданочување на даночниот обврзник;
- правото на одбивање на давање информации во случај на опасност за самооткривање;
- правото на продолжување на роковите за поднесување на даночната пријава;
- правото на враќање во поранешна состојба;
- правото на одложување на плаќање на даночниот долг;
- правото на тужба во постапката по правен лек.

Според меѓународните и европските трендови, во 2015 година, Управата за јавни приходи ја објави Повелбата за правата на даночните обврзници. Според оваа повелба, од секое право произлегува и обврска, па како обврски на даночниот обврзник се набројуваат:

- Искреност и чесност во меѓусебната соработка.
- Навремено доставување точни и целосни информации,

пријави, документи, известувања кои се потребни за утврдување на даночните обврски.

- Навремено плаќање на долгуваниот данок во пропишаните рокови, на начин пропишан со закон и овозможување увид во нив.
- Редовно известување за промените на назив, деловна или контакт адреса, правниот статус, жиро сметката и други податоци за даночниот обврзник.

Права, пак, кои се прокламираат со македонската Повелба за правата на даночните обврзници се:

- *Тајност и доверливост* – во согласност со Законот за заштита на личните податоци,⁴ сите информации од даночен карактер, кои се однесуваат на конкретен даночен обврзник, претставуваат „личен податок“ кој треба да биде заштитен. Во спротивно, откривањето на службената тајна претставува казнено дело. Управата за јавни приходи, како даночен орган, е должна да ја почитува приватноста на сите даночни обврзници, и тоа, преку избегнување претрес на станбените или деловните простории, како и преку одбивање на давање податоци и информации со коишто би се загрозиле безбедноста и приватноста на даночните обврзници. Неовластеното користење и објавување на информациите на даночните обврзници ги загрозува нивните права како даночни обврзници.

За да се постигне целосна заштита на личните и деловните податоци на даночните обврзници, надлежните службени лица се должни да ги чуваат како деловна тајна и да ги искористат единствено за целите на Управата за јавни приходи. Во Република Северна Македонија, според чл. 9, став 1 од Законот за даночна постапка, тука влегуваат: сите документи, информации, податоци или други факти за даночниот обврзник до кои дошле во даночна, прекршочна или судска постапка; податоци за пронајдоци или патенти, како и сите други податоци за технолошките постапки кои ги применува даночниот обврзник, и сите деловни тајни за трето лице со коишто е запознаено службеното лице.

⁴ Службен весник на Република Македонија“ бр. 7/2005, 103/2008, 124/10, 135/11, 43/14, 153/15 и 99/16.

Службените лица се должни да им дадат објаснување на даночните обврзници зошто бараат одредена информација од нив и како понатаму ќе биде искористена таа информација. Секој даночен обврзник има право на увид во даночните информации кои Управата за јавни приходи ги поседува за него, со поднесување барање до Управата за јавни приходи. Управата за јавни приходи, без претходна согласност од даночниот обврзник, може да објави на својата веб-страница листа на должници кои ѝ должат на државата парични износи по основ на: данок на додадена вредност, данок на добивка, персонален данок на доход, придонеси од задолжително социјално осигурување, акцизи и царини, и притоа да не ја повреди обврската за чување на деловна тајна. Доколку даночниот обврзник утврди дека му е повредено правото на тајност и доверливост на информациите во текот на даночната постапка од страна на Управата за јавни приходи, има право на судска заштита. Ако биде утврдено дека постои повреда на обврската за чување службена тајна, на даночниот обврзник ќе му биде надоместена претрпената штета, и судските трошоци ќе бидат намирени од буџетските средства.

- *Плаќање точен износ на данок* – даночните обврзници имаат право на плаќање точен износ на данокот. Тие треба да го платат само оној износ на данокот што го должат – ниту повеќе, ниту помалку. Ако некој даночен обврзник се најде во ситуација да има платено повеќе данок отколку што е потребно, има основано право да бара враќање на повеќе или грешно наплатениот данок.

- *Надворешна контрола на работењето* – вршењето надворешна даночна контрола на работењето на даночните обврзници, во суштина, не подразбира дека тие нечесно работат. Даночниот обврзник има право да биде известен од страна на Управата за јавни приходи за намерата за спроведување на надворешната контрола, како и да му бидат објаснети целата постапка, опфатот, природата и времетраењето на надворешната контрола. Исто така, даночниот обврзник може да присуствува за време на извршувањето на контролата која ќе се врши во просториите на Управата за јавни приходи или, пак, на терен.

- *Професионална и коректна услуга* – односот воспоставен меѓу даночниот обврзник и Управата за јавни приходи во текот на целата постапка – од постапката на утврдување и

контрола, па сè до наплата на даноците – треба да биде коректен и на високо ниво. Доколку даночниот обврзник е неук, Управата за јавни приходи треба по службена должност да му ја даде основната правна помош на даночниот обврзник, упатувајќи го на потребните дејства кои треба да ги преземе за да ги разбере подобро и да ги исполни своите даночни обврски. Даночните обврзници имаат право на коректен однос во остварување на контактите од страна на Управата за јавни приходи и нејзина професионалност обезбедена преку објективен, праведен, непристрасен и фер третман кон сите даночни обврзници. Исто така, Управата за јавни приходи, со креирање единствена политика, треба да придонесе за подобрување на квалитетот на услугите кои самата ги нуди.

- *Ефикасно работење од страна на Управата за јавни приходи* – управата за јавни приходи треба да им обезбеди на даночните обврзници брз и лесен пристап до сите информации кои им се потребни за навремено и законско исполнување на даночните обврски. Секој даночен обврзник има право на навремена и точна обработка на сите информации, пријави и барања кои ги поднесува до Управата за јавни приходи. Од особено значење е и нејзиното ефикасно работење со обезбедување поедноставни даночни постапки, со цел даночните обврзници навремено и точно да си ги исполнат своите обврски, како и користење средства кои ќе овозможат намалување на трошоците на даночните обврзници.

- *Правна заштита* – доколку даночниот обврзник смета дека не се согледани или земени предвид сите факти или дека не е постапено или било неправилно постапено по неговото барање, има право на судска заштита со поднесување тужба. Заради правилно остварување на правото на правна заштита, даночниот обврзник има право да бара од Управата за јавни приходи информација или упатување каде и во кој рок може да ја поднесе тужбата.

2.1 Постапка по правен лек: Заштита на правата на даночните обврзници во македонското даночно право

Во секоја држава даночноправниот однос претставува прилично тензична област каде што се судираат потребата и овластувањето на државата да ги наплати даноците, од една страна, и

барањето на даночните обврзници за правна сигурност и заштита од прекумерно оданочување. Ефикасното функционирање на даночниот систем го поставува прашањето за ефективна правна заштита на даночните обврзници. Имајќи ја предвид деперсонализацијата на даночноправните односи (поради пошироката примена на даноците на потрошувачка), неопходно е гаранцијата и заштитата на правата на даночните обврзници да не бидат сведени на формалност.

Постапката по правен лек против скоро сите решенија на даночните власти се смета за едно од основни права на даночниот обврзник. Според компаративната даночноправна практика, даночните обврзници имаат на располагање како редовни и вонредни правни лекови, така и судска заштита. Така, во повеќето западноевропски држави, првостепена надлежност во постапката по правен лек има даночниот орган кој го донел конкретното даночно решение кое се обжалува, додека редовните судови или специјални даночни судови се надлежни во повисоките инстанции. Сепак, остварувањето соодветна заштита на правата на даночниот обврзник во голема мера зависи од исполнувањето на некои претпоставки, како на страната на даночниот обврзник, така и на страната на даночниот орган (European Commission, 2016). Така, даночниот обврзник ќе има чувство дека неговите права се ефикасно заштитени доколку знае дека:

- има право да поднесе соодветен правен лек против конкретното даночно решение од кое е незадоволен;
- може да се впушти во расправа со даночниот орган кој го донел обжаленото решение и да поднесе аргументи во своја корист;
- даночниот орган нема да постапува поинаку само затоа што даночниот обврзник повел постапка по правен лек;
- постапката по правниот лек ќе заврши објективно и навремено и
- сите неправилности на даночните власти во обжаленото даночно решение ќе бидат навремено коригирани.

Додека, пак, во постапката по правен лек даночните власти очекуваат дека:

- даночните обврзници се запознаени со фактот дека во повеќето случаи поднесувањето правен лек не го одложува извршувањето на конкретното даночно решение и

- даночните обврзници во постапката по правен лек ќе истакнат вистини и конкретни барања.

Кога станува збор за постапката по правен лек во македонското даночно законодавство, во изминатите 10 години ситуацијата значително се менува на штета на даночните обврзници. Сè до 2008 година, кога стапил на сила Законот за измени и дополнување на Законот за даночна постапка (Сл. весник на РМ, бр.88/08), Законот за даночна постапка предвидувал три механизми за заштита на правата на даночните обврзници. Најпрвин тоа бил приговорот кој се напушта со законското решение од 2008 година. Имено, даночниот обврзник за чии права или обврски било одлучено во даночна постапка имал право да поднесе приговор против даночно-управниот акт. Приговорот се поднесувал кај организациската единица на Управата за јавни приходи која го донела даночниот управен акт, во рок од 15 дена од денот на доставување до даночниот обврзник со донесување решение. Решение по приговор не било потребно доколку и ако надлежната организациска единица на Управата за јавни приходи го прифатела приговорот на даночниот обврзник. Со решение, даночниот управен акт можел да се смени и на штета на подносителот на приговорот.

Против решението донесено по приговорот, како и по укинување на приговорот, па сè до 4. септември 2015 година, кога стапија на сила измените и дополнувањата на Законот за даночна постапка (Сл. весник на РМ, бр. 154/15), даночниот обврзник или лицето за чии права или обврски е одлучено со решението можел да поднесе жалба во рок од 15 дена од денот на доставувањето на решението. Жалбата непосредно се предавала на организациската единица на УЈП која го донела решението, а по неа одлучувал министерот за финансии или лице овластено од него.

Во согласност со позитивното даночно законодавство, против даночните управни акти кои ги донесува Управата за јавни приходи, даночните обврзници имаат право единствено на судска заштита. Наместо жалба, против даночното решение на УЈП може да се поднесе *тужба* за поведување управен спор пред надлежниот суд. Исто така, жалбата е укината и во постапката за присилна наплата на даночниот долг. Дозволено е поведување управен спор против решението за одредување на присилната наплата. Поведувањето управен спор не ја попречува постапката по присилната наплата.

Елиминирањето на жалбата како редовен правен лек во даночната постапка доведе до нејзино сведување од двостепена на едностепена, но и до актуализирање на прашањето: *Дали на овој начин се слабее механизмот на правната заштита на даночниот обврзник* во услови кога на меѓународно ниво се работи на подобрување на положбата на даночниот обврзник наспроти даночната администрација и на воспоставување клиентски однос?

Во Република Северна Македонија судската заштита се остварува преку правниот институт **управен спор** кој е регулиран со Законот за управните спорови.⁵ Управниот суд во управен спор одлучува во прв степен по тужба против управни акти (даночно решение), Вишиот управен суд одлучува по жалби против одлуките на Управниот суд донесени во прв степен, и конечно, Врховниот суд одлучува по вонредни правни средства против одлуките на Вишиот управен суд.

Управен спор може да се поведе и кога УЈП, по барање на даночниот обврзник, не донела даночно решение во рокот утврден со законите од областа на даноците и другите јавни приходи како и на споредните даночни давачки кои ги управува УЈП (молчење на администрацијата). *Право да поднесе тужба за поведување управен спор има даночен обврзник (како тужител)* ако смета дека со даночно решение му е повредено некое право или непосреден интерес заснован врз закон. *Тужена страна во управен спор е органот на државната управа кој го донел оспореното решение во даночната постапка, во случајов Управата за јавни приходи. Тужбата за управен спор се поднесува во рок од 30 дена од денот на доставувањето на даночното решение до даночниот обврзник. Тужбата не го спречува извршувањето на даночното решение.* Сепак, според член 117 од Законот за општа управна постапка,⁶ УЈП, против чие решение навремено е поведен управен спор, може, до окончувањето на спорот, ако ги уважува сите барања на тужбата, да го поништи или измени своето решение од оние причини од кои судот би можел да го поништи утужениот управен акт, ако со тоа не се повредува правото на страната во управната постапка или на трето лице.

⁵ Службен весник на РМ, бр. 62/06 и 150/10; Одлуки на Уставниот суд на РМ, бр. 27/08, 117/09 и 171/10.

⁶ Службен весник на РМ, бр. 124/2015.

Според член 23, став 1 од Законот за управните спорови, во тужбата мора да се наведат називот и седиштето на органот на државната управа, називот и седиштето на даночниот обврзник – правно лице определено во Централниот регистар на РМ, односно, името и презимето и адресата на даночниот обврзник – физичко лице, бројот на даночното решение против кое е насочена тужбата, причините поради кои се тужи, како и во кој правец и обем се предлага поништување на управниот акт. Кон тужбата мора да се поднесе даночното решение во оригинал или во препис.

Ако УЈП пристапи кон извршување на даночното решение до донесувањето на одлуката на судот, тужителот може да бара судот да донесе временна мерка за одлагање на извршувањето на даночното решение за да се избегнат потешки штетни последици. За донесување временна мерка од претходните ставови надлежен е судот што одлучува по тужбата – Управниот суд. Судот одлучува по предметот за донесување временна мерка во рок од седум дена од приемот на барањето, со решение кое треба да биде образложено. Судот може да го поврзе донесувањето на времената мерка со условот да се даде осигурување за штетата која евентуално би настанала за спротивната страна поради нејзиното донесување. Против решението на Управниот суд во поглед на временна мерка, страните можат во рок од три дена да поднесат жалба до Вишиот управен суд, кој е должен да одлучи по жалбата во рок од три дена од денот на нејзиниот прием.

Управниот суд во управен спор против даночно решение решава со **пресуда**, со која тужбата *се уважува* или *се одбива* како неоснована. Ако тужбата се уважи, судот го **поништува** оспорениот управен акт во целост или делумно **и му наложува на даночниот орган да донесе ново даночно решение**.

Страните можат да изјават жалба против одлуките на Управниот суд во рок од 15 дена од денот на доставувањето на одлуката преку Управниот суд до Вишиот управен суд. УЈП, како орган чиј акт бил предмет на управниот спор, може да поднесе жалба против одлука на Управниот суд преку Државниот правобранител на Република Северна Македонија.

Кога судот ќе го поништи даночното решение против кое бил поведен управен спор, предметот се *враќа во состојба во која*

се наоѓал пред да е донесено поништеното решение. За даночниот орган, кому му е наложено од судот да донесе ново даночно решение место поништеното, произлегуваат две обврски, и тоа: (1) донесување ново решение без одлагање, а најдоцна во рок од **30 дена** од денот на доставувањето на одлуката и (2) придржување до **правното мислење на судот, како и до забелешките** на судот во однос на постапката. Ако решението не биде донесено во наведениот рок од 30 дена, даночниот обврзник може да **бара од даночниот орган да донесе такво решение во рок од седум дена од поднесување на барањето.**

Доколку даночниот орган не донесе решение ниту во рок од седум дена, даночниот обврзник може со *посебен поднесок* да бара донесување таков акт од страна на *судот што ја донел одлуката*. При тоа, судот ќе побара од даночниот орган известување за причините поради кои не го донел решението. Органот е должен да го даде ова известување веднаш, а најдоцна во рок од *седум дена*. Ако тој не го изврши тоа или ако даденото известување, според мислењето на судот, не го оправдува неизвршувањето на судската пресуда, **судот ќе донесе одлука која во сè го заменува решението на даночниот орган**, ако природата на работата го дозволува тоа. Судот ќе го достави ова решение до даночниот орган заради извршување и истовремено **ќе го извести за тоа органот што врши надзор над неговото работење** (Државниот управен инспекторат).

3. Искуства од компаративното даночно право во однос на заштитата на правата на даночните обврзници

Во однос на прашањето за правните лекови кои им стојат на располагање за заштита на правата на даночните обврзници, кои произлегуваат од даночноправниот однос, македонските даночни обврзници се наоѓаат во понеповолна положба за разлика од даночните обврзници во државите од регионот. Главна причина за ваквата ситуација е (не)постоењето на жалбата како правен лек предвиден во соодветните закони со кои се регулираат процесните даночни дејства.

Така, според Општиот даночен закон⁷ на Република Хрватска, може да се поднесе жалба против даночниот акт со кој е одлучено за поединечни права и обврски од даночноправен однос. Жалбата може да ја поднесе секој даночен обврзник за чии права и обврски се одлучувало во прв степен, како и секое друго лице кое има правен интерес за тоа. Жалбата се поднесува во рок од 30 дена, сметано од денот на прием на даночниот акт, до даночниот орган надлежен за одлучување во втор степен. Жалбата го одлага извршувањето на даночниот акт до донесување решение по жалбата. Додека, пак, против решението со кое е одлучено по жалбата може да се поднесе тужба за поведување управен спор до надлежниот суд.

Слично законско решение е инкорпорирано и во Законот за даночна постапка и даночна администрација на Република Србија.⁸ Она по што се разликува постапката по правни лекови на Република Србија од онаа на Хрватска е рокот за поднесување жалба и нејзиното правно дејство. Така, според чл. 142 од Законот за даночна постапка и даночна администрација, жалбата се поднесува во рок од 15 дена од денот на прием на даночниот акт, освен ако не е поинаку определено со закон. Додека, пак, за разлика од правното дејство на жалбата во даночното право на Република Хрватска, во Република Србија жалбата не го одлага извршувањето на даночно-управниот акт. Дополнително, како потврда на заложбите и на српските власти за подигнување на нивото на заштита на правата на даночните обврзници, во 2008 година бил воведен институтот „заштитник на граѓаните“ чија надлежност е да обезбеди дополнителна сигурност на даночните обврзници во нивната комуникација со даночните власти (Anđelković, 2008). Сепак, 10 години подоцна, во стручната и пошироката јавност има поделени мислења за неговата непристрасност и независност во работењето.

Законот за даночната постапка на Република Српска⁹ ја познава жалбата како правен лек за заштита која треба да се поднесе во рок од 15 дена од денот на доставувањето на даночното решение. Надлежен орган за постапување по жалбата како второстепен

⁷ Opći porezni zakon, NN 115/16, 106/18.

⁸ Закон о пореском поступку и пореској администрацији, „Службени гласник РС“, бр. 80/02, 84/02 - исправка, 23/03 - исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 - др. закон, 62/06 - др. закон, 61/07, 20/09, 72/09 - др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 - исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15-аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16.

⁹ Zakon o poreskom postupku Republike Srpske, Sv. glasnik RS, br. 102/2011, 108/2011 – ispr.67/2013, 31/2014, 44/2016, 11/2019 – odluka US I 38/2019 – Odluka US.

орган е Министерството, во согласност со Законот за даночна постапка и другите прописи со кои се уредува општата управна постапка. Карактеристичен начин за промовирање на правата на даночните обврзници и нивно вклучување во креирањето на даночната политика во Република Српска може да се препознае во формирањето на Одборот за даночни прашања, како советодавно тело во рамките на Владата на Република Српска (Drljasa, 2018). Според чл. 13, став 3 од Законот за даночна постапка на Република Српска, Одборот разгледува прашања од значење за даночниот третман и оданочувањето на економските субјекти и другите даночни обврзници во државата и дава стручни мислења и предлози за решавање прашања кои имаат значење за примена на даночните закони и за подобрување на економскиот амбиент во државата. Со оглед на ваквата специфична надлежност, Одборот го сочинуваат еден претставник од стопанството, еден претставник од репрезентативниот мнозински синдикат во државата, еден претставник на пензионерите и двајца претставници на Владата кои се стручни лица од областа на даноците и даночниот систем.

Германското даночно право, пак, слично како и во Република Македонија, не ја познава жалбата како правен лек за заштита на правата на даночните обврзници во даночната постапка. Доколку се утврди дека се повредени одредени права и правни интереси на физичките и правните лица во текот на даночната постапка, тие имаат право на обезбедување судска заштита. Против даночно-управните акти, кои ги донесуваат финансиските органи, даночните обврзници можат да бараат заштита на своите права единствено доколку поднесат тужба за поведување управен спор пред финансискиот суд. Сепак, од големо значење е да се напомене фактот дека во правото на Германија се предвидува поинаков начин на заштита на даночните обврзници преку развивање на професијата „даночен советник“ која гарантира и обезбедува висок степен на професионална помош и заштита на даночните обврзници кои имаат недоволни познавања за сложениот германски даночен систем уште и пред да бидат повредени нивните права кои произлегуваат од конкретен даночноправен однос.

Во компаративното даночно право, паралелно со стандардните правни лекови се предвидуваат и дополнителни инструменти за поефикасна заштита на правата на даночните обврзници, како што се институциите „даночен омбудсман“ или „национален даночен адвокат“ (Serrano, 2007). Во практиката главно

се среќаваат две различни решенија на оваа институција: како самостоен, издвоен и независен државен орган (Индија, Шпанија) или како независен орган во состав на даночната администрација (Австралија, Канада, САД, Шведска). Независно од неговата правна положба, организациска структура, персонална и финансиска независност, начинот на пристап до потребните информации, како и неговиот однос со даночните власти, со даночните обврзници и со медиумите, главна задача на даночниот омбудсман или адвокат е заштита на правата на даночните обврзници кои произлегуваат од даночните закони и усвоени повелби за правата на даночните обврзници (Нешовска Косева, 2017). Неговото дејствување има за цел подобрување на професионалноста и квалитетот на работа на даночната администрација, како и обезбедување транспарентност и одговорност на даночните власти.

4. Евалуација на анкетните прашалници

Начинот на кој даночните обврзници ја перципираат работата на даночната администрација и односот кој таа го развива со даночните обврзници претставуваат едни од клучните услови за доброволно исполнување на даночната обврска. Поради овие причини, многу развиени држави и истражувачки центри имаат спроведено теоретски и емпириски студии, чија целна група биле даночните обврзници, за да се проценат нивниот став и однос кон даночните власти, со цел креирање подобар даночен систем. Сепак, истражувањата и анализите на ова прашање во Република Северна Македонија остануваат единствено на теоретско ниво. Недостигот на вакви истражувања и отсуството на резултатски ориентиран активности претставуваат сериозен јаз. Со овој проект сакавме да се надмине токму овој јаз. Врз основа на емпириските податоци собрани од истражувањето на 131 даночен обврзник испитаник во Република Северна Македонија, една од основните цели на овој проект беше осознавање на ставот кој го имаат македонските даночни обврзници за начинот на заштита на нивните права во даночната постапка. Од вкупниот број испитаници, на прашалникот одговорија 99 даночни обврзници физички лица и 32 даночни обврзници правни лица.

За да се добијат податоци за ова истражување, беше изготвен прашалник од 11 прашања, кој беше дистрибуиран до даночните обврзници (физички и правни лица) со помош на студентите на мастерот по финансво право. Анкетните прашања беа дизајнирани на тој начин што ќе можат да ги проценат перцепциите на испитаниците. Во прилог се дадени резултатите од прашалникот и нивна анализа.

Ред. бр.	ПРАШАЊЕ	РЕЗУЛТАТ	
1.	Дали сте биле предмет на надворешна контрола од страна на УЈП?	ДА – 30,6%	НЕ – 69,4%
		Физичко лице – 40% Правно лице – 60%	Физичко лице – 91,2% Правно лице – 8,8%
2.	Дали сте биле учесник во постапка по управен спор во врска со даночите?	ДА – 7%	НЕ – 93%
		Физичко лице – 66,6% Правно лице – 33,3%	Физичко лице – 76% Правно лице – 24%
3.	Дали досега сте имале случај УЈП да коригира даночен управен акт по Ваша сугестија како од даночен обврзник?	ДА – 14%	НЕ – 86%
		Физичко лице – 50% Правно лице – 50%	Физичко лице – 79,6% Правно лице – 20,4%
4.	Дали рокот од 10, односно, 5 години во обврската за чување на деловните книги и евиденции е долг и создава непотребни трошоци?	ДА – 49,7%	НЕ – 50,3%
		Физичко лице – 69,2% Правно лице – 30,8%	Физичко лице – 81,8% Правно лице – 18,2%
5.	Дали новиот модел за поднесување на електронски даночни пријави, претходно пополнети од УЈП, ја олеснува постапката за персоналниот данок од доход?	ДА – 88,6%	НЕ – 11,4%
		Физичко лице – 76,8% Правно лице – 23,2%	Физичко лице – 66,6% Правно лице – 33,3%
6.	Дали како даночен обврзник, имате доволно познавања самите да ги преземете дејствата предвидени во Законот за даночна постапка при утврдување и наплата на данокот?	ДА – 44,3%	НЕ – 55,7%
		Физичко лице – 76% Правно лице – 24%	Физичко лице – 75,4% Правно лице – 24,6%
7.	Дали знаете што можете да преземете во случај на повреда на некое Ваше право како даночен обврзник?	ДА – 53,5%	НЕ – 46,5%
		Физичко лице – 80,6% Правно лице – 19,4%	Физичко лице – 70,5% Правно лице – 29,5%

8.	Дали досега сте презеле конкретно дејство против УЈП поради несогласување со издаденото даночно решение?	ДА – 14,5%		НЕ – 85,5%
		Физичко лице – 78,9% Правно лице – 21,1%		Физичко лице – 75% Правно лице – 25%
9.	Според Вас, дали тужбата, како единствен правен лек со кој се поведува управен спор, е доволна за да се обезбеди ефикасна заштита на правата на даночниот обврзник?	ДА – 33,6%		НЕ – 66,4%
		Физичко лице – 75% Правно лице – 25%		Физичко лице – 75,9% Правно лице – 24,1%
10.	Во ситуација да поднесете тужба против даночно решение на УЈП, како би ги оцениле Вашите очекувања во однос на крајниот резултат од управниот спор (со оценка од 1 – крајно незадоволен од исходот; до 5 – крајно задоволен)?	1	17,5%	Физичко лице – 78,3% Правно лице – 21,7%
		2	29%	Физичко лице – 76,3% Правно лице – 23,7%
		3	33,6%	Физичко лице – 75% Правно лице – 25%
		4	16,8%	Физичко лице – 72,8% Правно лице – 27,2%
		5	3,05%	Физичко лице – 75% Правно лице – 25%
11.	Која е Вашата севкупна оценка за (не)погодноста на постапката за утврдување и наплата на даноци во Република Македонија од аспект на: јасноста, потребното време за исполнување, трошоците за исполнување на обврската, заштитата на правата (со оценка од 1 – крајно неповолна; до 5 – крајно поволна)?	1	13,7%	Физичко лице – 77,8% Правно лице – 22, 2%
		2	19,8%	Физичко лице – 80,8% Правно лице – 19,2%
		3	41,9%	Физичко лице – 72,8% Правно лице – 27,2%
		4	15,3%	Физичко лице – 25% Правно лице – 75%
		5	9,1%	Физичко лице – 75% Правно лице – 25%

Заклучни согледувања и препораки

Во современите демократски услови не треба да се занемарува фактот дека токму даночната обврска е, во суштина, највидливиот показател за припадноста на физичките и правни лица кон одредена држава. Од една страна, даночните обврзници имаат обврска да плаќаат даноци навремено, а од друга страна, очекуваат државата да воспостави фер и праведно оданочување.

Легитимноста на еден даночен систем зависиво голема мера и од степенот на заштита на правата на даночните обврзници. Признавањето и заштитата на правата на даночните обврзници треба да ја зајакнат нивната позиција во даночниот систем. Непочитувањето и несанкционирањето на евентуална злоупотреба на даночните права од даночните власти бараат воспоставување соодветни механизми за правна заштита. Даночните права, како значаен сегмент на човековите права, веќе не можат да бидат на маргините на даночната политика доколку даночните власти очекуваат зголемување на нивото на доброволно исполнување на даночната обврска. Инкорпорирањето во правниот систем и гаранцијата на правата на даночните обврзници, исто така, подразбираат и поголема вклученост на даночните власти во нивното промовирање и заштита.

Од оваа причина, на глобално ниво се преземаат мерки за подобрување на положбата на даночните обврзници. Покрај вообичаените правни лекови, во правните системи се инкорпорираат и нови институти, како даночни советници, даночни омбудсмани и сл., чија надлежност првенствено е насочена кон подобрување на квалитетот, ефикасноста и професионалноста на даночните власти.

Во споредба со меѓународните искуства, во моментот во Република Северна Македонија, тужбата е единствениот правен инструмент кој им стои на располагање на даночните обврзници и со кој се поведува управен спор пред Управниот суд, но таа не го запира извршувањето на даночно-управниот акт. На ваков начин, во никој случај не се обезбедува ефикасна заштита на правата на даночните обврзници. Ваквата состојба е резултат на две погубни законски решенија, од 2008 год. и од 2015 год., со кои се дерогираа најпрвин приговорот, а потоа и жалбата како правни лекови, и со

кои значително се влоши положбата на даночниот обврзник во даночноправниот однос.

Според резултатите од анкетниот прашалник, мнозинството испитаници не биле учесници во даночна постапка, ниту, пак, нивното даночно решение било променето од страна на УЈП по сугестија на даночните обврзници. Охрабрувачки се резултатите според кои даночните обврзници, првенствено физичките лица, имаат доволно познавања самите да преземат дејства предвидени во Законот за даночна постапка при утврдувањето и наплатата на даноците, како и знаења што сè можат да преземат во случај на повреда на нивните права. Сепак, и покрај задоволителните познавања, само 14,5% од испитаниците презеле конкретно дејство против даночно решение на УЈП, што уште еднаш го потврдува „стравот“ кој даночните обврзници го имаат од односот на даночните власти во постапката на заштита на нивните права и од крајниот исход од постапката по правен лек. Дополнително, дури 66% од анкетираниите даночни обврзници изјавиле дека тужбата, како единствен правен лек, не е доволно средство за заштита, што е потврда и на основната хипотеза поставена уште во фазата на конципирање на овој проект. Севкупната оценка за погодноста на постапката за утврдување и наплата на даноците во Република Северна Македонија и за очекуваниот исход од постапката по правен лек е средна – 3, при што повторно доминираат физичките лица со дури 75% од вкупните испитаници. И конечно, крајно позитивни се реакциите на испитаниците кон новиот начин на администрирање на данокот на личен доход. И во иднина, даночната администрација треба да презема чекори кон поедноставување на даночната постапка од причина што на ваков начин се влијае и врз подобрување на перцепцијата која даночниот обврзник ја има за своето место и однос кон УЈП во даночноправниот однос.

Во вакви услови, Управата за јавни приходи на Република Македонија треба да се придвижи кон креирање и негување на клиентски однос со даночните обврзници. За оваа цел потребно е да подигне нивото на даночен морал кај даночниот обврзник и да се развие култура на разбирање меѓу даночните власти и даночните обврзници. Според показателите од прашалникот, УЈП треба да преземе дополнителни информативни активности насочени првенствено кон правните лица, со цел подобрување на нивната

положба како учесници во даночноправниот однос. Но, тука треба да се земе предвид и фактот дека во Република Северна Македонија мнозинството даночни обврзници правни лица ги преземаат дејствата во даночната постапка главно преку ополномоштени лица – овластени сметководители. Во оваа насока, позитивно влијание ќе има доколку се обезбеди поголема достапност на Повелбата за правата на даночните обврзници, но и нејзиното дополнување и попрецизна и детална разработка во согласност со насоките и препораките содржани во Европската повелба за правата на даночните обврзници.

Наша препорака во насока на подобрување на положбата на даночните обврзници и овозможување квалитетно и ефикасно остварување и заштита на сите права кои произлегуваат од даночноправниот однос е конечно заживување на професијата даночен советник во Република Северна Македонија, во согласност со меѓународните трендови.

Од друга страна, пак, неопходно е да се постигне урамнотеженост на правата и обврските на даночните обврзници со правата и одговорностите на даночниот орган, односно, државата. За тоа говори и една јужноамериканска поговорка, која вели: „Долгот и побарувањето се две палми кои ако не растат една покрај друга, не даваат плодови“. Само со почитување на правата и исполнување на обврските кои произлегуваат од даночноправниот однос ќе се овозможи непречено функционирање на државата и исполнување на нејзините финансиски, економски и социјални цели.

CIP