

336.225.6 (4-627EU)

Доц. Д-р Сејдефа Џафче

**PARIME TË PROCEDURËS DOGANORE NË REPUBLIKËN E
MAQEDONISË**

**НАЧЕЛА НА ДАНОЧНАТА ПОСТАПКА ВО РЕПУБЛИКА
МАКЕДОНИЈА**

THE PRINCIPLES OF TAX PROCEDURE

Abstract

Principles of taxation procedures are general rules within which the tax procedure is implemented. The approach of the European Union in this context is implemented through the practice of the European Court of Justice whose principles are accepted and defined by the Court itself and refer to the administrative procedure, equally applicable to each EU Member State. The defined principles are obligatory for the public bodies in implementing the procedures, the main objective being protection of the citizens' rights.

The specific type of principles to be incorporated into the legislation depends on the legal system and political orientation of the country in question. Clearly, principles are viewed as signposts for the implementation of the tax-related procedures, so their defining and incorporation into the valid legislation represents a way through which the realization of the material rights shall be completed within the framework of a procedure which is just and based on the rule of law in terms of the identification, control and charge /payment of a specific tax, efficient work of the tax - related institutions, as well as high level of legal safety in taxation.

1. Поим за начела во даночната постапка

Начелата според кој се одвива даночната постапка во Република Македонија се регулирани во Законот за даночната постапка (натаму во текстот ЗДП). Бидејќи даночната постапка претставува посебна управна постапка во однос на Законот за општата управна постапка (ЗОУП), начелата предвидени во ЗОУП имаат

супсидијарна примена во даночната постапка. Секако начелото *lex specialis derogate lege generali* и во рамките на начелата на даночната постапката во однос на општата управна постапка останува како актуелен принцип. Спомнатите начела меѓусебно не се исклучуваат, туку се надополнуваат.

Начелата на даночната постапка кои се предвидени во рамките на ЗДП се: начело на законитост и слободно одлучување, начело на временско важење на даночните прописи, увид во актите, даночна тајна, начело на утврдување на фактичка состојба, припишување на економски добра, привидни зделки, противправно дејствување, неважечка правна зделка, злоупотреба на правните договорни можности.

Начелата кои ја надополнуваат начелата во даночната постапка од Законот за општата управана постапка се начелото на заштита на правата на странките и заштита на јавниот интерес, начело на еднаквост, непристрасност и објективност, начело на сервисна ориентација на органите, начелно на ефикасност, начело на сослушување на странките, оценка на доказите, правото на жалба (двостепеност), конечност во решавањето, правосилност на решението, економичност и итност, право на употреба на јазиците и писмата, помош на неуката странка.

Во рамките на даночната постапка не треба да се заборават начелата кои важат исклучиво за даночната извршна постапка, односно постапката околу принудната наплата на даноците. Корпусот на правни начела се комплетни со начелата по кои работи Управата за јавни приходи уредени во рамките на Законот за управата за јавни приходи, како и начелата во Законот за организација и работа на органите на државната управа¹ и Законот за државните службеници.² Во делот на начелата спаѓаат и начинот на постапување според т.н. Кодекс на однесување службениците на Управата за јавни приходи, дисциплинска одговорност, материјална одговорност.

¹ Законот за организација и работа на органите на државната управа „Службен весник на Република Македонија“, број 58/2000, 44/2002, 82/2008, 167/10 и 51/2011.

² „Службен весник на Република Македонија“, број: 59/2000, 167/10 и 36/2011.

1.1. Начело на законитост и слободно одлучување

Членот 6 од Законот за даночната постапка го предвидува начелото на законитост и слободно одлучување. Ова начело е основно начело во даночното право и е придобивка на вековната борба на даночните обврзници изразена преку начелата: *Nullum tributum sine lege*, (какви било правни форми при нивно воведување не се својствени за даноците, единствено во облик на правна норма со обележје на закон) и *No taxation without representation*, (единствено парламентот како претставничко тело преку законите може да воведи определен данок, нема оданочување без претставување во парламентот). Важноста на овој принцип во современите држави е издигнато на уставно рамниште, во Уставот на Франција (член 34), Уставот на Белгија (член 170), Устав во Италија (член 23) и др.

Начелото на законитост ја опфаќа правната сигурност и предвидливоста во постапувањата и одлучувањето на даночните органи, изразена преку материјалната и процесната законитост.

Начелото на законитост во даночната постапка во Република Македонија, како држава аспирани за влез во Европската Унија, е во согласност со принципите на Унијата изразени преку т.н. “европскиот управен простор“. Имено начелото на законитост во рамките на Унијата прокламира и гарантира правна сигурност и предвидливост во постапката и одлуките на државната управа,³ во настојувањето⁴ да се елиминираат сите форми на арбитражираност

³ SIGMA, *Evropski principi za državnu upravu*, SIGMA radovi: бр . 27, стр.209

⁴ Посебно битни принципи земени од практиката на Европскиот суд на правдата, кои треба да ги применуваат сите држави на национално ниво кога го применуваат правото на Европската Унија, меѓу другите: принцип на законитоста на управата; принцип на пропорционалноста, правна сигурност, заштита на оправданите очекувања, недискриминација, право на сослужување во постапката на донесување на одлуките, привремена мерка, пристап до управните судови од страна на поединците под еднакви услови, вондоговорна одговорност на државната управа. Подетално во: J. Schwarze, *Europäisches Verwaltungsrecht*, Nomos, Baden-Baden, 1988, или англиската верзија: *European Administrative Law*, London, 1992. Доколку се направи систематизација на главните принципи заеднички за државите на западна Европа, може да се квалификуваат во: 1) сигурност и праведност; 2) отвореност и транспарентност; 3) одговорност 4) ефикасност и ефективност.

при водењето на јавните работи.⁵ Овој принцип е во функција на остварувањето на владеењето на правото (Rule of law, Rechtsstaat, État de droit), како повеќекратен механизам за заштита на сигурноста и на извесноста. Во оваа насока начелото на законитост во даночната постапка во РМ се темели на повеќе основни начела во уставно-правниот поредок. Имено во членот 8, алинеите 1, 3 и 8 од Уставот на Република Македонија произлегуваат основните вредности на уставниот поредок преку: основните човекови слободи и права, владеењето на правото, поделба на власта на законодавна, извршна и судска. Во оваа насока е и Уставната одредба, односно членот 96 од Уставот на Република Македонија кој предвидува органите на државна управа работите од својата надлежност да ги вршат самостојно врз основа и во рамките на Уставот и законите и за својата работа се одговорни пред Владата.

Во согласност со членот 96 во рамките на ЗДР е обработено начелото на самостојност: „доколку Управата за јавни приходи има законско право за слободно одлучување, тогаш ова слободно одлучување мора да биде во согласност со целта на ова право и да ги почитува законските граници на слободното одлучување.“ Впрочем од начелото на слободното одлучување произлегуваат три правни основи:

- законско овластување за користење на можноста за слободно одлучување⁶;
- исполнување на законска цел преку можноста за слободно одлучување;
- обврската Управата за јавни приходи при користење на начелото на слободното одлучување да се држи во границите на даденото овластување т.н. во рамките на законот.

Начелото на самостојност во одлучувањето предвидува самостојно утврдување на фактите и околностите како и слободната оценка на доказите врз основа на кои ќе донесе законско решение. Начелото на законитост е во директна корелација со начелото на материјалната вистина.

⁵ Ibid., стр. 209.

⁶ Член 74, став 2 од ЗДП, ја дава можноста Управата за јавни приходи за продолжување на рокот за поднесување на даночна пријава, и врзување со нов рок, или да го направи врз основа на други услови.

Формулацијата на начелото на слободно одлучување не оди во спротивност со начелото на дискреционото овластување на управата (*freies Ermessen, pouvoir discrétionnaire*). Имено во дискреционите одлуки влегуваат случаи каде, во рамките на законската рамка, е оставен извесен степен на избор на донесувачот на одлуката.⁷ Од овие причини во рамките на Европската Унија е прифатен принципот или начелото на слободното одлучување. Имено, законот не може да ги предвиди сите околности кои може да се појават во иднина. На државните органи законот може и изречно да ја предвиди дискрецијата, која во определени моменти може да значи и да донесе елементи на субјективизам и на злоупотреба. Заштитниот механизам на веќе законски предвидената дискреција претставува доктрината на дискреционите овластувања на управата кои содржат принципи кои ја насочуваат и ја ограничуваат употребата на дискрецијата.⁸ Но, во секој случај законската дискреција не може да функционира без општите принципи на управното право кои се јавуваат во улога на противтежа на дискреционите овластувања кои им се дадени на органите на државната управа.⁹

1.2. Начело на временско важење на даночните прописи

Во поткрепа на правната сигурност ЗДП го предвидува начелото на временско важење на даночните прописи. Се работи за начело кое ја потенцира предвидливоста на даночните прописи што, всушност, претставува столб при градењето на правната сигурност. Се разбира, правото на сигурност не секогаш може да се оствари, од причина што даночната регулатива е комплексна и често се менува, на пример, даночните обврзници не можат секогаш однапред да се запознаени со ефектот на правилата на кои се заснова конкретниот случај.¹⁰

⁷ SIGMA, 2010.

⁸ Во тие принципи спаѓаат постапување на управата во добра вера, почитување на јавниот интерес, почитување на пропишаните процедури и пропорционалноста.

⁹ Случајот на Европскиот суд на правдата, Technische Universität München, 1991, ECR-I-5469.

¹⁰ Исто така, даночните власти не може да бидат обврзани да му обезбедат на даночниот обврзник сигурност во однос на примената на антизлоупотреба на

Ова начело е прифатено од страна на Европската Унија во рамките на начелото на законитост со цел надминување на слабостите при водење на јавните работи. Во согласност со Келзеновото сфаќање важењето на правото значи обврзувачко дејство на правните норми. Впрочем постоењето на правната норма е поистоветено со нејзиното важење, а важењето со нејзината обврзаност. Важењето на правото значи дека правните норми се задолжителни, дека луѓето треба да се однесуваат онака како што пропишуваат правните норми.¹¹

Временското важење Фон Рајт (Fon Rajt) ќе го определи на два начина: во фактичка смисла, која подразбира постоење на нормата, која не е укината или застарена; и втората нормативна смисла која подразбира норма во нормативниот акт која е важечка, односно е во согласност со повисоката норма.¹² Впрочем преку институтот временското важење нормата и целиот нормативен акт се пушта во примена во правниот промет, како реален фактички феномен.¹³

Со ова начело се условуваат и се поврзуваат моментот или времето во кои ќе биде утврдена даночната обврска со даночниот закон кој е актуелен во дадениот момент. Даночната обврска претставува должност на даночниот обврзник да плати веќе утврден данок. Одговорноста за исполнување на даночната обврска настанува кога во моментот ќе се исполнат претпоставките предвидени со даночниот закон. Моментот, односно времето кога настанува една даночна обврска различна е за секој тип данок посебно. Ова начело предвидува поклопување, односно корелација на моментот на настанувањето на даночната обврска и законскиот пропис кој важи во моментот на настанување на даночната обврска.

Ова начело има цел да се изврши забрана на ретроактивното дејство на нормите во рамките на даночната постапка. Забраната

одредби насочени кон даночните обврзници кои сакаат да ја заобиколат намера на законодавството. Op. cit., The right of appeal (Paragraph 2.17), Taxpayers' Rights and Obligation, OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, 1990, стр. 4.

¹¹ Hans Kelzen, General Theory of Law and State, стр.,39.

¹² G.H. von Wright, Norm and Action, London, 1963, стр., 195-196.

¹³ R.D.Lukić, Sistem filozofije prava, Savremena administracija, Beograd, 1992, стр. 328.

на повратното дејство на законот е подигната на уставен принцип во Република Македонија. Повратното дејство на даночните закони и општи акти начелно е забрането. Уставот предвидува еден исклучок кога ретроактивноста е дозволена во полза на граѓаните. Ретроактивноста на законите во Европската конвенција за заштита на човековите права и основните слободи потврдува дека е полезна сè додека служи за легитимната цел и сè додека не е несразмерна.¹⁴

Забраната на повратното дејство на даночниот закон македонскиот законодавец ја релативизира со исклучокот на ова начело единствено за одделни одредби кои се однесуваат на даночна обврска за кои е пропишано да имаат повратно дејство. Тоа се ретки случаи во даночната материја, а најчесто се во функција на заштита на општиот интерес.¹⁵

Швајцарија, Грција и Португалија се државите кои го регулираат ова прашање на овој начин. Имено, уставите на овие држави го забрануваат повратното дејство на даночните закони со исклучок на отстапка под определени услови. Германскиот устав не предвидува директна забрана за ретроактивно дејство на законите но овој принцип произлегува од другите принципи предвидени во Уставот. Во оваа насока е и поимањето на францускиот став за ретроактивноста на законите, со исклучок кој е дозволен, а кој не оди на штета на граѓаните. Американскиот врховен суд ретроактивноста ја оправдува сè додека е рационално поврзана со легитимната законска цел.

Исклучената примена на ретроактивното дејство на даночните закони оди на страната на правната сигурност и на извесноста на граѓаните. Идното дејство на даночните закони е директно поврзано со моментот на почнување на важење на правните норми. Дејствата во даночната постапка се преземаат според прописите кои се во сила. Моментот на започнување на важење на даночните закони се смета моментот од кога законот или општиот акт стапува во сила.

¹⁴ Popović Dejan, *Poresko pravo*, Službeni glasnik, Beograd, 2008, стр. 53.

¹⁵ Случаите кога на даночните обврзници ретроактивно треба да им се признае определена поволност, на пример пониски даночни стапки.

1.3. Увид во актите

Начелото на можност за увид во актите може да го класифицираме во начелото на отвореност и транспарентност кој се прифатени во државите-членки на Европската Унија. Имено, отвореноста значи можност за надворешна критика, додека со транспарентноста чекор поблиску за потребите на критиката и надзорот.¹⁶ Отвореноста и транспарентноста овозможуваат од една страна секој кој е засегнат од административните постапки ја знае нивната основа, но и од друга страна ја олеснува надворешната критика на самата постапка од страна на надзорните институции.¹⁷ Општо правило за управата воопшто претставува отвореноста и транспарентноста, освен во ситуациите кога се работи за доверливи или лични податоци кои, впрочем, се заштитуваат со посебни механизми,¹⁸ а кои одат во прилог на засилувањето на владеењето на правото, еднаквост пред законот и одговорност.

Дискрецијата и тајноста како традиционален стандард на државната управа траела сè до крајот на осумнаесеттиот век, кој во современите услови се смета како особено важен стандард на државната управа. Овој тип начела го штитат јавниот интерес, намалувајќи ја можноста за злоупотреба и за корупција, како и можноста за остварување надомест преку покренување на жалбената постапка. Увид во актите претставува една од практичните примени на овој принцип.¹⁹

Ова начело ја обврзува Управата за јавни приходи да им овозможи на даночните обврзници увид на фактите според кои е определена даночната обврска и донесено соодветно даночно решение или е признато определено право.²⁰ Ова начело значи и право на даночните обврзници да бараат увид на фактите кои ја определуваат конкретната даночна обврска. Оваа обврска, односно право се остварува во текот на самата постапка, односно пред да се донесе првостепено, второстепено решение или да се покрене повторување на постапката. Управата за јавни приходи е должна да ги задоволи барањата на даночниот обврзник. Ова начело е условено со начелото на деловна тајна, кое е предвидено во ЗДП.

¹⁶ SIGMA, *Evropski principi za državnu upravu*, SIGMA radovi: br . 27, стр. 209.

¹⁷ Ibid.

¹⁸ Случајот на начелото за даночна тајна во ЗДП.

¹⁹ Како што јавните регистри мора да бидат достапни на јавноста.

²⁰ На пример право на поврат на данок.

Начелото на увид во актите е условено со почитување на правото на приватност и тајност на личните податоци што е подигнато на уставен принцип.

Практично ова начело на даночните обврзници им го овозможува правото на информирање на кој начин им е определена даночната обврска, како и кои се фактите кои придонеле за нејзиното определување. Ова претставува и некој вид контрола што ја спроведуваат даночните обврзници врз работата на даночните служби. Во контекст на ова оди и законската обврска за образложување на даночно-правните акти, сфатена како израз на оправданост која јавно ја изразува државниот орган истовремено покажувајќи ја конзистентноста на фактичката состојба и предложената законска рамка. Во поткрепа на ова начело е уставната определба според која секој граѓанин има право да поднесува претставки до државните органи и другите јавни служби и на нив да добие одговор.²¹

1.4. Даночна тајна

Уставот на Република Македонија им гарантира на своите граѓани слобода и тајноста на писмата и на сите други облици на општење. Се гарантираат сигурноста и тајноста на личните податоци, како и заштита од повреда на личниот интегритет што произлегува од регистрирањето на информации за нив, преку обработка на податоците. Заштитата на приватната сфера Уставот ја определува преку тајноста на писмата, тајноста на личните податоци, заштита на личниот интегритет. Единствено со одлука на суд може да се отстапи од начелото на неповредливост на тајноста на писмата, ако е тоа неопходно за водење на кривична постапка или тоа го бараат интересите на одбраната на Републиката.

Користењето, објавување на информациите или документите, податоците или други факти кои се од значење за даночните обврзници, Управата за јавни приходи како страна во даночната постапка која до нив дошла во даночна, прекршочна или судска постапка, треба да се сведе во насока на нивно чување како деловна тајна. Третманот на деловна тајна законот им ја дава и за податоците за пронајдоци и патенти, како и други податоци за технолошките постапки кои ги применува даночниот обврзник, како и

²¹ Член 24 од Уставот на РМ.

сите деловни тајни за трето лице со кое е запознаено службеното лице.²²

Заштитата на личниот и професионалниот интегритет на даночните обврзници е основната поената на начелото. Ова начело овозможува дискреција во постапката, но не треба да се изостави доказниот карактер на постапката. За таа цел даночните обврзници се должни на даночниот орган да ги достават сите документи кои содржат факти кои се битни за оданочувањето. Секаква отстапка од ова начело значи загрозување на приватноста на даночните обврзници која може да резултира и со загрозување на нивните интереси. Непостоењето на гаранција дека приложените податоци нема да бидат заштитени од можни злоупотреби ќе резултира со непријавување или селективно пријавување на факти битни за спроведувањето на постапката. На овој начин сигурноста на даночните обврзници ќе биде нарушена што ќе се одрази на јавниот интерес во делот на јавното финансирање. Даночната тајна е претпоставка за остварување на повеќе јавни приходи, што оди во прилог на јавниот интерес, а наедно и претпоставка на заштита на определени интереси на обврзниците.²³

Меѓутоа, останува парадигмата: колку даночното право содржи решенија со кои се завлегува во приватноста и неприкосновеноста на личните податоци. Уставот како што споменавме ги определува случаите кога се отстапува од начелото на тајноста на податоците. Особено отстапки има во делот на Законот за финансиската полиција, но секако водејќи сметка на сразмерноста на интервенцијата.²⁴ Во овој дел особено дискутабилни се одредбите на Законот за Управата за јавни приходи, односно членот 16 кој го ограничува принципот на деловна тајна, определувајќи ја обврската на учесниците на платниот промет за податоците за

²² Казнениот законик го предвидува казненото дело одавање и неовластено прибавување деловна тајна. Член 281 од Кривичен законик на РМ, Службен весник на Република Македонија, број: 37/96, 80/99, 4/2002, 43/2003, 19/2004, 81/2005, 60/2006, 73/2006, 87/2007, 7/2008, 139/2008, 114/2009 и 51/2011.

²³ Оливера Лончариќ-Хорват, Порезна тајна, Право и порези, бр. 11/2004, стр. 3-4.

²⁴ Членот 41, ставот 3 ги обврзува вработените во Финансиската за чување на класифицираните информации во согласност со прописите за класифицирани информации, определувајќи им во ставот 4 дисциплинска одговорност, како и прекршочна или кривична одговорност во согласност со закон. Закон за финансиската полиција, Службен весник на Република Македонија, бр.55 од 4.05.2007 година.

вршење да не претставуваат деловна тајна за носителот на платен промет кој го обврзуваат него податоците да ги достави до УЈП.

Во контекст на ова решение ќе по потенцираме ставот на Швајцарија во однос на карактерот на банкарската тајна. Имено, за оваа држава слободата на поединците е сигурна единствено кога е заштитена слободата на секој поединец. Банкарската тајна во Швајцарија е корисна како за Швајцарците така и за странците, бидејќи таа се однесува на секој кој се користи со нивните банкарски услуги.²⁵

Во рамките на можноста за отстапување од ова начело претставува и постапката на меѓународна правна помош, која подразбира размена на информации од даночната сфера со државите во светот врз основа на начелото на реципроцитет или врз основа на склучен билатерален договор за одбегнување на меѓународното двојно оданочување со соодветната држава.

1.5. Начело на утврдување на фактичка состојба

Во согласност со членот 10 од ЗДП, даночните факти се утврдуваат во согласност со даночните закони и нивната економска суштина.

Со цел да се надминат можностите на евентуални злоупотреби од типот на определени облици на даночна евазија законодавецот секогаш настапува во функција на пополнување на правните празнини. Толкувањето на законот најчесто може да биде причина за изигрување на законот. Имено, постојат ситуации и кога не постои директна повреда на законот, а сепак може да се изигра суштината на целта која треба да ја постигне законот. Имено, во оваа ситуација станува збор за нелегитимната даночна евазија чија основна суштина претставува минимализирање на даночната обврска.²⁶

Толкувањето на законите преку нивната економска суштина при утврдување на фактичката состојба е одраз на прифаќањето на принципот на американската доктрина *substance over form*²⁷ во

²⁵ Принципот на банкарската тајна во Швајцарија може да го укине единствено судот врз основа на соодветни докази.

²⁶ За овој тип нелегитимна законска евазија ќе стане збор во делот на начелото на привидни зделки.

²⁷ Harriet Nowell-Smith and Hugh O'Reilly, A triumph of substance over form in how discrimination law treats obesity, <http://www.cavalluzzo.com/publications/Reference>

нашето даночно право. Имено, ова начело во согласност со доктрината ја потенцира важноста на суштината која треба да биде секогаш пред формата. Толкувањето на правата и изнаоѓањето на решение го фокусира во суштината на правната работа без посебно значење на формата. На пример, оданочувањето ќе се спроведе и во ситуации кога не е направен полноможен договор за купопродажба.²⁸ Имено т.н. економската интерпретација е основниот предзнак кај оваа доктрина, кој во суштина не е во примена во другите области на правото, или во граѓанско-правниот концепт на ништовноста на прикриените, симултантните правни работи, односно изигрувањето на законите.²⁹

Како варијанта на *substance over form* американската судска практика го развива пристапот со кој правната конституција може да се поништи доколку таа нема т.н. деловен ефект (*business purpose*). Ваквата определба на американските судови разбирливо произлегува од *common law* традицијата каде формата секогаш заостанува зад содржината. Примената на ова начело од страна на судовите во САД го надополнува непостоењето на антиабузивните мерки.³⁰

Актуелноста и апликативноста на оваа клаузула ќе го потврди фактот дека во периодот од 1919 година, во вајмарската и нацистичката Германија во Законот за јавни пригоди (*Reichsabgabenordnung*), ќе ја определи можноста даночниот закон да се толкува во согласност со „економската суштина“. Денешниот Закон за јавните приходи во Германија од 1977 год. ја заобиколува оваа клаузула, а место им дава на антиабузивните клаузули.

Впрочем преку ова начело во даночната постапка се потврдува ставот на Роналд Дворкин (*Ronald Dworkin*) дека судиите

[%20documents/Triumph%20of%20Substance%20over%20Form%20H%20Reilly.pdf](#)

[0Substance%20over%20Form%20H%20Reilly.pdf](#)

²⁸ Во делот на непостоење на соодветно законски пропишана форма, содржина или потписи на странките.

²⁹ Popović Dejan, *Poresko pravo*, Službeni glasnik, Beograd, 2008, стр. 46.

³⁰ Франција го прифатила моделот на стриктно толкување на даночните закони, практикувајќи ја чистата правна интерпретација. Економската интерпретација ја прифатила и Германија уште во 1919 година во Законот за јавни приходи. Во 1977 година ставот на Германија оди во насока на прифаќање на концептот на приватното право, изостанувајќи клаузулата за економската интерпретација. Антиабозивното законодавство ќе ја понесе главната улога во борбата против нелегитимната даночна евазија.

своите одлуки ги базираат врз основа на економските ефекти и економската политика.³¹

1.6. Припишување на економските добра

Основната улога на секоја демократска држава претставува заштита на сопственоста на своите граѓани и заштита на правото на мирно уживање на имотот и на наследството. Современото егзистирање на државите е невозможно без оданочувањето. Даноците се во поткрепа на остварувањето на правото на слобода, а не се инструмент со кој се завлегува во слободата.

Членот 11 од ЗДП и начелото на припишување на економски добра се определува кој ќе го носи својството даночен обврзник и наедно ќе влезе како страна во даночно-правниот однос. Точката на поврзување меѓу правото на државата да го наметне даночно-правниот однос и изборот на лицето кое ќе го добие својството на даночниот обврзник претставува економските добра. Имено, економските добра претставуваат основа за воведување на даночната обврска, односно претставуваат даночен објект, кој настанува при остварување на приход, добивка, добивање имот или извршување на некоја трансакција. Фактичкиот предуслов за оданочувањето претставува, покрај постоењето на економските добра, и врската меѓу економското добро, односно даночниот објект и лицето кое е негов правен сопственик.

Начелото на припишување на економски добра има за цел да ја одгатне релацијата меѓу економското добро и неговиот правниот сопственик, со цел насочување на даночното оптоварување кон субјектот кој е вистински носител на правото на сопственост, и фактички ги ужива правата по таа основа. Ова начело е во функција на расчистување на положбата во која може да се најдат определени лица кои ќе бидат повикани да го подмират даночното оптоварување, а не се правни сопственици на соодветното економско добро што е предмет на оданочување. Во согласност со начелото прифатен е принципот на оданочување на носителите на правото на сопственост на економските добра, а исклучување на субјектите кои по кој било друг правен однос се во контакт со

³¹ Roland Dworkin, *Taking Rights Seriously*, New Impression With a Reply to Critics, Duckworth, Eighth impression, 1996, стр.132.

соодветното економско добро. Според ова начело правниот носител на даночниот објект, односно на економското добро е и даночен обврзник. На овој начин се избегнува секаква злоупотреба или конфузија при препишувањето на даночната обврска, освен доколку тоа не биде предмет на договор меѓу страните.

1.7. Привидни зделки

Начелото на привидни зделки заедно со начелата на противправно дејствување и неважечка правна зделка претставуваат дел од механизмите со кои ќе се оневозможи даночна евазија. Се работи за начела кои се засновани на толкување во согласност со економската суштина или т.н. антибузивно³² законодавство. Членот 12 кој го определува начелото на привидни зделки гласи: „ако со привидна правна работа се прикрива некоја друга правна работа, во тој случај, за утврдување на даночната обврска основата ја чини прикриената правна работа.“

Начелото на привидни зделки е поставено како заштитен механизам со кој треба да се оневозможи нелегитимната законска даночна евазија³³ која се манифестира преку минимализирање на даночната обврска но и оневозможување на целта на законот за која е донесен.³⁴

Овој тип злоупотреба настанува како резултат на неможноста законодавецот да ги предвиди сите околности во кои даночните обврзници ги остваруваат своите права. Со ова начело се овозможува оданочувањето да се спроведе врз прикриената правна работа која носи поголема даночна обврска за даночниот обврзник од привидната правна работа која се прикажува. Привидната правна работа, односно зделка е онаа правна работа која не ја посакуваат

³² Abuse како израз потекнува од англиското говорно подрачје и значи злоупотреба; антибузивно законодавство претставува можност за спротивставување преку законски решенија на злоупотребите на правото.

³³ Освен нелегитимното минимализирање на даночната обврска постои и легитимно минимализирање на даночната обврска во рамките на законската евазија на даноците. Овој тип законска даночна евазија не претставува предмет на регулирање на антибузивното законодавство.

³⁴ OECD Work Tax Avoidance and Evasion. Summary of the Work of the OECD's Committee on Fiscal Affairs on Combatting Tax Avoidance and Evasion, IBDF, Amsterdam 1981, стр.13,

учесниците, а ја склучуваат да се создаде уверување дека навистина се склучила, притоа произведувајќи правни последици својствени за него со цел да се избегне даночната обврска. Правната работа која се прикрива со привидната зделка е прикриената правна работа. Формата на привидната работа е законска, но не и легитимна бидејќи во заднина стои сосема поинаква правна работа која формално не постои, но во суштина привидната правна работа стои за да се прикрие вистинската правна работа.³⁵ Францускиот закон за даночна постапка и дава можност на даночната администрација, во случај на постоење на привидна правна зделка оданочувањето да го направи врз прикриената правна работа истовремено давајќи го овластувањето на даночната администрација да докаже дека навистина постои намера со привидната зделка да се избегне плаќањето на данокот.

1.8. Противправно дејствување

Ова начело е во рамките на антибузивните мерки кои се предвидени во ЗДП. Препишувањето на овој тип мерки оди во насока на неможноста на судот да ја презема улогата на законодавец. Имено, и кога постои правна празнина судот не се впушта во нивно пополнување во постапката што е предмет на контрола.

Германија, Франција, и Македонија се земјите во оваа категорија. За разлика од овој пристап на регулирање определени држави како Велика Британија, Швајцарија, Италија и САД немаат општоантибузивно законодавство. Избегнувањето на плаќање на даноците го регулираат преку посебната улога која има дадена на судовите преку примена на начелото на *substance over form*. Имено, антибузивното законодавство има за цел правично поднесување на даночниот товар од страна на даночните обврзници, но не

³⁵ Холандскиот Врховен суд во даночното право ја вовеле доктрината *fraus legis* (изигрување на законот). Според доктрината секоја правна конституција која доведува до фактичка ситуација која ефективно подлежи на данок треба да е слично оданочувана доколку тоа го бара целта на законот. Правната форма ќе биде поништена доколку даночниот мотив е доминантен или одлучувачки заради постоење на трансакцијата. Одлуката за тоа каков е даночниот мотив на судот не одлучува врз основа на субјективните намери на обврзниците, туку на основа на објективните факти кои ќе ги определи судот директно.

и начин преку кој ќе се спречи злоупотребата на законските прописи. Казненото право ја има улогата на арбитер кога се работи за кршење на даночните прописи и незаконитата даночната евазија.

Кај ова начело даночната обврска ќе биде определена од страна на Управата за јавни приходи кога имотот или остварените приходи се здобиени без правна основа, односно во спротивност од прописите. Даночната обврска ќе биде определена во согласност со законот кој го уредува соодветниот вид данок. Ваквиот пристап овозможува оданочување на секаква правна трансакција без оглед дали е таа легална или не, односно дали е законита или е против законот. На пример доколку физичко лице оствари приход од нелегална трговија тоа лице ќе биде оданочено според Законот за персонален данок за доход за приход од самостојна дејност. Исто така тука се и приходите остварени од вршење на кривично дело од страна на физичко лице. И во овој случај оданочувањето ќе се спроведе, а добиената корист од кривичното дело ќе се одземе во рамките на казнената постапка. Доколку даночната постапка е завршена пред кривичната постапка оданочувањето е реализирано од приходот кој е бесправно добиен, а доколку не оданочувањето нема да се спроведе бидејќи во тој случај имотната корист се одзема од страна на државата.

Во Германија во 1977 година во новиот Abgabenordnung, Закон за јавните приходи во членот 40 е предвидено начелото на противправно дејствување. Членот 40 предвидува оданочување на секоја трансакција која се остварува без оглед дали е законита или противзаконита: тука влегува добивката остварена со продажба на наркотици; недозволеното организирање игри на среќа и сл.³⁶

1.9. Неважечка правна зделка

Ако е неважечко некое правно дејство или стане неважечко, тогаш тоа не е од важност за оданочувањето сè додека даночните обврзници подеднакво го застапуваат и го одржуваат економскиот резултат на ваквото правно дејство, освен ако е уредено поинаку со даночните закони.

Неважечко правно дејство во правниот промет не произведува прави последици, односно правните последици што ги

³⁶ Frans Vanistendael, Legal Framework for taxation IMF, Washington, D.C.1996, цитирано во Popović Dejan, *Poresko pravo*, Službeni glasnik, Beograd, 2008, стр. 49.

произвело се поништуваат. Според ова начелото неважечките правни зделки кои произвеле правно дејство во правниот промет и произведуваат економски резултат за даночните обврзници се предмет на оданочување. Во функција на ова начело Законот за облигационите односи³⁷ определува законски претпоставки кога определено правно дејство ќе стане неважечко.

Интенцијата на законодавецот е да се спроведе оданочување и на ништовните правни работи или зделки според логиката е во поткрепа на фактот дека тие носат соодветна економска добивка на нејзините креаторите, кои неминовно треба да го поднесат товарот од неа, јавувајќи се во улога на даночни обврзници. Впрочем иако условите за ништовност постојат, сепак во некои случаи и ништовната правна зделка произведува правни последици кои носат определена добивка за даночните обврзници која треба да се оданочи неминовно, сè додека има економски резултати и додека не биде прогласена како ништовна и на тој начин нема да произведува правни последици.

Моментот на верифицирање или нејзино суспендирање од правниот промет значи момент на повлекување од правото на оданочување на даночните власти. Доколку не биде предвиден овој механизам, креаторите на неважечката правна зделка дополнително ќе бидат „помилувани“ во делот на плаќањето на данокот. ЗДП во поткрена на ова начело го предвидува институтот оспорување, член 35. според ЗДП оспорувањето се однесува на целосно или делумно бесплатни правни зделки на даночен должник во корист на блиско лице во текот на наредните пет години пред настанување на даночниот долг кои може да бидат оспорени од

³⁷ Закон за облигационите односи, „Службен весник на Република Македонија“, број: 18/2001, 78/2001, 04/2002, 59/2002, 05/2003, 84/2008, 81/2009 и 161/2009. Имено, договорните односи кои произведуваат правни дејства треба да се состојат од договорни обврски кои мора да се можни, дозволени и определени. Законот за облигациони односи определува доколку предметот на обврската е невозможен, недозволен, неопределен или неопределив, договорот е ништовен. Предметот на обврската е недозволен ако не е во согласност со Уставот, законите и со добрите обичаи. Предметот на обврската е определен ако содржи договорот податоци со помош на кои може да се определи или ако му оставиле страните на трето лице да го определи. Ако не сака или не може да го определи третото лице предметот на обврската, договорот е ништовен. Или доколку основата не постои или не е дозволена, договорот е ништовен.

Управата за јавни приходи, доколку правната зделка е направена на штета на Управата за јавни приходи.

1.10. Злоупотреба на правните договорни можности

Елементите на даночно-правниот однос (даночен должник, момент на настанување и престанување на даночната обврска, начинот на извршување и сл.) алудираат на поврзаност, односно сличност на даночно-правниот однос со законска облигација. Имено, елементите на даночно-правниот однос произлегуваат од законот, но во основа не се разликуваат од институтите на граѓанското право на кое почива и законската облигација.

Даночниот објект може да се подведе под законскиот опис на фактичката состојба за да настане даночно-правниот однос и секогаш е поврзан со граѓанското право.³⁸ Настанувањето на граѓанско правниот однос е резултат на волја на две или повеќе страни. Даночно-правниот однос е наметнат однос каде е волјата на даночниот орган во доминантна позиција. Даночно-правниот однос во определени случаи може да настане како резултат на добивање на даночниот објект. На пример, добивањето определено право, како правото на сопственост или службеност преку соодветна законски предвидена договорна форма, претставува факт кој ќе иницира настанување на даночно-правен однос. Трансакциите со кои се остварува приватноправниот промет и пренос на соодветно економско добро од едно до друго лице се склучуваат во согласност со определени законски форми. Токму формата во која се склучуваат претставува и основниот услов да се спроведе оданочувањето.

Договорите се склучуваат во согласност на постигнатата волја на двете страни. Со оваа можност страните на договорот може да предизвикаат злоупотреба на правните договорни односи, иако според Законот за облигациони односи е предвидена забрана на злоупотреба на право.³⁹

Ако е слободна волјата при склучување на договорите, тогаш постои можност за изигрување или одбегнување на даночниот закон. Ова начело практично го прокламира принципот на оданочување според пазарната вредност на трансакцијата. Оданочувањето

³⁸ Поседување на некое право, направен промет или слично.

³⁹ Член 6, Забрането е вршењето на право од облигационите односи спротивно на целта заради која е тоа со закон установено или признаено.

според пазарната вредност на даночниот објект претставува основно начело во даночното право. Имено, доколку се забележи дека постои злоупотреба даночната обврска ќе биде определена според пазарната вредност на економското добро. Како заштитен механизам во поткрепа на ова начело оданочувањето според пазарната вредност на даночниот објект ја предвидува и Законот за даноците на имот. Даночната основа на данокот на промет на недвижности е пазарната вредност на недвижноста во моментот на настанувањето на обврската, при замена на недвижности даночна основа е разликата на пазарните вредности на недвижностите кои се заменуваат, при пренос на идеален дел на сопственоста на недвижноста, даночна основа е пазарната вредност на идеалниот дел на недвижноста. Пазарната вредност се утврдува според Методологијата која ја пропишува Владата на Република Македонија, на предлог на министерот за финансии. Доколку надлежниот даночен орган оцени дека договорната цена е пониска од пазарната, има право даночната обврска да ја определи според пазарната вредност на даночното добро.

На овој начин се избегнуваат злоупотребите на правните договорни можности и одбегнувањето на даночниот закон, а оданочувањето се спроведува според правен договор кој одговара на економските дејства.

Conclusion

The procedure of assessment and collection of taxes in the Republic Macedonia is regulated by a special Law on Tax Procedure which is made codification of all procedural norms in the field of taxation. Before you make the codification of procedural norms procedure of assessment and collection of taxes are implemented by more than ten legislation and understandably it was noted slow, inefficient, non-transparent, expensive and confusing.

The analysis of the relationship of the principles of tax procedure shows that they represent a legal basis for protecting the rights of taxpayers and protecting the public finances of the state.

Библиографија

1. Case, Technische Universität München, 1991, ECR- I- 5469.
2. G.H. von Wright, Norm and Action, London, 1963.
3. Harriet Nowell-Smith and Hugh O'Reilly, A triumph of substance over form in how discrimination law treats obesity, <http://www.cavalluzzo.com/publications/Reference%20documents/Triumph%20of%20Substance%20over%20Form%20H%20OReilly.pdf>
4. Hans Kelzen, General Theory of Law and State.
5. OECD Work Tax Avoidance and Evasion. Summary of the Work of the OECD's Committee on Fiscal Affairs on Combatting Tax Avoidance and Evasion, IBDF, Amsterdam 1981.
6. Оливера Лончарић-Хорват, Порезна тајна, Право и порези, бр. 11/2004.
7. Popović Dejan, *Poresko pravo*, Službeni glasnik, Beograd, 2008.
8. Roland Dworkin, Taking Rights Seriously, New Impression With a Reply to Critics, Duckworth, Eighth impression, 1996.
9. R.D.Lukić, Sistem filozofije prava, Savremena administracija, Beograd, 1992.
10. SIGMA, Evropski principi za državnu upravu, SIGMA radovi: бр. 27.
11. Schwarze, J. *Europäisches Verwaltungsrecht*, Nomos, Baden-Baden, 1988, или, *European Administrative Law*, London, 1992.
12. Сејдефа Цафче, Правна заштита на даночните обврзници во Република Македонија, Правник, мај, Скопје, 2014.
13. Sejdefa Dzafche, The role of international agreement for avoiding double taxation in integration process, Journal for labour and social affairs in eastern europe, European Trade Union Institute, Volume 17, 2014.
14. Sejdefa Dzafce, The Effects of tax reforms in the Republic of Macedonia on fiscal capacity, EDASOL 2012, Economic development and Standard of living, Banja Luka, 2012
15. The right of appeal (Paragraph 2.17), Taxpayers' Rights and Obligation, OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, 1990.
16. Frans Vanistendael, Legal Framework for taxation IMF, Washington, D.C.1996

17. Кривичен законик на РМ, Службен весник на Република Македонија, број: 37/96, 80/99, 4/2002, 43/2003, 19/2004, 81/2005, 60/2006, 73/2006, 87/2007, 7/2008, 139/2008, 114/2009 и 51/2011.

18. Закон за финансиската полиција, Службен весник на Република Македонија, бр.55 од 4.05.2007 .

19. Закон за облигационите односи, „Службен весник на Република Македонија“, број: 18/2001, 78/2001, 04/2002, 59/2002, 05/2003, 84/2008, 81/2009 и 161/2009

20. Закон за организација и работа на органите на државната управа „Службен весник на Република Македонија“, број 58/2000, 44/2002, 82/2008, 167/10 и 51/2011.

21. Закон за даночна постапка, Службен весник на Р. Македонија, бр.13/2006.