

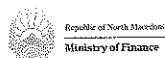
MACEDONIAN ACADEMY OF SCIENCES AND ARTS



PROCEEDINGS OF THE SCIENTIFIC CONFERENCE
HELD IN SKOPJE ON 22 JUNE 2023

ACCELERATING THE ACCESSION PROCESS OF NORTH MACEDONIA TO THE EU: KEY CHALLENGES AND PRIORITIES

In cooperation with



MINISTRY OF FINANCE OF THE REPUBLIC OF NORTH MACEDONIA



GOVERNMENT OF THE REPUBLIC OF NORTH MACEDONIA,
SECRETARIAT FOR EUROPEAN AFFAIRS

SKOPJE 2023

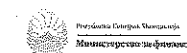
МАКЕДОНСКА АКАДЕМИЈА НА НАУКИТЕ И УМЕТНОСТИТЕ



ЗБОРНИК НА ТРУДОВИ ОД НАУЧНАТА КОНФЕРЕНЦИЈА
ОДРЖАНА ВО СКОПЈЕ НА 22 ЈУНИ 2023 ГОДИНА

ЗАБРЗУВАЊЕ НА ПРОЦЕСОТ НА ПРИСТАПУВАЊЕ НА СЕВЕРНА МАКЕДОНИЈА ВО ЕУ: КЛУЧНИ ПРЕДИЗВИЦИ И ПРИОРИТЕТИ

Во соработка со



МИНИСТЕРСТВО ЗА ФИНАНСИИ НА РЕПУБЛИКА СЕВЕРНА МАКЕДОНИЈА



ВЛАДА НА РЕПУБЛИКА СЕВЕРНА МАКЕДОНИЈА,
СЕКРЕТАРИЈАТ ЗА ЕВРОПСКИ ПРАШАЊА

СКОПЈЕ 2023

Програмски одбор:

- акад. *Владо Камбовски*, Раководител на Центарот за стратегиски истражувања „Ксенте Богоев“ - МАНУ
акад. *Таки Фиџи*, Македонска академија на науките и уметностите
акад. *Гоце Пејрески*, Македонска академија на науките и уметностите
акад. *Абдулменаф Беџеџи*, Македонска академија на науките и уметностите
проф. д-р *Фаџмир Бесими*, Министер за финансии на Република Северна Македонија
Драѓан Тилев, државен советник за европски политики и координација
проф. д-р *Глиѓор Бишев*, професор на Економскиот факултет во Прилеп
проф. д-р *Александар Стојков*, професор на Правниот факултет „Јустинијан Први“ при УКИМ – Скопје

Организациски одбор:

- д-р *Елена Мујоска Тријевска*, ЦСИ „Ксенте Богоев“ – МАНУ
д-р *Марица Анићовска-Мишев*, ЦСИ „Ксенте Богоев“ – МАНУ
м-р *Таџјана Дранѓовска*, ЦСИ „Ксенте Богоев“ – МАНУ
Билјана Буџлевска, Министерство за финансии на Република Северна Македонија
Газменд Ајдини, Министерство за финансии на Република Северна Македонија
Ирена Пејкова, Министерство за финансии на Република Северна Македонија
Александра Димовска, Влада на Република Северна Македонија, Секретаријат за европски прашања

Уредувачки одбор:

- акад. *Владо Камбовски*
акад. *Таки Фиџи*

СОДРЖИНА

Предговор	9
<i>Право и политика</i>	15
<i>Владо Камбовски</i> : Значењето на владеењето на правото за забрзување на евроинтеграцијата на Северна Македонија	17
<i>Димитар Ковачевски</i> : Анализа на економските придобивки и ефекти од зачленувањето во Европската Унија	39
<i>Бојан Маричиќ</i> : До каде е Република Северна Македонија во процесот на интегрирање во ЕУ: перспективи, можности и предизвици	55
<i>Светиомир Шкарик</i> : Слово на Уставот	75
<i>Борче Давиќовски</i> : Оптимизација на јавната администрација како предуслов за нејзината реформа во Република Северна Македонија	93
<i>Јадранка Дабовиќ Анастасовска</i> : Предизвиците на имплементацијата на новото потрошувачко право на Европската Унија во нашава држава	107
<i>Нано Ружин</i> : Проширување на ЕУ: С. Македонија помеѓу геополитичките и политичките премии на новиот светски поредок	129
<i>Гордана Лажеџиќ</i> : Правна рамка и институционални предуслови за заштитата и поддршка на жртвите	149
<i>Ренаџа Тренеска Дескоска</i> : Уставните измени како предуслов за пристапување на Република Северна Македонија во Европската Унија	167
<i>Јеџон Шасивари</i> : За уставната нормативна контрола на меѓународните договори – споредбени и домашни аспекти	179

<i>Александра Деаноска Трендафилова</i> : Кластерот 1 „Темелни вредности“ и предизвиците на системот за казнена правда во борбата со организираниот криминал и корупцијата (со посебен осврт врз конфискацијата на нелегално стекнатиот имот).....	197
<i>Беса Арифи</i> : Казненоправната одговорност на носителите на јавни функции во Република Северна Македонија	211
<i>Александра Максимовска Ситојкова, Елена Нешовска Косева</i> : Оценка на состојбите во Република Северна Македонија во Поглавјето 16: извршени реформи во областа на директното оданочување од поднесување на кандидатурата за членство во ЕУ до денес и резултати.....	231
<i>Малинка Рисиевска Јорданова</i> : Билатералните спорови како индивидуалните услови во преговорите за членство во ЕУ	243
<i>Ивица Јосифовиќ</i> : Постапката по претходно одлучување пред Судот на правдата на Европската Унија: предизвик во најава за македонското судство.....	257
Економија	273
<i>Таки Фийи</i> : До каде е Република Северна Македонија со исполнувањето на клучните економски критериуми за интеграција во ЕУ?.....	275
<i>Глигор Бишев, Александар Ситојков, Фајмир Бесими</i> : Фискалните предизвици и европските интеграции – реална наспроти номинална конвергенција	297
<i>Гоце Пејрески</i> : Ограничувањата на растот – опаѓачки долгорочни изгледи	313
<i>Abdylmenaf Bexheti, Uran Radoniqi</i> : Fiscal Convergence and Fiscal Sustainability – Western Balkans 6 Perspective.....	337
<i>Аниџа Ангеловска-Бежоска, Ана Мишреска, Сулијанија Бојчева-Терзијан</i> : Повеќекратните кризи и реалната конвергенција – закана или можност? Случајот на македонската економија?	355
<i>Владимир Филиповски</i> : Реформи на економското владеење и оданочувањето во ЕУ: импликации за фискалната политика на Република Северна Македонија	371

<i>Ванчо Узунев</i> : Етапното пристапување, регионалната интеграција и единствениот пазар на ЕУ	387
<i>Драѓан Тевдовски, Кајтерина Тошевска-Тричевска, Елена Макревска-Дисовска, Виктор Ситојкоски</i> : Зошто е важно постепено да се отвораат кохезивните фондови на Европската Унија за земјите од Западен Балкан за време на одолжениот интеграциски процес? Можноста за економска дивергенција со земјите-членки на ЕУ од регионот.....	405
<i>Ѓорѓи Гоцков</i> : Доходна и ценовна конвергенција на македонската економија на патот кон ЕУ – детерминанти и предизвици	419
<i>Марица Анџовска Мишев, Тајјана Дранѓовска, Елена Мујоска Триевска</i> : Доброто владеење и економскиот раст – придобивки и предизвици од членството во ЕУ	435
<i>Александра Иваноска-Даџиќ</i> : Циркуларната економија како дел од зелената агенда за Западен Балкан со акцент на текстилот и пластиката	453
<i>Билјана Ташевска, Сузана Макрешанска-Младеновска</i> : Социјалните расходи – предизвик за фискалната одржливост.....	467
<i>Силвана Мојсовска</i> : Придвижување на ЕУ интеграцијата на Република Северна Македонија преку Спогодбата за стабилизација и асоцијација	483
<i>Александра Наќева-Ружин</i> : Реформите на даночната политика како инструмент за забрзана фискална консолидација во Северна Македонија	501
<i>Јејшон Мазлами, Изеј Зекири</i> : Фискалните предизвици на Република Северна Македонија на патот кон ЕУ: со децентрализирани или централизирани локални финансии.....	515

- McClean, D. (2007). *Transnational Organized Crime. A Commentary on the UN Convention and its Protocols*. Oxford: Oxford University Press.
- Przino Agreement 2*. (2016, July 20). Retrieved 20, 6, 2023, from European Commission: http://eeas.europa.eu/delegations/the_former_yugoslav_republic_of_macedonia/press_corner/all_news/news/2016/2016-07-20_agreement_en.htm
- Przino Agreement*. (2015, June 2). Retrieved 20, 6, 2023, from European Commission: http://ec.europa.eu/enlargement/news_corner/news/news-files/20150619_agreement.pdf
- Ratner, S. (2001). Corporations and Human Rights: A Theory of Legal Responsibility. *Yale Law Journal*.
- Roksandic Vidlicka, S., & Marsavelski, A. (2015). Criminal responsibility of political parties for economic crimes: Democracy on Test. In P. Duynneetal, *The relativity of wrongdoing: Corruption, organized crime, fraud and money laundering in perspective*. Oisterwijk: Wolf Legal Publishers.
- Stoichkova, D. (2010). *Towards Corporate Liability in International Criminal Law*. Intersentia.
- Sutherland, E. (1949). *White Collar Crime*. New York: Dryden Press.
- Sutherland, E. (1940). White Collar Criminality. *American Sociological Review*, 5 (1).

Александра МАКСИМОВСКА СТОЈКОВА*
Елена НЕШОВСКА КОСЕВА**

**ОЦЕНКА НА СОСТОЈБИТЕ ВО РЕПУБЛИКА
СЕВЕРНА МАКЕДОНИЈА ВО ПОГЛАВЈЕТО 16:
ИЗВРШЕНИ РЕФОРМИ ВО ОБЛАСТА
НА ДИРЕКТНОТО ОДАНОЧУВАЊЕ
ОД ПОДНЕСУВАЊЕ НА КАНДИДАТУРАТА
ЗА ЧЛЕНСТВО ВО ЕУ ДО ДЕНЕС И РЕЗУЛТАТИ**

Abstract

Four years before the Macedonian authorities submitted the request for membership in the European Union, they have started the process of tax harmonization with the EU law. Therefore, in 2000 the legislator adopted the Law on the Value Added Tax that was completely established on the basic principles of the VI VAT directive, considered as the *raison d'être* for VAT in every EU member states.

Different from the obligation to harmonize the national legislations with the EU rules in the area of indirect taxation, countries still preserve their tax sovereignty regarding the direct taxes. However, contemporary supranational tax problems and challenges, such as the issue of transfer pricing, aggressive tax planning, hybrid tax mismatches etc., require cross-border cooperation, mutual coordination and implementation of the measures adopted on EU level. In this context, most important is the EU Anti-Tax Avoidance Directive of 2016, which

* Правен факултет „Јустинијан Први“ – Скопје, Универзитет „Св. Кирил и Методиј“ во Скопје.

** Правен факултет „Јустинијан Први“ – Скопје, Универзитет „Св. Кирил и Методиј“ во Скопје.

is a set of minimum standards and rules that aim to create a business environment with fair conditions for all EU members.

For this entire pre-accession period, the Republic of North Macedonia has undertaken series of reforms in the area of income taxes, although all the changes and amendments were or still are in direction of “relaxing” the tax policy. This is one of the reasons why the country is included in the EU’s list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes. In order to overcome this situation and to improve the assessment of the country as “moderately prepared”, Macedonian authorities should intensify the activities for prevention and fight against tax evasion by incorporating the rules from the Anti-Tax Avoidance Directive in the Law on Profit Tax.

Keywords: tax system, profit tax, tax evasion, EU Anti-Tax Avoidance Directive.

1. ВОВЕД

Во услови на глобализација и надминување на националните граници при преземање на деловна активност, даночните власти сè почесто се соочуваат со опасноста од креирање шеми за избегнување на даночната обврска и со отсуство на меѓусебна координација во постапката за утврдување и наплата на данокот на добивката. Сето ова резултира со ерозија на даночните основи, што пак има свое негативно влијание врз висината на наплатените даночни приходи во централните буџети и врз функционирањето на глобалниот пазар.

Последниве неколку години, свеста на стручната и пошироката јавност по однос на постоењето, улогата и значењето на даночните раеви и останатите држави кои овозможуваат, па дури и одобруваат и поттикнуваат даночна евазија и даночно бегство, значително се зголеми. Континуираниот раст на буџетскиот дефицит и на јавниот долг и повредата на принципите на фер и праведност во оданочувањето во речиси сите даночни јурисдикции, од една страна, и разоткривањето на серија даночни скандали, како Lux leaks и Panama Papers, од друга страна, ја променија перцепцијата за даночните раеви и за постапките на даночните обврзници, независно дали се поединци или мултинационални корпорации, со кои се врши злоупотреба на даночните правила. Оттука, лидерите на G-20 на Самитот во Лондон недвосмислено ја декларираа својата подготвеност „да ги заштитат јавните

финансии и меѓународните стандарди од опасностите кои доаѓаат од не-кооперативните власти“ и „да преземат конкретни мерки и активности против нив“.

Во изминатите 15-тина години на глобалната сцена сликата се има драстично променето. Така, за разлика од периодот 2003–2007 година, кога главен проблем на полето на меѓународното даночно право беше штетната даночна конкуренција, во периодот 2017–2019 година приматот го заземаат даночното бегство и т.н. агресивното даночно планирање (Roland, 2018), коешто се отсликува преку активностите на „договарање, организирање или воспоставување“ на правни дела единствено и исклучиво за даночни цели. Овие т.н. практики на злоупотреба на даночното право, првпат се дефинирани од Европскиот суд за човекови права, според кој ваквите практики постојат тогаш кога даночниот обврзник презема целосно вештачки аранжман кој не ја одразува вистинската економска реалност за намалување на даночната основа (Maisuradze, 2016).

Една од ваквите штетни практики претставува активноста на селење на добивката на компаниите која, за разлика од агресивното даночно планирање кое вообичаено се презема од големите мултинационални компании, е широко распространета практика во целиот деловен свет, независно од големината на правниот субјект. Поради природата на дејствата со коишто се овозможува селење на профитот, државите сами по себе немаат доволно можности успешно да се справат со нив и затоа е потребен координиран одговор на меѓународно ниво. Така, Европската Унија низ годините во континуитет ги надградува правните акти со кои се ограничува обемот на таквите активности. Еден од главните инструменти во алатката на ЕУ против селењето на добивката, претставува пакетот за спречување на даночно бегство (Anti-Tax Avoidance Package), кој го сочинуваат Директивата за спречување на даночно бегство (Anti Tax Avoidance Directive) и уште четири елементи: (1) извештај за конкретна држава; (2) препораки за договорите за спречување на двојно оданочување на доходот и капиталот и спречување на фискална евазија; (3) надворешна стратегија, и (4) студија за агресивното даночно планирање.

Целта на овој труд, кој беше презентираан на научната конференција на тема: „Забрзување на процесот на пристапување на Северна Македонија во ЕУ: клучни предизвици и приоритети“ во организација на Центарот за стратемски истражувања „Ксенте Богоев“ при Македонската академија на науките и уметностите, е да го презентира степенот на усогласеност на македонската даночна регулатива со даночното право на Европската Унија, со

посебен осврт на директните даноци, поконкретно со данокот на добивка. Покрај екстензивната анализа на даночните реформи кои биле спроведени во нашата држава за целиот претпристапен период, додадената вредност на трудот се отсликува токму во препораките што авторките ги упатуваат до креаторите на даночната политика со цел да се обезбеди и гарантира систем на јавни финансии којшто ќе овозможи нормално функционирање на државниот апарат, од една страна, и повисок квалитет на јавните услуги коишто им се пружаат на македонските даночни обврзници, физички и правни лица.

2. ПРЕДИЗВИЦИ И ПРЕСПЕКТИВИ КАЈ ДИРЕКТНОТО ОДАНОЧУВАЊЕ ВО ЕВРОПСКАТА УНИЈА

По објавувањето на најчестите практики коишто имаат за резултат даночно бегство во рамките на БЕПС и акционите планови во октомври 2015 година, ЕУ веднаш побрза кон усвојување на соодветни антиевазиски мерки. Првата Предлог-директива беше објавена во јануари 2016, додека нејзините клучни елементи беа имплементирани во правото на ЕУ во јули 2016 година. Во подоцнежниот период, мерките кои ги предвидуваше Директивата беа соодветно изменети и дополнети (Neshovska Kjosova, 2022). Овие мерки имаат за цел да гарантираат единствен начин на оданочување на прекуграничното дејствување на деловните субјекти преку елиминирање на разликите во националните даночни системи кои доведуваат до правни празнини што подоцна се злоупотребуваат за даночно бегство и агресивно даночно планирање.

Вака поставени, мерките задираат во фискалниот суверенитет на државите-членки на ЕУ слободно да ја регулираат сферата на директните даноци и да спроведуваат даночни политики како одговор на националните социо-политички околности, но тргнувајќи од природата на проблемот, тој бара заедничко координирано и кохерентно решавање кое е неопходно за нормално функционирање на внатрешниот пазар. Во оваа насока, во согласност со Европската комисија, „едностраното и разновидно имплементирање на мерките на БЕПС во секоја држава-членка на ЕУ може да го подели Единствениот пазар преку создавање на национални даночно-правни пречки за деловната активност во ЕУ“ (Seabrooke et al, 2016). Дополнително, имајќи го предвид фактот дека антиевазиските правила имаат прекугранична димензија, неопходно е да се воспостави баланс на интересите во рамки на внат-

решниот пазар и да се согледа поголемата слика при идентификување на заедничките цели и решенија што мораат да бидат постигнати преку преземање на пропорционални мерки и кои нема да одат над она што е неопходно.

Мерките од Директивата за спречување на даночно бегство треба да бидат имплементирани во даночните законодавства на сите држави-членки на Унијата и да се однесуваат на сите даночни обврзници кај данокот на добивка во конкретната држава-членка. Од оваа причина, државите-членки имаат право да го одберат најсоодветното решение кое ќе биде во согласност со нивните национални правни системи. Иако со овие мерки се воведуваат минимум стандарди за спречување на даночно бегство во ЕУ, сепак оставаат простор за даночно планирање. Така на пример, Директивата не ги дефинира поимот на даночен обврзник и данок на добивка, туку тоа им го остава на државите-членки при нејзиното имплементирање во националните законодавства.

2.1. Даночно-јавна анализа на Директивата за спречување на даночно бегство (Anti Tax Avoidance Directive 2016/1164)

По сите напори и заложби на дел од државите за зачувување на својот даночен суверенитет и залагање за даночна конкуренција vis-a-vis даночна хармонизација, во 2016 година беше донесена Директивата за спречување на даночно бегство (Anti Tax Avoidance Directive 2016/1164), која претставува збир на минимум стандарди и правила кои имаат за цел креирање на деловно опкружување каде што ќе важат фер и праведни услови за сите членки на ЕУ (Пендовска et al, 2021, 210–212). Имено, Директивата содржи вкупно пет антиевазиски правила, три произлегуваат од БЕПС Проектот и две дополнителни правила, и тоа:

- (1) *Ограничување на износот на каматата кој се признава како расход за даночни цели* (член 4) – целта на ова правило е да се спречат компаниите коишто имаат свои филијали низ ЕУ да ја намалат својата даночна основа преку позајмување на финансиски средства, при што заемот се прикажува во државата со повисоки даночни стапки, додека каматата во државите со пониски даночни стапки. Преговорите по овој член се одвивале со значителни тешкотии. Авторите на Директивата биле повикани да направат баланс помеѓу ефективноста на антиевазиските правила, од една страна, и очекуваното негативно влијание кое ова правило би го

имало по економските фактори, од друга страна. Се чини дека Европската комисија и Советот, сепак, ѝ дале предност на ефективноста на мерката, со оглед на тоа што правилото за ограничување на каматата воспоставува механички пристап и не води сметка за тоа дали претпријатието имало оправдана комерцијална причина за финансирање или задолжувањето било вештачко, со цел злоупотреба на даночните правила. Дополнително, оваа мерка влијае на сите правни субјекти, независно дали тие работат на меѓународно или на локално ниво и дали имаат оправдан интерес за надворешно финансирање на нивните локални активности за кои не постои вештачки договор. Се верува дека доколку државата-членка даде можност претпријатието да докаже дека позајмувањето било направено од оправдани комерцијални причини, тогаш би се создале многу поправедни услови за работа;

- (2) *Правила за „излезно“ оданочување* (член 6) – оданочување на непроцентната актива врз основа на пазарната вредност во моментот кога имаме три вида трансфер, односно пренос, и тоа: пренос на средства, пренос на резидентство и пренос на деловна активност, со што се напушта конкретната даночна јурисдикција. Под пазарна вредност се подразбира износот што се плаќа во директна трансакција за размена на средства меѓу неповрзани субјекти на пазарот. Додека, пак, под пренос на средства се подразбира само оној пренос кога државата-членка го губи правото на оданочување на пренесените средства, а тие и понатаму се во правна и економска сопственост на истиот даночен обврзник. Ова правило не се применува кога се работи за пренос со кој средствата во период од 12 месеци се враќаат во држава-членка и кога се работи за трансфер на хартии од вредност или побарувања од ликвидносни причини. Државата-членка, исто така, може да дозволи плаќање на овој „излезен“ данок на рати повеќе од пет години во специфични околности. Целта на ова правило е да се спречи ерозија на даночната основа во државата на потекло во ситуација кога даночните обврзници се обидуваат да ја намалат својата даночна основа со селење на своето седиште или место на основање, или преку пренесување на своите средства во држави со ниски даноци. Имено, ваквите практики го искривуваат пазарот, ја еродираат даночната основа во државата од која се заминува и добивката се префрла во држави коишто овозможуваат поповолен даночен третман;

- (3) *Опшито правило за сиречување на даночно беѓсйво* (член 6) – ова правило им дозволува на даночните власти да проверат дали целта на конкретен договор или спогодба, коишто најчесто не ја одразуваат економската реалност или немаат оправдани комерцијални причини за нивно склучување, е стекнување на некоја даночна погодност;
- (4) *Правила за даночен итретман на контролирана сйранска ком-йанија* (член 7 и член 8) – да се оневозможат злоупотребите од мултинационалните компании преку префрлање на оданочлив приход во нивни компании-ќерки што работат во држави со ниски даноци, а каде што реално не се остварува основната деловна активност на компанијата-мајка во согласност со ЕУ стандардите. Според Директивата, на државите-членки им е дозволено да користат два пристапа при определување на приходот кој ќе ѝ се припише на матичната компанија. Првиот пристап обезбедува листа на приходи заснован на правна класификација (камата, дивиденда, приходи од авторски право и приходи од интелектуална сопственост, приход од финансиски закуп и други финансиски активности, како и приходи од продажба на стоки и услуги што се географски мобилни и кои претставуваат причина поради коишто се донесени правилата за странско контролирано друштво). Согласно вториот пристап, пак, секој приход на странското контролирано друштво кој е остварен како резултат на правно дело чијашто основна цел е стекнување на даночна погодност ѝ се припишува на матичната компанија сразмерно на нејзиното учество во контролираното друштво и мора да биде внесен во даночниот биланс за пресметковниот период; и
- (5) *Правила за сйравување со и.н. хибридни неусогласености* (член 9) – со цел спречување на двојно ослободување или искористување на можноста за намалување на даночниот товар преку ползување на низа разлики во националните даночни правила за пресметување на даночната основа на ниво на Унијата. Хибридните неусогласености претставуваат дела на даночно планирање кои секогаш вклучуваат две држави. За да се елиминираат негативните ефекти, неопходно е да се утврдат правила според кои едната од државите ќе го негира, односно нема да даде право на даночна дедукција доколку резултатот е злоупотреба на даночните прописи за даночни цели. Ова правило се однесува единствено на поврзани лица и не ги опфаќа постојаните деловни единици.

3. ОЦЕНКА НА СОСТОЈБИТЕ ВО РЕПУБЛИКА СЕВЕРНА МАКЕДОНИЈА ВО ПОГЛАВЈЕТО 16

3.1. Ситејен на усогласеност на македонското даночно законодавство со правото на Европската Унија во областа на даноците на потрошувачката

Дури четири години пред да биде поднесено барањето за членство во Европската Унија, македонските власти го започнаа процесот на хармонизација на даночното законодавство со правото на ЕУ. Така, во далечната 2000 година првпат беше донесен Законот за данокот на додадена вредност кој во целост почиваше на основните принципи воспоставени со шестата ДДВ-директива, која се смета како *raison d'être* за ДДВ во секоја од државите-членки на ЕУ.

Постоеја политички, економски и фискални причини за имплементација на ДДВ. Пред сè, силните заложби за интеграција во Европската Унија, кои подразбираат и потреба за даночна хармонизација, наметнаа што поскоро прифаќање на моделот на ДДВ за оданочување на потрошувачката, кој на ист начин се применува во сите држави-членки (Пендовска et al, 2017, стр. 123–124). Така, македонскиот даночен систем се карактеризира со постоење на интегрален, сефазен, нето-данок на додадена вредност, при што се оданочуваат сите производи и услуги, со една општа (или најмногу уште една повластена) даночна стапка, во сите фази низ кои поминува производот или услугата сè до крајниот потрошувач.

Значајно за Република Северна Македонија е што уште на почетокот, ДДВ се воведо со почитување на сите директиви на Европската Унија, со што се овозможи непречено остварување на ефектите од овој даночен модел. Од првичната законска верзија, до денес, македонскиот законодавец има усвоено дури 34 измени и дополнувања на Законот за данокот на додадена вредност. Главно, измените се вршени во доменот на даночните стапки, даночните ослободувања и административните правила, и тие не ја нарушија ниту суштината, ниту пак ја оддалечија Република Северна Македонија од ДДВ регулативата на ЕУ, туку повеќе беа во функција на мерки како дел од севкупната економска политика, а и како следење на тековните измени во ДДВ законодавството на ЕУ.

Така, имајќи ги предвид ваквите околности, во нашава држава постои висок степен на усогласеност со законодавството на Европската Унија во областа на даноците на потрошувачката, првенствено на данокот на додадена вредност.

3.2. Извршени реформи кај директните даноци на капитал кон членството во ЕУ

За разлика од степенот на усогласеност на даночното право на Република Северна Македонија со правото на ЕУ во однос на даноците на потрошувачка, македонскиот даночен систем е многу посиромашен кога станува збор за корпусот на меѓународни правила насочени кон спречување на даночното бегство. Најверојатно, ваквата состојба се должи на напорите на низа влади во изминатите 15-тина години да креираат поволна бизнис клима преку стекнување даночна конкурентска предност пред државите од регионот на Југоисточна Европа. Од оваа причина, најголем дел од измените и дополнувањата на претходниот и актуелниот Закон за данокот на добивка се однесуваат на намалување на висината на даночната стапка, како и на проширување на листата на даночни олеснувања и ослободувања и на расходите што претставуваат даночно признати расходи за даночни цели. Дијаметрално спротивно на напорите на релевантните меѓународни организации (ОЕЦД, Европската Унија) за преземање на конкретни мерки и активности на глобално ниво за што е можно поуспешно справување со активностите на мултинационалните компании коишто се „штетни“ по националните даночни системи и коишто имаат единствена цел, а тоа е минимизирање на нивниот даночен долг, РС Македонија не само што не воведо ниту едно антиевазиско правило, туку и некои од одредбите коишто ги содржеше стариот Закон за данок на добивка со подоцнежните измени или се напуштија во целост или се регулираа со Правилник како понизок правен акт.

Соочени со притисокот за усогласување на македонското законодавство со правилата на ЕУ и за потврдување на заложбите за вклучување во глобалната борба против штетната даночна конкуренција, даночната евазија и даночното бегство, во чл. 13 од Законот за данокот на добивка од 2014 година е воведено единствено правилото за даночен третман на каматата помеѓу поврзани страни (Maksimovska Stojkova, 2020). Во согласност со законската одредба непризнаен расход за даночни цели е износот на делот од камати по заемите кои се добиени од поврзано лице, кој го надминува износот кој би се остварил доколку се работи за неповрзани лица. Кај заемите што се добиени од поврзаното лице при утврдувањето на расходите од камати се признава пресметаната камата најмногу до висината на каматната стапка која би се остварила меѓу неповрзани лица, во моментот на одобрувањето на заемот. За разлика од предвидените огра-

ничувања кои се предвидуваат во Директивата за спречување на даночно бегство, македонската законска одредба не содржи никакви лимити. Дефиницијата, пак, на тоа што се подразбира под поврзани лица е дадена во чл. 16, при што законски потребното процентуално учество во гласачките права или во правото за распределба на добивката во македонскиот Закон за данок на добивка, е од 25%.

4. ПРЕПОРАКИ ДО КРЕАТОРИТЕ НА ДАНОЧНАТА ПОЛИТИКА

За целиот овој претпристапен период, Република Северна Македонија има преземено низа реформи во сферата на даноците од доход, иако сите измени беа или сè уште се во насока на „релаксирање“ на даночната политика. Веќе 15-тина години РС Македонија се рекламира како повољно бизнис опкружување, чија цел беше и/или е подобрување на севкупната економска состојба преку привлекување на странски директни инвестиции и креирање на *business friendly* средина, па од оваа причина освен правилото за даночен третман на каматата, во македонското даночно право не се среќава ниту едно друго правило за спречување на даночно бегство.

Ваквата состојба донекаде е реална и очекувана во услови на ниски даночни стапки и низа даночни ослободувања кај данокот на добивка (како, на пример, неоданочување на реинвестираната добивка, 10-годишно ослободување од плаќање на данокот на личен доход и данокот на добивка за компаниите кои функционираат во ТИРЗ-овите, набавка на повеќе од десет фискални апарати, донации во спортот итн.). Ова е една од причините поради кои државата е вклучена во листата на ЕУ на некооперативни јурисдикции за даночни цели. И покрај владините стремежи за интензивирање на економскиот раст и развој преку мерки на даночната политика, надлежните институции, сепак, детектираат префрлање на неоданочената добивка од нашата држава во држави со нулта даночни стапки, па затоа е време да се направи сериозна реформа на македонското даночно законодавство во оваа насока. Дополнително што потребата е уште поголема како држава која претендира да стане рамноправна членка на Европската Унија и која има обврска за усогласување на македонското со законодавството на ЕУ.

Со цел да се надмине ваквата состојба и да се подобри оценката на државата од „умерено подготвена“, неопходно е македонските власти да ги интензивираат активностите во насока на ефикасна борба и спречување

на даночна евазија преку инкорпорирање на правилата од Директивата за спречување на даночно бегство во Законот за данокот на добивка. Во моментов, во собраниска процедура е Законот за измена и дополнување на Законот за данокот на добивка со цел да се надградат правилата за трансферни цени и да се внесе одредба по однос на „извештајот држава-по-држава“ како обврски што произлегуваат и од БЕПС Инклузивната рамка на ОЕЦД.

Неоспорен е фактот дека постојниот модел на данокот на добивка не одговори на заложбите на македонските власти, и државата во континуитет се соочува со загуба на значителни суми на потенцијални даночни приходи. Се чини дека е време за преземање на чекори во насока на заострување на правилата за оданочување на добивката, пред сè на големите даночни обврзници. Даноците се главниот извор преку кој се генерираат потребните финансиски средства за нормално функционирање на државниот апарат и задоволување на потребите од јавни добра. Подолг временски период, нашата држава ги користеше сите расположливи инструменти за обезбедување финансии преку задолжување, како надворешно, така и внатрешно. Но, кризите со кои се соочи светската економија во изминатите неколку години (пандемијата на КОВИД-19, енергетската криза, војната во Украина, инфлацијата), ги принудила државите, вклучително и РС Македонија, повторно да се свртат кон даноците. Тие треба да бидат така поставени што од една страна ќе гарантираат еднаквост и праведност во оданочувањето, но и дека сите даночни обврзници ќе бидат оданочени според нивната вистинска економска моќ. На тој начин, тие ќе го дадат својот придонес кон даночната јурисдикција која им овозможила остварување на добивка од преземање конкретна деловна активност. Ваквите измени во македонскиот даночен систем треба да се преземат, независно од тоа дали и кога РС Македонија би ги започнала преговорите за членство во Унијата, со оглед на тоа што витален интерес на секоја држава е да поседува систем на јавни финансии кој е во „добра кондиција“.

Библиографија

- COUNCIL DIRECTIVE (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market
 Maisuradze, Levan, *The Anti-Tax Avoidance Directive and its Compatibility with Primary EU Law*, Lund University, 2016.
 Maksimovska Stojkova, Aleksandra, *Controlled Foreign Company (CFC) Legislation, book chapter: CFC in North Macedonia*, Vienna University, Amsterdam, IBFD, 2020.

- McCarthy, Killian, Frederik van Doorn, Brigitte Unger, *Globalisation, Tax Competition and the Harmonisation of Corporate Tax Rates in Europe: A Case of Killing the Patient to Cure the Disease?*, Utrecht School of Economics, Tjalling C. Koopmans Research Institute, Discussion Paper Series 08-13, 2008.
- Neshovska K Joseva, Elena, *The Anti-Tax Avoidance Directive as a Mean to Tackle Harmful Tax Practices in the European Union - Legal and Tax Analysis of Its Rules*, Iustinianus Primus Law Review, Vol.13, Issue 1, Year 2022, Publisher: Law Faculty Iustinianus Primus Skopje, 2022.
- Roland, Aanon 2018. *European Corporate Tax Policy since the Crisis – How the EU steps up the Fight against Corporate Tax Avoidance*. Working Paper Series 'Comparative Govern-ance', No. 3, October 2018.
- Seabrooke, L. and Wigan, D, *Powering ideas through expertise: professionals in global tax battles*, Journal of European Public Policy 23(3), 2016.
- Tofan, Mihaela, *Redesigning sovereignty using European and international tax avoidance regulation*, Jean Monnet Working Paper 17/20, NYU School of Law, New York, 2020.
- Van Apeldoorn, Laurens, *BEPS, tax sovereignty and global justice*, Critical Review of International Social and Political Philosophy, 21:4, 2018, p. 478-499.
- Пендовска, Максимовска Стојкова, Зафироски & Нешовска Косева, *Даночно право*, Универзитетски учебник, Издавач: Правен факултет „Јустинијан Први“ во Скопје, ISBN 978-608-4655-87-9, 394 стр., Скопје, 2021.
- Пендовска, Максимовска Стојкова, Нешовска Косева, *Данокот на додадена вредност во Република Македонија наспроти европскиот модел на негојо иницијатива на додадена вредност во светло на измените во законската регулатива во Република Македонија*, Правно списание „Европско право“ 2/2017, стр.123–130.
- Закон за данокот на додадена вредност*, Службен весник на РМ, бр. 44/99, 59/99, 86/99, 11/00, Уставен суд бр. 93/00, 8/01, 21/03, Уставен суд бр. 17/04, 19/04, 33/06, 45/06, 101/06, 114/07, 103/08, 114/09, 133/09, 95/10, 102/10, 24/11, 135/11, 155/12, 12/14, 112/14, 130/14, 15/15, 129/15, 225/15, 23/16, 189/16, 198/18, „Службен весник на Република Северна Македонија“ бр. 98/19, 124/19, 275/19, 267/20, 163/21 и 57/22.
- Закон за данокот на добивка*, Службен весник на РМ, бр. 112/14, 129/15, 23/16, 190/16, 248/18, 232/19, 275/19, 290/20 и 151/2021.

Малинка РИСТЕВСКА ЈОРДАНОВА*

БИЛАТЕРАЛНИТЕ СПОРОВИ КАКО ИНДИВИДУАЛНИ УСЛОВИ ВО ПРЕГОВОРИТЕ ЗА ЧЛЕНСТВО ВО ЕУ

Abstract

In the process of integration in the EU, the framework of conditionality for the Western Balkans countries has been significantly expanded compared to the previous enlargements. In addition to the Copenhagen criteria, it includes the conditions of the stabilization and association process, as well as individual, specific conditions for each country. Mainly, these conditions arise from bilateral disputes.

Comparative analysis of the individual conditions for EU accession resulting from bilateral disputes is performed for the following countries of the Western Balkans: Montenegro, Serbia, Albania and Macedonia.

The political, international-legal and institutional aspects of the special conditions for each country are analyzed, while the similarities and differences are identified. Furthermore, the different modalities used by the European Union in implementing the established conditions are analyzed. Finally, the significance and impact of these conditions in the entire negotiation process is considered - in what way and to what extent they so far affect the credibility, dynamization and predictability of the process, which are defined as the goals of the new Methodology for enlargement from 2020.

Besides primary sources in which the individual conditions arising from the EU membership negotiations are defined and elaborated: the conclusions

* Институт за европска политика – Скопје.