

Истражување: Даночна постапка и правни лекови за  
заштита на правата на даночните обврзници со  
посебен акцент на правните лица



## **Напомена:**

Оваа студија е подготвена од проф. д-р Весна Пендовска, проф. д-р Александра Максимовска Стојкова, проф. д-р Јован Зафироски и доц. д-р Елена Нешовска Косева, во соработка со Платформата за јавно – приватен дијалог сочинета од Стопанска комора на Македонија, Стопанска комора за информатички и комуникациски технологии – МАСИТ, Стопанска комора на северозападна Македонија и Сојуз на стопански комори на Македонија. Студијата е подготвена во координација на ЕПИ ЦЕНТАР Интернационал и со поддршка на американскиот народ преку Агенцијата на САД за меѓународен развој (УСАИД). Мислењата изразени во оваа Студија насловена како „Даночна постапка и правни лекови за заштита на правата на даночните обврзници со посебен акцент на правните лица“, им припаѓаат на авторите и не ги изразуваат ставовите на Агенцијата на САД за меѓународен развој или на Владата на Соединетите Американски држави.

## Содржина

1. Вовед.....	3
2. Користена методологија.....	5
3. Цели на документот.....	6
4. Анализа на проблемот.....	7
5. Анализа на моменталната даночна политика во Р.С. Македонија.....	9
5.1. Основни институти и тек на постапката.....	10
5.2. Постапка по правен лек: Заштита на правата на даночните обврзници со посебен акцент на правните лица.....	16
6. Компаративна анализа на даночната политика во релевантни држави.....	20
6.1. Хрватска.....	20
6.2. Србија.....	21
6.3. Бугарија.....	21
6.4. Албанија.....	22
6.5. Република Српска.....	22
6.6. Германија.....	23
7. Статистички податоци од УЈП за постапени случаи по поднесен правен лек.....	24
8. Статистички податоци од управни спорови каде Управата за јавни приходи се јавува во својство на тужена страна за периодот 2015 – 2019 година.....	26
9. Обработка на податоци од спроведеното истражување.....	29
10. Опциите и можни сценарија за евентуални даночни реформи во македонското даночно законодавство : заклучоци, препораки и предлози.....	33
Литература.....	38
Прилог 1. Анкета: Даночна постапка и правни лекови за заштита на правата на даночните обврзници со посебен акцент на правните лица.....	40

## 1. Вовед

Историските документи, како Magna Carta Libertatum, Bill of Rights и Petition of Rights, ги поставија темелите на барањето за воспоставување на 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 на 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 да се остваруваат од независни институции. Дополнително, овие принципи треба да бидат во согласност и со останатите 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 сметка за способноста за плаќање, забрана за ретроактивност и останатите специфични принципи кои се однесуваат на заштита 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, имајќи во предвид дека благосостојбата на една држава е тесно поврзана 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 манифестации 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 помеѓу 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 и од степенот на доброволно исполнување на обврската за плаќање на 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 кои произлегуваат од конкретен даночно-правен однос.

Неспорен е фактот дека даночните обврзници ги прифаќаат и доброволно ги исполнуваат своите обврски согласно законски определените услови единствено доколку се чувствуваат соодветно заштитени од дејствијата на даночните власти како надлежни за утврдување и наплата на даноците и другите споредни јавно-правни давачки. Дополнително, потребно е да се воспостави баланс помеѓу правата и обврските на самите даночни обврзници од една страна, и помеѓу правата и обврските на даночниот обврзник и даночната администрација од друга страна. Долг временски период во даночно-правната 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 и во насока на нејзино постигнување даночните администрации започнаа со промовирање на перцепција на даночниот обврзник како порамноправна страна во даночно-правниот однос. Поконкретно, даночните власти во континуитет го напуштаат традиционалниот концепт на доминантност на државата при наплата на даноците и другите фискални давачки и се придвижуваат кон партнерски односно клиентски однос со даночните обврзници.

Наспроти ваквите тенденции во компаративното даночно право и правото на Европската унија, каде се проширува спектарот на инструменти за што поефикасна заштита на правата на даночните обврзници, од 2008 година во Р.С. Македонија се бележи континуирано влошување на положбата на даночните обврзници во даночно-правниот однос. Моменталната ситуација е резултат на две измени и дополнувања на Законот за даночна постапка<sup>1</sup>, од 2008 год., и 2015 год., кога првин беше derogирана постапката по приговор, а седум години подоцна и постапката по жалба во даночната постапка. Прашањето кое се поставува е *дали македонското даночно законодавство гарантира и*

---

<sup>1</sup> 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.

*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 наметнува дилемата дали со можноста за заштита на правата единствено преку тужба не се влошува положбата на даночниот обврзник во Р.С. Македонија и дали преку ваквото решение не се скратуваат некои од другите негови права?*

## **2. Користена методологија**

За успешно реализирање на целите на Документот и изведување на научно-поткрепени и правно релевантни заклучоци ќе биде дадена историска ретроспектива на даночно-процесните решенија за заштита на правата на даночните обврзници во Р.С. Македонија и ќе биде извршена компаративна анализа на степенот и механизмите на заштитата на даночните обврзници во државите од регионот и држави-членки на Европската унија во насока на детектирање на успешни практики кои би можеле да бидат имплементирани во македонското даночно право. Преку анализа на позитивно-правните прописи кои се однесуваат на даночната политика во Р.С. Македонија, ќе се изврши проценка на степенот на кој даночниот амбиент во нашата држава обезбедува и гарантира повољно деловно опкружување, и ќе се утврдат моменталните ефекти што актуелната даночна регулатива ги директно врз работењето на микро, малите и средните претпријатија.

Значаен простор во Документот е отстапен и на даночните обврзници со посебен акцент на правните лица, како главна таргет група и крајни корисници на придобивките од ова истражување. Конкретно, беше изготвен и дистрибуиран прашалник за оцена на нивото на информираност на даночните обврзници за нивната права и начинот на кој можат да обезбедат заштита од незаконско и арбитрерно 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 правни лица - даночни обврзници ја перцепираат работата на УЈП, како ја оценуваат својата положба во даночно-правниот

однос и колкав е степенот на нивна информираност за начините на кои можат да ги заштитат своите права во даночната постапка.

Со цел согледување на реалната, фактичка состојба за тоа колку македонските даночни обврзници решаваат да ја искористат тужбата како единствен правен лек за заштитата на нивните права во конкретен однос со УЈП, ќе биде даден преглед на бројот на поведени и решени случаи пред Управниот суд на Р.С. Македонија за периодот 2015-2019 година (овој период е опфатен со Документот од причина што од 2015 година тужбата е единствениот правен лек кој го предвидува Законот за даночна постапка). Дополнително, ќе се разгледаат и статистичките податоци од УЈП по однос на бројот на постапени случаи по поднесен правен лек, со особен акцент на бројот на случаи и одговорот на Управата по одлуките на Управниот суд за повторно решавање на конкретниот даночно-правен предмет.

### **3. Цели на документот**

*Главна цел* на овој Документ е да се утврди степенот на заштита која ја уживаат даночните обврзници во Р.С. Македонија согласно Законот за даночна постапка како основен извор на даночно-процесната материја, и да се оценат правните механизми кои им стојат 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 нивна компатибилност со правото на Европската унија.

Поконкретно, она што е основна определба и тенденција за спроведување на вакво чувствително истражување, од аспект на даночните обврзници, беше поривот преку овој Документ да се даде значаен придонес кон: (а) подобрување на актуелната состојба и усогласување на македонското даночно законодавство за заштита на правата на правните лица – даночни обврзници, со посебен акцент на микро, малите и средни претпријатија во Р.С. Македонија, со меѓународните даночни трендови во оваа сфера; (б) зголемување на степенот на информираност на даночните обврзници за правата кои ги имаат и начинот на кои можат да ги остварат тие права во даночната постапка, како и (в) отворање на идејата и разгледување на можностите како за зголемување на превентивната заштита која

би ја пружала Управата за јавни приходи како орган надлежен да постапува во даночната материја. Исто така, анализирани се и можни сценарија за инкорпорирање на 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.

И конечно, овој Документ со кој за прв пат на ваков начин се врши сеопфатна анализа на даночната постапка и правните лекови за заштита на правата на даночните обврзници со посебен акцент на правните лица во Р.С. Македонија. Се очекува резултатите од овој Документ да дадат научен и апликативен придонес. Од апликативен аспект, Документот и резултатите од целокупното истражување ќе бидат презентирани пред пошироката јавност и истите во форма на публикација ќе придонесат за подигнување на степенот на информираност на микро, малите и средни претпријатија како даночни обврзници на Р.С. Македонија со нивните права и подобро разбирање на постапката за заштита на правата по поднесена тужба против Управата за јавни приходи. Крајната цел е понудување на практични решенија кои се во интерес на бизнис заедницата во делот на даночната постапка и комуникацијата со даночните власти. Од научен аспект, пак, се предлагаат новини за правните механизми и моделите преку кои може да се подобри нивото на заштита на даночните обврзници во даночното право на Р.С. Македонија.

#### **4. Анализа на проблемот**

Во секоја држава даночно-правниот однос претставува прилично тензична област каде се судираат потребата и овластувањето на државата да ги наплатат даноците, од една страна, и барањето на даночните обврзници за правна сигурност и заштита од прекумерно оданочување од друга страна. Ефикасното функционирање на даночниот систем го покренува прашањето за ефективна правна заштита на даночните обврзници. Имајќи ја предвид деперсонализацијата на даночно-правните односи (поради пошироката примена на даноците на потрошувачка), неопходно е гаранцијата и заштитата на правата на даночните обврзници да не биде сведена на формалност.

Постапката по правен лек против скоро сите решенија на даночните власти се смета за едно од основни права на даночниот обврзник. Согласно компаративната



даночно-правна практика даночните обврзници имаат на располагање како редовни и вонредни правни лекови, така и судска заштита. Така, во повеќето западно-европски 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 на 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 приложи аргументи во своја корист;
- даночниот орган нема да постапува поинаку само затоа што даночниот обврзник покренал 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 корегирани.

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

- даночните обврзници се запознаени со фактот дека во повеќето случаи поднесувањето на правен лек не го одложува извршувањето на конкретното даночно решение, и
- даночните обврзници во постапката по правен лек ќе истакнат вистинити 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 стапи на сила Законот за измени и дополнување на Законот за даночна постапка (Сл.весник на РМ, бр.88/08), Законот за даночна постапка предвидуваше три механизми за заштита на правата на даночните обврзници. Најпрвин тоа беше приговорот кој се напушта со законското решение од 2008 година. Имено, даночниот обврзник за чии права или обврски е одлучено во даночна

постапка имаше право да поднесе приговор против даночно- управниот акт. Приговорот се поднесув до 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 е потребно доколку и ако надлежната организациска единица на Управата за јавни приходи го прифати 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 4ти 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 беше предвидена можност да се поднесе жалба во рок од 15 дена од денот на доставувањето на решението. Жалбата непосредно се предаваше на организационата единица на УЈП која го донела решението и по неа одлучувал министерот за финансии или од него овластено лице.

## **5. Анализа на моменталната даночна политика во Р.С. Македонија**

Прв и единствен закон во Р.С. Македонија со кој се регулира даночно-процесната материја е Законот за даночната постапка<sup>2</sup>, кој стапи во сила од 9 февруари 2006 одина, а се применува од 1 април 2006, дури 13 години по даночната реформа со која се воспостави современиот македонски даночен систем. До моментот на изготвување на овој Документ, односно за период на примена од 14 години, овој Закон претрпе дури 17 измени и дополнувања, но од наш посебен интерес, а со оглед на главната цел на Документот, се измените и дополнувањата на Законот за даночна постапка<sup>3</sup> од 2008 год. и 2015 год.

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 расфрлените даночни одредби 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

---

<sup>2</sup> Закон за даночна постапка, Службен весник на РМ бр. 13/06, 88/08, 159/08, 105/09, 133/09, 145/2010, 171/2010, 53/2011, 39/2012, 84/2012, 187/2013, 15/15, 97/15, 129/ 15, 154/15, 23/2016, 35/2018 и 275/19.

<sup>3</sup> 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.

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 Р.С. 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 имаат и 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 другите национални даночни закони.

Со овој Закон особено се уредува: општото даночно право, постапката на утврдување на данок, постапката на контрола на данок, постапката на наплата на данок, правата и обврските на даночниот обврзник и други прашања од даночната постапка. Законот претставува единствена основа на општото даночно право и на даночната постапка кој се применува на даноците и 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 истите со закон се доверени да ги управува Управата за јавни приходи, како и на глобите и трошоците изречени во парничните, кривичните и управните постапки во корист на Р.С. Македонија.

### 5.1. Основни институти и тек на постапката

Согласно Законот за даночна постапка, даночно-правен однос е однос кој во даночната постапка ги опфаќа правата и обврските на Управата за јавни приходи од една страна и 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.

Во чл.4, точка 9 од Законот се дефинира поимот даночен обврзник. Па така даночен обврзник во смисла на овој Закон е оној кој што: 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 б) мора да исполнува други обврски кои што 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 на соодветно дејствие против даночен обврзник. Доколку, согласно со закон, за поведување на постапка е потребно барање од даночниот обврзник, постапката може да се поведе само ако такво барање е поднесено.

УЈП донесува *даночно решение* во: а) постапка на надворешна контрола; б) случај кога со закон е пропишно дека не се спроведува самооданочување (поднесување на 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 на данок е одбиено. Во случаите на самооданочување, даночно решение мора да се донесе доколку има отстапување од самооданочувањето на даночниот обврзник (на пример: неподнесување на даночна пријава во рок или погрешна 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 организациона единица на Управата за јавни приходи која што го издала решението;
2. број на актот;
3. дата;
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 следните 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 даночно-правниот однос произлегуваат права и обврски за двете страни, кои ниту во Р.С. Македонија сè уште не се ниту одблиску во рамнотежа, туку доминираат правата и овластувањата на македонскиот даночен орган. Така, согласно Законот за даночна постапка, Управата за јавни приходи, ги врши работите кои се однесуваат на: 1) водење на првостепена даночна постапка, 2) водење регистар на даночни обврзници и даночни акти и на евиденција, 3) откривање на даночни казниви дела и на нивни извршители, 4) водење на првостепена прекршочна постапка и 5) други работи одредени со Законот за даночна постапка. Кои дејствија ќе се преземаат во постапката и во кој обем одредува УЈП согласно со закон. УЈП е должна да го поучи даночниот обврзник во даночната постапка на неговите права и обврски.

Како активен субјект во даночно – правниот 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 на факти;

- изведување и оцена на докази преку собирање информации од даночниот обврзник и други лица, одредување вештаци, прибавување на 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 даночно-правниот однос, во современите даночни системи се прават напори за да се воспостави рамнотежата помеѓу големите овластувања на даночните власти и соодветни обврски на даночните обврзници, од една страна, и правата што им се дадени на обврзници, од друга страна. Правата на даночните обврзници кои произлегуваат од даночно-правниот однос можат да се класифицираат во две групи, и тоа:

I. права на даночните обврзници од гледна точка на управно - правни компоненти на даночно-правниот однос, и тука се вбројуваат: правото да бидат информирани, правото на помош и давање аргументи, право на правен лек, право на тајност и доверливост, право на приватност, право на сигурност и правото на доследно применување на законските одредби.

II. поаѓајќи, пак, од имотната компонента на даночно-правниот однос, во корпусот на основни права на даночните обврзници влегуваат: право на враќање на повеќе или погрешно наплатен данок, право на поврат на данокот кога тоа е определено со посебен даночен закон, право на даночниот обврзник да користи повеќе или погрешно наплатен данок за порамнување на даночни заостанати побарувања од други основи, и право на одредени бенефиции од даночни долгови.

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

- право да одбие да даде информации битни за оданочување на даночниот обврзник;
- право на одбивање на давање информации во случај на опасност за самооткривање;
- право на продолжување на роковите за поднесување на даночната пријава;
- право на враќање во поранешна состојба;

- право на одложување на плаќање на даночниот долг;
- право на тужба во постапката по правен лек.

Согласно со 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 вашите даночни 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<sup>4</sup>, сите информации од даночен карактер кои се однесуваат за конкретен даночен обврзник претставуваат “личен податок”, кој треба да биде заштитен. Во спротивно, одавањето 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 на претрес на станбените или деловните простории, како и преку одбивање на давање податоци и информации со кои што би се загрозила 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 Р.С. 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,

---

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

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 кои што е запознаено службеното лице.

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 што Управата за јавни приходи ги поседува за него со поднесување на барање до Управата за јавни приходи. Управата за јавни приходи, без претходна согласност од даночниот обврзник, на својата веб страница може да објави листа на должници кои на државата ѝ должат 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 на службена тајна, на даночниот обврзник ќе му биде надоместена претрпената штета и судските трошоци ќе бидат намирени од буџетските средства.

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

- *Надворешна контрола на работењето* - Вршењето на 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 биде објаснета 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 помеѓу 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 по службена должност треба да му ја даде основната правна помош на даночниот обврзник, упатувајќи го на потребните дејствија што треба да ги преземе за подобро да ги разбере 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 на единствена политика треба да придонесе за подобрување на квалитетот на услугите кои што самата ги нуди.

- *Ефикасно работење од страна на Управата за јавни приходи* – Управата за јавни приходи на даночните обврзници треба да им обезбеди брз и лесен пристап до сите информации кои што 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 што ги поднесува до Управата за јавни приходи. Од особено значење е и нејзиното ефикасно работење со обезбедување на поедноставни даночни постапки со цел даночните обврзници навремено и точно да си ги исполнат своите обврски, како и користење на средства кои ќе овозможат намалување на трошоците на даночните обврзници.

- *Правна заштита* – доколку даночниот обврзник смета дека не се согледани или земени во предвид сите факти или дека по неговото барање не е постапено или било неправилно постапено, има право на судска заштита со поднесување тужба. Со цел 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.

## 5.2. Постапка по правен лек: Заштита на правата на даночните обврзници со посебен акцент на правните лица

Согласно позитивното даночно законодавство, против даночните управни акти кои што 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 на управен спор пред надлежниот суд. Исто така, жалбата е укината и во постапката за присилна наплата на даночниот долг. Против решението за одредување на присилната наплата дозволено е поведување на управен спор. Поведувањето на управен спор не ја попречува постапката по присилната наплата.

Елимирањето на жалбата како редовен правен лек во даночната постапка доведе до сведување на истата од двостепена на едностепена, но и до актуелизирање 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 на клиентски однос?

Сепак, она што треба да се потенцира е фактот дека измената на Законот за даночна постапка од 2015 година со која се укинува жалбата како редовен правен лек против даночните решенија на УЈП, како механизам за заштита на правата на даночните обврзници – микро, мали и средни претпријатија, е во согласност со Уставот на Р.С. Македонија. Имено, дури и на највисоко, уставно ниво состојбата во сферата на заштита на правата на граѓаните против поединечните одлуки донесени во прв степен од управен орган се влошува со усвојување на Амандманот XXI од 2005 година со кој се замени чл.15 од Уставот на РМ. Чл.15 од Уставот на РМ, кој декларираше дека: „Се гарантира правото на жалба против поединечните правни акти донесени во постапка во прв степен пред суд, управен орган или организација или други институции што вршат јавни овластувања.“, прогламираше, обезбедуваше и гарантираше двостепеност на постапките како највисоко ниво на заштита на правата на граѓаните и правните лица. Но, со Амандманот XXI од 2005 година, според кој: „Се гарантира правото на жалба против одлуки донесени во постапка во прв степен пред суд. Правото на жалба или друг вид на правна заштита против поединечни правни акти донесени во постапка во прв степен пред орган на државната управа или организација и друг орган што врши јавни овластувања се уредува со закон.“, се остава простор правото на жалба против конкретно даночно решение донесено од страна на УЈП да биде предвидено и регулирано со Законот за даночна постапка. Притоа, и покрај ваквата уставна можност, македонскиот законодавец се одлучил за решение со кое даночните обврзници, меѓу кои и микро, мали и средните претпријатија повеќе нема

да можат да ги обжалат даночните решенија донесени од УЈП кај Министерот за финансии, како непосредно повисок орган, туку единствено да побараат судска заштита на своите права од даночно-правен однос.

Во Р.С. Македонија судската заштита се остварува преку правниот институт **управен спор** кој е регулиран со Законот за управните спорови<sup>5</sup>. 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 што 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, согласно член 117 од Законот за општа управна постапка<sup>6</sup>, 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 странката во управната постапка или на трето лице.

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 кој е насочена тужбата, причините поради кои се тужи, како и во кој

---

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

<sup>6</sup> Службен весник на РМ, бр. 124/2015.

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 извршувањето 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 на временна мерка од претходните ставови, надлежен е судот што одлучува по тужбата – Управниот суд. Судот одлучува по предметот за донесување на временна мерка во рок од седум дена од приемот на барањето со решение кое треба да биде образложено. Судот може донесувањето на времената мерка да го поврзе со условот да се даде осигурување за штетата која евентуално би настанала за спротивната странка, заради нејзиното донесување. Против решението на Управниот суд во поглед на временна мерка, странките можат во рок од три дена да поднесат жалба до Вишиот управен суд, кој е должен по жалбата да одлучи 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.**

Против одлуките на Управниот суд странките можат да изјават жалба во рок од 15 дена од денот на доставувањето на одлуката преку Управниот суд до Вишиот управен суд. Против одлука на Управниот суд, УЈП како орган чиј акт бил предмет на управниот спор може да поднесе жалба преку Државниот правобранител на Р.С. 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, на кого му е наложено од судот да донесе ново даночно решение место поништеното, произлегуваат две обврски и тоа: (1) донесување на 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 од **даночниот орган да бара такво решение да донесе 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 на 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 што во сè го заменува решението на даночниот орган**, ако природата на работата тоа го дозволува. Судот ова решение ќе го достави до даночниот орган заради извршување и за тоа истовремено **ќе го известат органот што врши надзор над негово работење** (Државниот управен инспекторат).

## **6. Компаративна анализа на даночната политика во релевантни држави.**

По однос на прашањето за правните лекови кои им стојат на располагање за заштита на правата на даночните обврзници кои произлегуваат од даночно-правниот 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 дејствија.

### 6.1. Хрватска

Така, согласно [Општиот даночен закон](#)<sup>7</sup> на Република Хрватска, против даночниот акт со кој е одлучено за поединечни права и обврски од даночно-правен однос може да се поднесе жалба. Жалбата може да ја поднесе секој даночен обврзник за чии права и обврски се одлучувало во прв степен, како и секое друго лице кое за тоа има правен интерес. Истата 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 на решение по жалбата. Додека, пак,

---

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

против решението со кое е одлучено по жалбата може да се поднесе тужба за поведување управен спор до надлежниот суд.

## 6.2. Србија

Слично законско решение е инкорпорирано и во [Законот за даночна постапка и даночна администрација на Република Србија](#)<sup>8</sup>. Она по што се разликува постапката по правни лекови на Република Србија од онаа на Хрватска е по однос на рокот за поднесување на жалба и нејзиното правно дејство. Така, согласно 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 со закон не е поинаку определено. 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 непристрасноста и независноста во работењето.

## 6.3. Бугарија

Согласно [даночното законодавство на Република Бугарија](#), даночниот обврзник има право на двостепена заштита против даночните решенија со кои се одлучува за неговите права и обврски кои произлегуваат од конкретен даночно-правен однос. Така, даночниот обврзник може да го обжали даночното решение во целост или делумно во рок од 14 дена од денот на приемот на решението. Жалбата се поднесува преку органот кој го донел решението, а за истата одлучува директорот на Дирекцијата за жалби при седиштето на Националната агенција за приходи во рок од 60 дена од приемот на жалбата. Со одлуката може да се потврди, измени или укине делумно или целосно обжаленото даночно решение. Поднесената жалба не го запира извршувањето на решението, но по

---

<sup>8</sup> 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.

исклучок на поднесено барање од даночниот обврзник надлежниот орган може да го суспендира извршувањето на решението, но само на оној дел кој се обжалува. Доколку даночниот обврзник не е задоволен од одлуката по поднесената жалба, истиот има право на тужба до управниот суд кој има надлежност над територијата во која функционира даночниот орган кој одлучил по жалбата во прв степен во рок од 14 дена од приемот на одлуката.

#### 6.4. Албанија

Согласно Законот за даночна постапка на Албанија, даночниот обврзник има право како на административна, така и на судска заштита на своите права. Така, даночниот обврзник кој не е задоволен од поединечното даночно решение делумно или целосно има право да поднесе жалба до Дирекцијата за даночни жалби, која е дел од министерството за финансии, во рок од еден месец од денот на приемот на даночниот-управен акт. Жалбата не го запира извршувањето на решението. Во случај на незадоволство и по одлуката по жалба, даночниот обврзник има право на судска заштита со поднесување на тужба до управниот суд.

#### 6.5. Република Српска

Законот за даночната постапка на Република Српска<sup>9</sup>, ја познава жалбата како правен лек за заштита која треба да се поднесе во рок од 15 дена од денот на доставување на даночното решение. Надлежен орган за постапување по жалбата како второстепен 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 рамки на Владата на Република Српска (Drljaca, 2018). Согласно 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 на прашања од значење за примена на даночните закони

---

<sup>9</sup> 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.

и подобрување на економскиот амбиент во државата. Со оглед на ваквата специфична надлежност, Одборот го сочинуат 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.

## 6.6. Германија

Германското даночно право, пак, слично како и во Р.С. 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 што ги донесуваат финансиските органи, даночните обврзници можат да бараат заштита на своите права единствено доколку поднесат тужба за поведување на 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 недоволно познавања за сложениот германски даночен систем уште и пред да бидат повредени нивните права кои произлегуваат од конкретен даночно-правен 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, даночните обврзници и медиумите, главна задача на даночниот омбудсман или адвокат е заштита на



правата на даночните обврзници кои произлегуваат од даночните закони и усвоени Повелби за права на даночните обврзници (Нешовска Косева, 2017). Неговото дејствување има за цел подобрување на професионалноста и квалитетот на работа на даночната администрација, како и обезбедување на транспарентност и одговорност на даночните власти.

## 7. Статистички податоци од УЈП за постапени случаи по поднесен правен лек

Согласно принципот на транспарентност во работењето, Управата за јавни приходи во Годишните извештаи за својата работа редовно објавува статистички податоци за бројот на постапени случаи по поднесен правен лек од страна на незадоволните даночни обврзници. Со цел подобро согледување на целиот проблем кој е главен предмет на истражување и анализа на овој Документ, во продолжение е даден преглед на бројот на поднесени правни лекови до УЈП во минатото согласно тогашните законски решенија односно бројот на поднесени приговори во периодот 2007-2008 година, и бројот на жалби против решенија на УЈП за периодот 2008- 2017 година.

Табела 2. Приговори против решенија на УЈП (2007-2008 година)

	<b>ВКУПНО</b>	<b>Правни лица</b>	<b>Самостојни вршители на дејност</b>
<b>2008 година</b>	<b>3112</b>	1554	445
<b>2009 година</b>	<b>1291</b>	821	151

Извор: Годишни извештаи за работата на УЈП за 2007 и 2008 година, достапни на [www.ujp.gov.mk](http://www.ujp.gov.mk)

Бројот на поднесени приговори против решенија на УЈП во 2007 година само ја потврдува тезата дека постоењето на механизам на заштита на правата пред органот кој го издал конкретното решение може многу да влијае врз поедноставување на целата постапка на остварување на правата на даночните обврзници пред сè од аспект на минимизација на трошоците како за даночните власти, така и за самиот даночен обврзник.

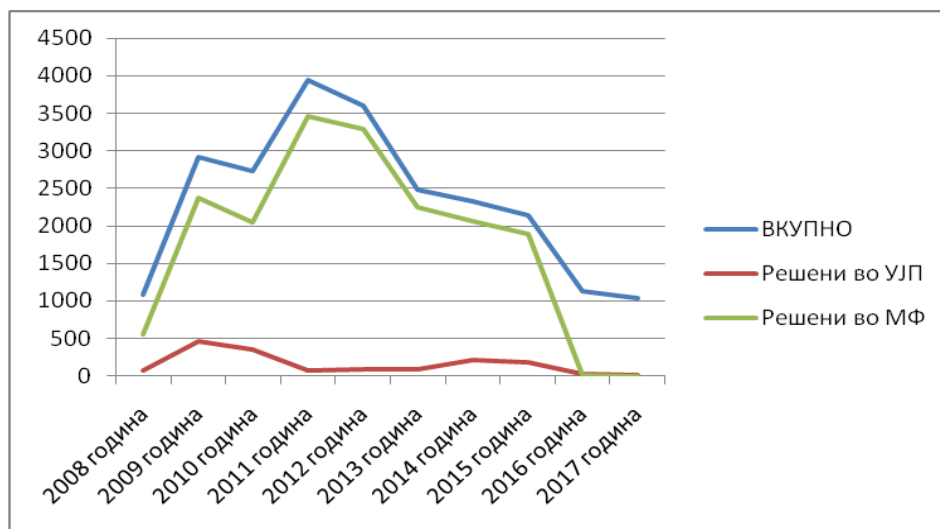
Но, согласно податоците од Годишните извештаи на УЈП од вкупно поднесените приговори (3112 во 2007 и 1291 во 2008 година), повеќе од 50% од приговорите биле одбиени како неосновани (1629 одбиени приговори во 2007), додека во 2008 година повеќе од 50% од донесените решенија по поднесен приговор биле повторно обжалени (615 поднесени жалби). Следствено на ова, несомнено приговорот претставува поефтин правен лек, но не гарантира соодветна заштита на даночниот обврзник со оглед дека по истиот одлучувал органот кој го донел решението и најчесто со решението по поднесениот приговор или приговорот се одбивал како неоснован или се потврдувало првичното даночно решение. Од оваа причина, жалбата е вистинскиот инструмент кој заштитата на правата на даночните обврзници – правни лица ја покренува на едно повисоко ниво гарантирајќи објективност и непристрасност од министерот за финансии кој одлучува по истата како непосредно повисок орган кој ги има потребните познавања од даночната материја. Овој заклучок се совпаѓа со вкупниот број на поднесени жалби до УЈП и бројот на жалби кои биле решени од министерот за финансии (Табела 3).

Табела 3. Жалби против решенија на УЈП (2008 – 2017 година)

	<b>ВКУПНО</b>	<b>Решени во УЈП</b>	<b>Решени во МФ</b>
<b>2008 година</b>	1077	60	561
<b>2009 година</b>	2921	458	2379
<b>2010 година</b>	2730	354	2053
<b>2011 година</b>	3942	71	3465
<b>2012 година</b>	3596	83	3294
<b>2013 година</b>	2475	87	2246
<b>2014 година</b>	2319	202	2062
<b>2015 година</b>	2129	173	1890
<b>2016 година</b>	1124	11	23
<b>2017 година</b>	1031	2	1

Графикон 9 дава приказ на промените во бројот на поднесени жалби низ анализираниот временски период (2008 – 2017 година) согласно бројките од Табела 2.

Графикон 9. Промени во бројот на поднесени жалби за периодот 2008 – 2017



Постапката по жалба својот “врв” го достигнува во 2011 година, а низ целиот период најголем дел од жалбите биле решаваани од министерот за финансии. Од 2015 година согласно законските измени кои се главниот предмет на овој Документ повеќе не се предвидува жалбата како правен лек, па од таа причина бројките кои се дадени бележат пад (забелешка: треба да се има во предвид дека согласно законските надлежности УЈП е орган кој одлучува по жалба по решенија за споредни јавни давачки и оттука се дадените бројки!!!).

## 8. Статистички податоци од управни спорови каде Управата за јавни приходи се јавува во својство на тужена страна за периодот 2015 – 2019 година

За потребите на ова истражување и изготвување на овој Документ, беше поднесено барање за информација од јавен карактер до Управниот суд како надлежен суд да одлучува во постапки по тужба против даночен управен акт (даночно решение) донесено од страна на Управата за јавни приходи. Со цел да се увиди подобро фактичката состојба по однос на прашањето за степенот на задоволство на даночните обврзници од издадените даночни решенија, информацијата која се бараше од Управниот суд е бројот на поднесени и бројот на решени случаи каде Управата за јавни приходи се јавува како тужена страна за

2015-2019 година, и тоа за секоја година поединечно. 2015 година е земена како почетна година токму од причина што тогаш се донесени клучните измени на Законот за даночна постапка со која тужбата е единствен правен лек за заштита на правата на даночните обврзници во даночната постапка.

Управниот суд врз основа на спроведената постапка согласно Законот за слободен пристап до информации од јавен карактер (Сл.весник на РМ, бр.13/06, 86/08, 6/10, 42/14, 148/15, 55/16 и 64/18), а по извршениот увид во автоматскиот систем за заведување на предмети АКМИС, а исто така и списите од предметот, ја достави следната информација:

- Бројот на вкупно примени случаи во кои како тужен се јавува Управата за јавни приходи за периодот 2015-2019 година е 5 935 предмети; и

- Бројот на решени предмети во кои како тужен се јавува Управата за јавни приходи за периодот 2015-2019 година е 5 273 предмети.

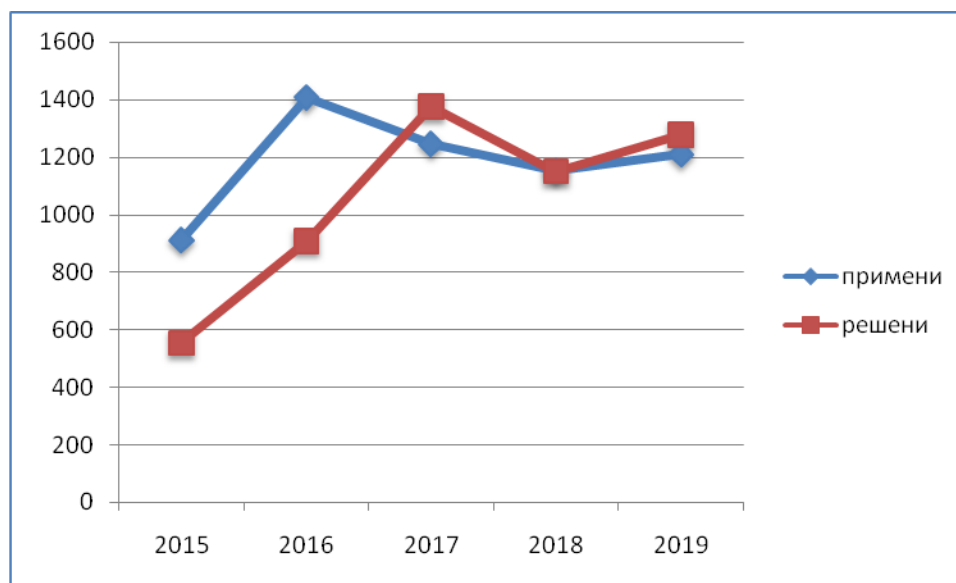
Бројот на примени и решени случаи во управна постапка против УЈП за секоја година поединечно, пак, е даден во Табела 1.

Табела 1. Број на примени и решени предмети во кои како тужена страна се јавува Управата за јавни приходи за годините 2015 – 2019.

	2015 година	2016 година	2017 година	2018 година	2019 година
<b>Број на примени предмети</b>	913	1409	1248	1153	1212
<b>Број на решени предмети</b>	555	910	1377	1151	1280

Тенденцијата на промени во бројот на поднесени тужби против даночен управен акт на УЈП во секоја година засебно е прикажана во Графиконот 8.

Графикон 8. Број на примени и решени предмети во кои како тужена страна се јавува Управата за јавни приходи за годините 2015 – 2019.



## 9. Обработка на податоци од спроведеното истражување

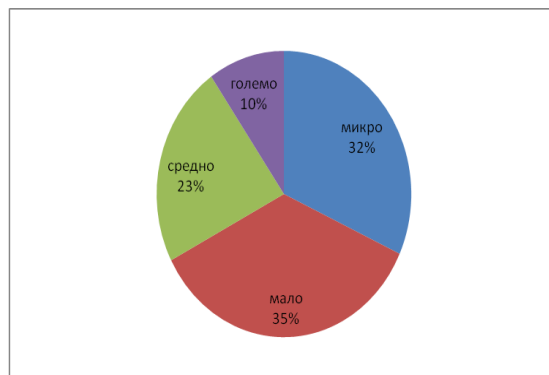
Начинот на кој даночните обврзници ја перцепираат работата на даночната администрација и односот кој истата го развива со даночните обврзници претставуваат едни од клучните услови за доброволно исполнување на даночната обврска. Поради оваа причини, многу развиени држави и истражувачки центри имаат спроведено теоретски и емпириски студии чија целна група се даночните обврзници со цел да се проценат нивниот став и однос кон даночните власти, а се во функција на креирање подобар даночен систем. Сепак, истражувањата и анализите на ова прашање во Р.С. Македонија остануваат единствено на теоретско ниво. Недостатокот на вакви истражувања и отсуството на резултатски – ориентирани активности претставуваат сериозен јаз. Со овој Документ и изготвениот Прашалник сакаме да се надмине токму овој јаз.

На Прашалникот, кој содржи 19 прашања (Прашалникот е даден во Прилог 1) одговорија 248 испитаници – правни лица, од кои 127 компании со седиште во Скопје (51.21%), додека останатите со седиште во друг град во Р.С. Македонија (121 компанија, односно 48.79%). Испитаниците се од различни сектори, со што се покрива скоро целата македонска економија, и тоа: 35 компании од сектор градежништво (14.11%), 29 компании од ИКТ – секторот (11.69%), 19 текстилни компании (7.66%), 27 компании од секторот земјоделие (10.89%), од сектор туризам и угостителство 28 компании (11.29%) и 110 испитаници од останати сектори (44.35%). Согласно целната група на Проектот, најголем дел од испитаниците се микро, мали и средни претпријатија (90.32%), а само 24 големи компании дадоа свој придонес и одговорија на анкетните прашања.

Графикон 1. Компаниии по сектор



Графикон 2. Големина на компанија

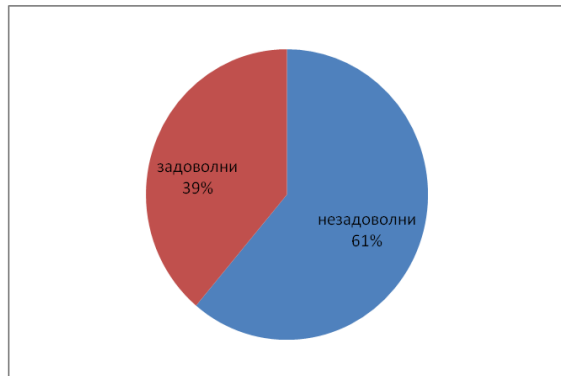


Она што особено радува од добиените одговори е тоа дека дури 82% од вкупните испитаници знаат дека заштитата на нивните права како даночни обврзници е регулирана со Законот за даночна постапка, иако изненадува податокот дека во групата на оние испитаници кои одговориле негативно на ова прашања влегува и една голема компанија. Ова може да биде само мотив плус македонската даночна администрација и понатаму да презема мерки и чекори кон дополнително информирање на сите даночни обврзници – правни лица за нивните права и начинот на нивна заштита во даночно-правниот однос и релациите со УЈП.

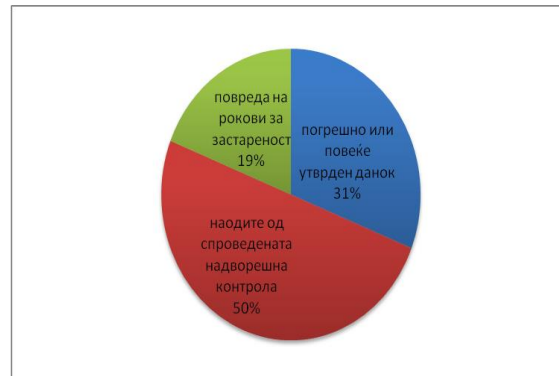
Во однос на инспекцискиот надзор кој го врши УЈП, 69% од испитаниците одговориле дека биле предмет на надворешна контрола од УЈП во периодот 2015-2019 година, при што 47% од испитаниците кај кои била спроведена надворешна контрола и по завршниот разговор со даночниот инспектор не биле задоволни од односот и третманот како даночен обврзник. Ова не води на заклучок дека надворешната контрола на даночните власти е честа и редовна појава, а не исклучок, а исто така загрижува фактор што мнозинството од оние кои биле изложени на контрола не се задоволни од третманот, со што декларираниот партнерски или клиентски однос на УЈП кон даночните обврзници не функционира во практиката.

Кога станува збор за пак за даночните-управни акти (решение, записник и сл.) и (не)задоволството од конкретно даночно решение изготвено од УЈП, се добија прилично негативни одговори. Поконкретно, 75% од испитаниците немале ситуација каде УЈП корегирала свое решение, записник од надворешна контрола или друг акт по нивна сугестија. Степенот и причините за (не)задоволство на испитаниците – даночни обврзници правни лица се презентирани во Графиконите 3 и 4.

Графикон 3. Степен на (не)задоволство од даночно-управен акт



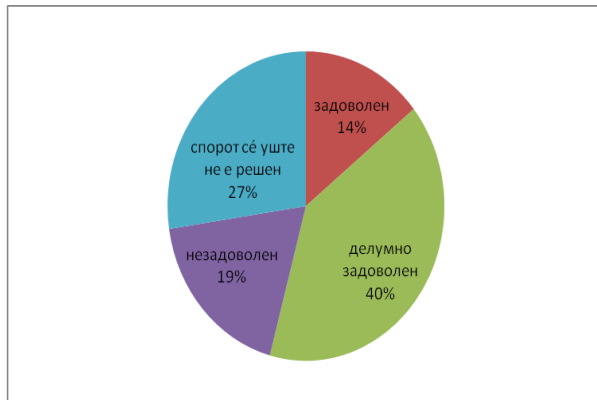
Графикон 4. Причини за незадоволство



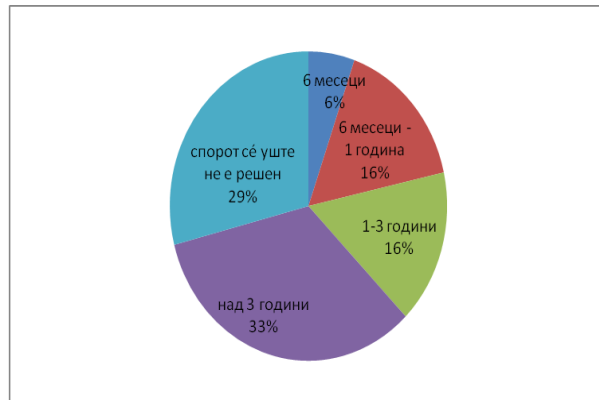
Од аспект на заштитата на даночните обврзници во македонската даночна постапка и перцепцијата за ефикасноста на постојните правни лекови кои се на располагање на даночните обврзници следниот податок е исклучително важен. Имено, 58% од незадоволните (61%) испитаници, сепак, не се осмелиле да бидат учесници во постапка пред Управниот суд со поднесување на тужба. Оние испитаници кои поднеле тужба против УЈП по издадено даночно решение се прилично скептични по однос на крајниот исход на постапката, при што 38% сметаат дека по завршување на спорот ќе бидат делумно задоволни. Во Графиконот 5 се дадени очекувањата од крајниот резултат. Загрижувачки е податокот за просечниот временски период во кој бил решен еден управниот спор. (прикажан во Графикон 6) кој зборува за долга, а со тоа и скапа постапка која со својата неефикасност во никој случај не може да биде мотивирачка и адекватна за даночниот обврзник преку неа да бара правда во релациите со државата.



Графикон 5. Очекувања од крајниот резултат од управен спор од даночна материја



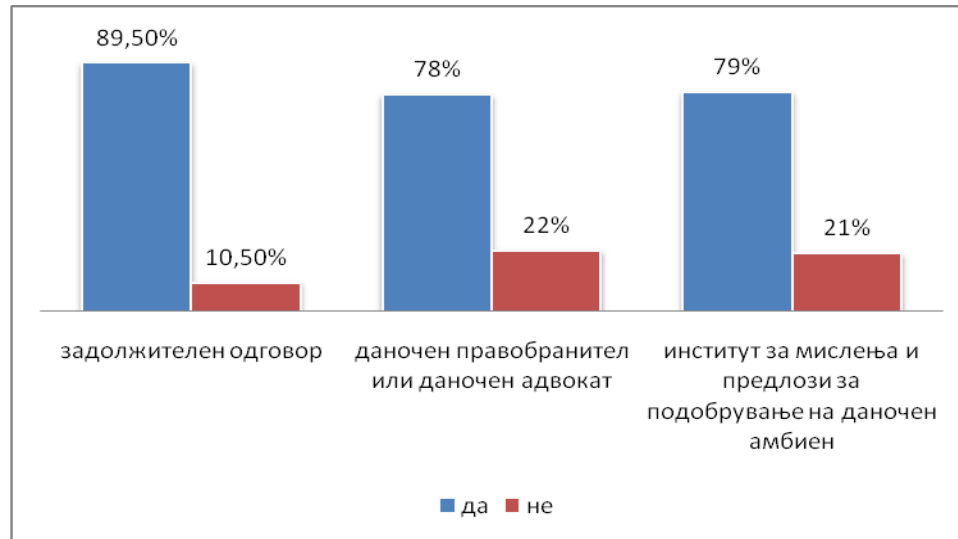
Графикон 6. Просечно време на решавање на управен спор



Имајќи ги во предвид досегашните одговори на испитаниците не изненадуваат нивните позиции во врска со нивната перцепција колку се заштитени како даночни обврзници во релациите со даночните власти. Имено, согласно добиените одговори, испитаниците кои не биле задоволни од одредено решение изготвено од страна на УЈП сметаат дека тужбата како единствен правен лек не овозможува ефикасна правна заштита (63%), дека актуелната даночна регулатива ги дестимулира да поведат постапка пред Управен суд (71.5%), и дека треба да се врати жалбата како правен лек (64%).

Покрај правните лекови за заштита на правата на даночните обврзници, целта на Документот е да ги разгледаме и другите опции за подобрување на даночната клима и креирање на услови за подобро исполнување на правата и обврските од даночен однос. Токму од оваа причина, беше побарано мислење од испитаниците по однос на нивниот став за: (1) задолжителна обврска на УЈП да даде одговор по поставено прашање од областа на даноците, (2) воведувањето на дополнителна институција (даночен правобранител или национален даночен адвокат) која би ги штитела правата на даночните обврзници во даночната постапка и во релации со даночните власти, и (3) постоењето на одбор или слично советодавно тело кое би разгледувало прашања, мислења и предлози за решавање на прашања од значење за примена на даночните закони и подобрување на економскиот амбиент во државата. Дури 80% од вкупниот број на испитаници се “ЗА” овие три форми на унапредување на односот со даночните власти согласно резултатите од Графикон 7.

Графикон 7. Став по однос на дополнителни форми за заштита и унапредување на правата на даночните обврзници – правни лица во Р.С. Македонија



## 10. Опциите и можни сценарија за евентуални даночни реформи во македонското даночно законодавство : заклучоци, препораки и предлози

Во современите демократски услови не треба да се занемарува фактот дека токму даночната обврска е, во суштина, највидливиот показател за припадност 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 во голема мера зависи 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 бара воспоставување на соодветни механизми за правна заштита. Даночните права, како значаен сегмент на човековите права, повеќе 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, подразбира 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.

Долг временски период македонската даночна регулатива беше во согласност со меѓународните стандарди за заштита на правата на граѓаните и компатибилна и конкурентна со даночните законодавства на државите од блиското опкружување. Сепак, со измените и дополнувањата на Законот за даночна постапка со кои се дерогираа приговорот и жалбата како правни лекови и се воведо само еден степен на судска заштита на даночниот обврзник против даночно решение издадено од УЈП значително се влоши положбата на даночните обврзници во односот со даночните власти.

Оттука, по спроведената анализа на правната рамка која се однесува на прашањето за заштита на даночните обврзници – правни лица во даночната постапка и добиените резултати од спроведената анкета, се наметнуваат три главни препораки кои би биле во интерес на бизнис заедницата и воопшто за поефикасна и поправедна даночна постапка, и тоа:

1. Враќање на жалбата како правен лек во даночната постапка
2. Задолжителен одговор од УЈП кој ќе има правна сила
3. Разгледување на можноста за воведување на дополнителни инструменти за поефикасна заштита на правата на даночните обврзници како што се институциите „даночен советник“, „даночен омбудсман“ или „национален даночен адвокат“.

Во споредба со меѓународните искуства, во моментот во Р.С. Македонија единствен правен инструмент кој им стои на располагање на даночните обврзници е тужбата со кој се поведува управен спор пред Управниот суд, а која 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 ретроградни 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 даночно-правниот однос.

Заклучоците од спроведената анкета во целост ја потврдија главната хипотеза на овој Документ – дека постоечките законски решенија за заштита на правата на даночните обврзници – правни лица ги одвраќаат незадоволните компании од поведување на спор против УЈП по издадено даночно решение. Мнозинството од испитаниците веруваат дека нивната положба значително ќе се подобри со враќање на жалбата како правен лек, по која како и во минатото, би одлучувал министерот за финансии. Од друга страна, тужбата како единствен правен лек со која се поведува управен спор наметнува дополнителни трошоци по даночните обврзници – правни лица (трошоци за ангажирање адвокат, трошоци на постапка итн.). Тука треба да се напомене и фактот дека постапките по даночна материја пред Управниот суд во најголем број случаи траеле повеќе од 3 години што претставува расход и за државниот буџет. Токму жалбата ќе придонесе за поефикасна заштита, како од гледна точка на правата на тужителите, така и од финансиска гледна точка.

Наспроти одговорите од Анкетниот прашалник каде генералниот заклучок е дека актуелната законска регулатива дестимулира поведување на управна постапка против даночно решение за заштита на правата на даночниот обврзник, бројот на поднесени тужби против Управата за јавни приходи до Управниот суд на Р.С. Македонија го потврдува само фактот голем е бројот на даночни обврзници кои во отсуство на друг механизам за остварување на своите права од даночно правен однос биле принудени да поднесат тужба против УЈП наспроти сите негативни страни на овој правен лек (несуспензивното дејство на тужбата, дополнителни финансиски трошоци, долг период на постапката, неизвесност во крајниот исход итн.). Од друга страна, пак, она што може да се заклучи од Графиконот бр.2 е дека бројот на решени предмети од Управниот суд го следи трендот на зголемување на бројот на поднесени тужби што само е потврда на напорите на македонските правосудни органи за што поголема и поефикасна заштита на правата на граѓаните и деловните субјекти.

Податоците, пак, од Управата за јавни приходи го потврдуваат значењето на постоење на повеќе инстанци на заштита на правата на даночните обврзници. Сепак, примат во ваквата заштита има жалбата по која ќе одлучува министерот за финансии. Ова се одразува и во одговорите на испитаниците кои имаат јасен став дека (1) тужбата како единствен правен лек не овозможува ефикасна правна заштита; (2) актуелната даночна регулатива ги дестимулира да поведат постапка против конкретно даночно решение и да

ја тужат Управата за јавни приходи пред Управниот суд на Р.С. Македонија; и она клучното, кое е основната препорака на овој Документ до законодавецот, (3) враќање на жалбата како правен лек за заштита на правата на даночните обврзници во постапката на утврдување и наплата на данокот против решение на УЈП.

Не се за изненадување и резултатите според кои секој механизам со кој ќе се влијае превентивно во остварување на обврските по однос на утврдување и плаќање на даноци е добредојден согласно ставот на бизнис заедницата. Во вакви услови, Управата за јавни приходи на Р.С. Македонија треба да се придвижи кон креирање и негување на клиентски однос со даночните обврзници со посебен акцент на правните лица. За оваа цел потребно е да подигне нивото на даночен морал кај даночниот обврзник и да се развие култура на разбирање помеѓу даночните власти и даночните обврзници. УЈП треба да преземе дополнителни информативни активности насочени првенствено кон микро, малите и средни претпријарија со цел подобрување на нивната положба како учесници во даночно-правниот однос. Но, тука треба да се земе во предвид и фактот дека во Р.С. Македонија мнозинството даночни обврзници – правни лица дејствијата во даночната постапка ги преземаат 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 согласно насоките и препораките содржани во Европската повелба за правата на даночните обврзници.

Наша препорака во насока на подобрување на положбата на даночните обврзници и пружање на квалитетно и ефикасно остварување и заштита на сите права кои произлегуваат од даночно-правниот однос е конечно заживување на професијата даночен советник во Р.С. Македонија, согласно меѓународните трендови. Дополнително, согласно одговорите на анкетата, Управата за јавни приходи треба да вложи поголеми напори во превентивната компонента при заштита на правата на даночните обврзници – правни лица. Она што го бара бизнис секторот во насока на подобрување на даночниот амбиент е конкретен *feedback* од УЈП во случај на нејаснотија или дилема при примена на законските решенија во постапката на пресметување и плаќање на данокот. Во оваа смисла, обврската за давање на одговор на поставено прашање од страната на УЈП не треба да биде само *мртво слово на хартија*, туку истата да биде задолжителна. На ваков

начин би се развил оној посакуван клиентски однос со даночните обврзници, но истото би имало и позитивно влијание при креирање на јасен даночен систем каде даночните обврзници би имале мал простор за потреба од произволно толкување на законските одредби и погрешна примена на даночните закони. Во овој контекст треба да се размисли за повторно актуелизирање на институтот даночен советник кој беше предвиден уште во 2006 година односно во првиот Закон за даночна постапка при што би била предвидена и одговорност на даночниот советник за дадениот совет и превземени дејствија во постапката на утврдување и наплата на данокот и во постапката по правни лекови.

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 јужно-американска 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 даночно-правниот однос ќе се овозможи непречено функционирање на државата и исполнување на нејзините финансиски, економски и социјални цели.

## Литература

1. Нешовска Ќосева, Елена, *Ефикасност на заштитата на правата на даночните обврзници во Република Македонија и искуства од компаративното даночно право*, Зборник од 3-тата Меѓународната научна конференција „Охридска школа на правото” во организација на Институтот за правно-економски истражувања и едукација „Јуридика Прима”, 2017.
2. Управа за јавни приходи, *Повелба за правата на даночните обврзници*, 2015.
3. Цафче, Сејдефа, *Уставите во функција на заштита на правата на даночните обврзници преко ограничувањето на субјективното даночно право на државата*, Стручно списание Центрум, бр.1, Издавач Центар за разбирање и меѓународна соработка, ISSN: 1857-8640, 2013 година.
4. Andzelkovic, Milena, *Fundamentalna prava poreskihobveznika i njihova zaštita u savremenim informaciono-tehnološkim uslovima*, Strani pravni život 3/2008, 2008, pp.163-179.
5. CFF Tax Advisors Europe, *On the Importance of Taxpayer Rights, Codes and Charters on Tax Good Governance*, Brussels, 2018.
6. Confederation Fiscale Europeenne, *A European Taxpayer’s Code*, European Commission’s public consultation, 2013.
7. Dimitrievič Marina, *Novi pogled na neka prava porznih obaveznika*, Pravni život, Beograd, 2010 godina.
8. Dljaca, Zorica, *Neki aspekti prava poreskih obveznika u svjetlu poreskih reforma*, Godishnjik Fakulteta Pravnih Nauka, Godina 8, br.8, Banja Luka, 2018, pp.169-181.
9. Haslenher Werner, *The impact of Fundamental Rights on Taxation in Europe*, Faculty of law-University of Hong Kong, 2011.
10. The Guidance of the Minister of Finance “*On Tax Procedures in the Republic of Albania*”, 2008.
11. Institut za javne financije, *Prava i obveze poreznih obveznika u poreznom postupku*, Porezni vjesnik, 2015.
12. European Commision, *Guidelines for a Model for A European Taxpayer`s Code*, European Union, 2016.

13. Gerger Günes Çetin et al., *Determining the Factors That Affect Taxpayers' Perspective on Tax Administration: Research in Turkey*, International Journal of Economics and Finance Studies, Vol 6, No 1, 2014 ISSN: 1309-8055 (Online).
14. Pistone, Pasquale, *Legal Remedies in European Tax law*, IBFD, Amsterdam, 2009.
15. Serrano, Fernando, *Tax Payer's Rights and the Role of Tax Ombudsman: An Analysis from a Spanish and Comparative Law Perspective*, Intertax, Vol.35, Issue 5, Kluwer Law International 2007, pp.331-340.
16. Włodzimierz Nykiel, Malgorzata Sek, *Protection of Taxpayer' rights*, Warszawa, 2009.

#### **4. Правни прописи**

1. Устав на Р.С. Македонија, Сл.весник на РМ, бр. 52/1991.
2. Закон за даночна постапка, Службен весник на Р. Македонија, бр.13/2006, 88/08, 159/08, 105/09, 133/09, 145/10, 171/10, 53/11, 39/12, 84/12, 187/13, 15/15, 129/15, 154/15, 23/2016, 35/18 и 275/2019.
3. Закон за управните спорови, Службен весник на РМ, бр. 62/06 и 150/10; Одлуки на Уставниот суд на РМ, бр. 27/08, 117/09 и 171/10.
4. 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.
5. Opći porezni zakon, NN 115/16 – na snazi od 01.01.2017.
6. Tax and Social Insurance Procedure Code of Bulgaria, SG No.109/2007.



## **Прилог 1. Анкета: Даночна постапка и правни лекови за заштита на правата на даночните обврзници со посебен акцент на правните лица**

1. Седиште на фирмата
  - a. Во Скопје
  - b. Надвор од Скопје
  
2. Сектор
  - a. Градежништво
  - b. ИКТ
  - c. Текстил
  - d. Земјоделство
  - e. Туризам и угостителство
  - f. Друго
  
3. Големина
  - a. Микро
  - b. Мало
  - c. Средно
  - d. Големо
  
4. Дали знаете дека заштитата на вашите права како даночни обврзници е регулирана со Законот за даночна постапка?  
  
Да    Не
  
5. Дали сте биле предмет на надворешна контрола од страна на УЈП во периодот 2015 - 2019 година?  
  
Да    Не

6. Дали по спроведувањето на надворешната контрола и извршениот завршен разговор со даночниот инспектор сте задоволни од односот и третманот како даночен обврзник?

Да Не

7. Дали досега сте имале случај УЈП да коригира даночен управен акт (решение, записник и слично) по ваша сугестија?

Да Не

8. Дали сте биле во ситуација да сте незадоволни од одредено решение изготвено од страна на УЈП?

Да Не

9. Доколку се биле во ситуација да не сте задоволни од даночно решение на УЈП која била причината за незадоволството?

Погрешно или повеќе утврден данок

Наодите од спроведената надворешна контрола

Повреда на роковите за застареност

10. Дали сте биле учесници во постапка пред управен суд со поднесување на тужба во делот на даночната материја?

Да Не

11. Во случај да поднесете тужба против даночно решение на УЈП како би ги оцениле вашите очекувања по однос на крајниот резултат:

а. Целосно задоволен

- b. Задоволен
  - c. Делумно задоволен
  - d. Незадоволен
  - e. Спорот се уште не е решен
  - f. Немам управен спор
12. Во кој просечен временски рок (од поднесување на тужба до добивање на одука) управниот спор бил решен?
- a. До 6 месеци
  - b. Од 6 месеци – до 1 година
  - c. 1 година до 3 години
  - d. Над три години
  - e. Спорот се уште не е решен
  - f. Немам управен спор
13. Во случај на управен спор дали сте добиле решение во ваша корист?
- a. Да – во целост
  - b. Да – делумно
  - c. Не
  - d. Спорот се уште не е решен
  - e. Немам управен спор
14. Дали тужбата како единствен правен лек Ви овозможува ефикасна правна заштита?
- Да      Не
15. Дали актуелната даночната регулатива Ве дестимулира да поведете постапка пред Управен суд?
- Да      Не

16. Според Вас дали треба да се врати жалбата против даночно решение на УЈП како правен лек, по која ќе одлучува Министерот за финансии?

Да Не

17. Дали сметате дека има потреба УЈП да дава задолжителен одговор на прашања од областа на даноците?

Да Не

18. Дали сметате дека во македонскиот даночен систем треба да се воведи дополнителна институција (даночен правобранител или национален даночен адвокат, на пример) која би ги штитела правата на даночните обврзници во даночната постапка и во релациите со даночните власти?

Да Не

19. Дали сметате дека во македонскиот даночен систем треба да постои институт (одбор, советодавно тело и сл.) кој би разгледувало прашања, мислења и предлози за решавање на прашања од значење за примена на даночните закони и подобрување на економскиот амбиент во државата?

Да Не