



**УНИВЕРЗИТЕТ „ГОЦЕ ДЕЛЧЕВ“ – ШТИП**  
**ЕКОНОМСКИ ФАКУЛТЕТ**  
**ЕКОНОМИЈА НА ЕУ**  
**Штип**

**Јасминка Стојанова**

**РЕФОРМИТЕ ВО ДАНОЧНИОТ СИСТЕМ НА РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА-  
ИМПЕРАТИВ ЗА ПРОЦЕСОТ НА ЕВРОПСКАТА ИНТЕГРАЦИЈА**

**МАГИСТЕРСКИ ТРУД**

**Штип, октомври 2014 година**

**Комисија за оценка и одбрана:**

**Ментор:** Доц. Д-р Оливера Трајковска Горгиева  
Доцент, Економски факултет – Штип

**Член:** Доц. д-р Јанка Димитрова  
Доцент, Економски факултет – Штип

**Член:** Доц. д-р Весна Георгиева Свртинова  
Доцент, Економски факултет – Штип

## **REFORMS IN THE TAX SYSTEM OF REPUBLIC OF MACEDONIA – IMPERATIVE FOR THE PROCESS OF EUROPEAN INTEGRATION**

### **ABSTRACT**

The tax system and the tax policy represent some of the crucial marks of a country's national sovereignty and a component of the whole economic policy run by the country. Bigger and more significant changes in the tax systems of developed countries, developing countries and countries in transition were made in the eighties and the nineties of the 20<sup>th</sup> century. These changes are known as tax reforms.

The objective of this study is to collect, synthesize and analyze data about the development of the tax system in Republic of Macedonia, its current position and functioning, in order to make a comparative analysis in relation to the tax systems in the EU member countries, taking into consideration the international tax competition, the double taxing and tax evasion.

The EU member countries have sovereignty in running the fiscal and tax policy. They regulate their tax systems independently, i.e. in their national frame, based on the measures and directives for mutual tax synchronization. Macedonia, a candidate for full membership in the European Union, makes great and significant efforts to align its legislation with the legal regulations of the EU. The tax system of Republic of Macedonia is a rational combination of different kinds of taxes that are suitable for achieving the goals of the tax policy. The different types of taxes are not equally represented in the structure of the tax system. From aspect of fairness of taxing, the direct taxes are more suitable, and when economic efficiency is considered, the indirect taxes are more preferable. Still, these two groups of taxes do not exclude each other. They are mutually related and they compose a whole that we refer to as the current tax system in the country.

**Key words: taxing, direct taxes, indirect taxes, tax competition, fiscal policy.**

## РЕФОРМИТЕ ВО ДАНОЧНИОТ СИСТЕМ НА РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА- ИМПЕРАТИВ ЗА ПРОЦЕСОТ НА ЕВРОПСКАТА ИНТЕГРАЦИЈА

### АПСТРАКТ

Даночниот систем и даночната политика претставуваат едни од значајните обележја на националната сувереност на една земја и составен дел на вкупната економска политика што ја води земјата. Поголеми и позначајни промени во даночните системи на развиените земји, земјите во развој и земјите во транзиција, беа направени во осумдесетите и деведесетите години на минатиот век, кои што промени се познати како даночни реформи.

Целта на овој труд е да се приберат, синтетизираат и анализираат податоци за развојот на даночниот систем во РМ, неговата сегашна поставеност и функционирање, за да се направи компаративна анализа во однос на даночните системи на земјите членки на ЕУ, пред се земајќи ги во предвид меѓународната даночна конкуренција, двојното оданочување и избегнувањето на плаќање данок.

Државите членки на ЕУ имаат суверенитет во водењето на фискалната и даночната политика. Тие самостојно, т.е на национално ниво ги уредуваат своите даночни системи, врз основа на мерките и директивите за меѓусебна хармонизација на даноците. Македонија, која е кандидат за полноправно членство во Европската Унија, прави големи и значајни напори во усогласувањето на своето законодавство со правните прописи на ЕУ. Даночниот систем на РМ претставува рационална комбинација на различни видови даноци, кои се погодни за остварување на целите на даночната политика. Различните видови даноци не се подеднакво застапени во структурата на даночниот систем. Од аспект на правичноста во оданочувањето, попогодни се директните даноци, а од аспект на економската ефикасност се преферираат индиректните даноци. Сепак, двете групи даноци меѓусебно не се исклучуваат, туку истите меѓусебно се поврзани и сочинуваат една целина, односно актуелниот даночен систем во земјата.

**Клучни термини: оданочување, директни даноци, индиректни даноци, даночна конкуренција, фискална политика.**

**СОДРЖИНА:**

<b>ВОВЕД</b> .....	2
<b>1. ПОИМ И ОСНОВНИ КАРАКТЕРИСТИКИ НА ДАНОЦИТЕ</b> .....	7
1.1 Даночен систем и структура на современиот даночен систем.....	7
1.2 Поим за даноци.....	10
1.3 Основни карактеристики на даноците.....	11
1.4 Елементи на даноците.....	13
1.5 Цели на оданочувањето.....	16
<b>2. ХАРМОНИЗАЦИЈА НА ДАНОЧНИТЕ СИСТЕМИ ВО ЕУ</b> .....	18
2.1 Даночна хармонизација.....	20
2.2 Хармонизација на индиректните даноци во ЕУ.....	23
2.2.1 Хармонизација на данокот на додадена вредност.....	24
2.2.2 Хармонизација на акцизите.....	35
2.3 Хармонизација на директните даноци.....	39
2.3.1 Хармонизација на данокот на добивка.....	40
2.3.2 Хармонизација на персоналниот данок на доход.....	49
2.4 Фискални правила во ЕУ.....	53
2.5 Даночна конкуренција.....	57
<b>3. ДАНОЧНИОТ СИСТЕМ ВО РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА</b> .....	63
3.1 Еволуција на македонскиот даночен систем.....	63
3.2 Реформи кај индиректните даноци во РМ.....	67
3.2.1 Воведување на данокот на додадена вредност .....	68
3.3 Реформи кај директните даноци во РМ.....	76
3.3.1 Реформи кај данокот на добивка.....	78
3.3.2 Даночни олеснувања и ослободувања.....	81
3.3.3 Реформи кај персоналниот данок на доход.....	84
<b>4. ЕФЕКТИ ОД ДАНОЧНАТА ПОЛИТИКА НА РМ</b> .....	90
<b>5. ПРОЕКЦИЈА НА СРЕДНОРОЧНАТА ФИСКАЛНА РАМКА НА РМ</b> .....	96
<b>6. ПРЕПОРАКИ ЗА УНАПРЕДУВАЊЕ НА МАКЕДОНСКИОТ ДАНОЧЕН СИСТЕМ</b> .....	98
<b>ЗАКЛУЧОК</b> .....	101
<b>ЛИТЕРАТУРА</b> .....	108

## ВОВЕД

Даночниот систем и даночната политика претставуваат едни од значајните обележја на националната сувереност на една земја и составен дел на вкупната економска политика што ја води земјата. Оданочувањето е инструмент за економска регулација, којшто може да влијае врз вкупната агрегатна потрошувачка, поттикнување на штедењето, стимулирање на инвестиционите активности и др.

Поголеми и позначајни промени во даночните системи на развиените земји, земјите во развој и земјите во транзиција, беа направени во осумдесеттите и деведесеттите години на минатиот век, коишто се познати како даночни реформи. Овие реформи се однесуваат на промена на дотогашните видови даноци (што е поизразено кај неразвиените земји и земји во транзиција, како што е Република Македонија), зголемување на праведноста во оданочувањето, јакнење на даночниот систем, негово поедноставување и сл. Основните причини коишто придонесоа за поттикнување на овие реформи беа: присуството на даночна евазија, примена на високи маргинални даночни стапки, неурамнотеженост на монетарните елементи што се рефлектираше преку нивен пораст, мобилноста на капиталот, работната сила, стоките и услугите, како и избегнување на фискалните дисторзии.

Значајни промени во даночниот систем на Република Македонија беа направени во почетокот на 1994 година. Имено, до крајот на 1993 година во Република Македонија постоеше даночен систем кој со своите карактеристики и структура отстапуваше од современите даночни системи што егзистираа во тој период. Тоа беше систем којшто се темелеше на диференциран даночен третман на одделните сектори и гранки во стопанството и некритичка застапеност на даночните стимулации и олеснувања, систем што отстапуваше од основните решенија што се применети во современите даночни системи. Во 1994 год. во Република Македонија е воведен нов даночен систем којшто се однесува на промена на старата даночна структура и изградба на нова, којашто се потпира на моделите и структурата на даночните системи на развиените економии. Значењето на спроведените реформи во даночната структура на РМ

е големо и од аспект на аспирациите за нејзино членство во Европската Унија и потребата за приближување на законодавството кон *acquis communautaire* на ЕУ.

Европската Унија во последните неколку години прави значајни напори во спречување на штетната даночна конкуренција, како и останатите несакани појави коишто негативно влијаат врз процесот на јакнење на заедничкиот европски пазар. Од тој аспект, хармонизацијата на даночните системи во ЕУ има сè поголемо значење и таа е насочена, главно, кон спречување на штетната даночна конкуренција и двојното оданочување во областа на директните даноци.

Предмет на истражување на овој магистерски труд се карактеристиките и реформите во даночниот систем на Република Македонија, споредени со даночните системи на земјите членки на ЕУ.

Целта на овој труд е да се приберат, синтетизираат и анализираат податоци за развојот на даночниот систем во РМ, неговата сегашна поставеност и функционирање, за да се направи компаративна анализа во однос на даночните системи на земјите членки на ЕУ, пред сè земајќи ги предвид меѓународната даночна конкуренција, двојното оданочување и избегнувањето плаќање данок.

Содржината на магистерскиот труд е структурирана во шест посебни глави, за коишто следува кусо образложение:

Во првата глава со наслов **Поим и основни карактеристики на даноците**, се дефинирани и анализирани: поимот, карактеристиките и целите на даноците, како и основните карактеристики на даночните системи. Овде се разработени и детаљно објаснети елементите на даноците, како и дефинирањето на: предметот на оданочување т.е. даночниот објект, обврзникот за плаќање данок т.е. даночниот обврзник, што претставува основа за оданочување (даночна основа) и кои даночни стапки се применуваат кај поодделните даноци. Имено, даноците се задолжителни и неповратни парични давачки од кои не се поштедени ниту правните ниту физичките лица коишто остваруваат одредени приходи, давачки што ги воведува државата за

задоволување на јавните добра, како и за постигнување одредени економски, социјални и други цели на државата. Во современите економии оданочувањето има повеќе цели, како што е прибирање приходи за финансирање на јавните расходи, одржување стабилност на цените, општ економски раст, намалување на невработеноста, прераспределба на доходот и други цели. Секој вид на данок е регулиран со законски пропис во кој се опфатени елементите на данокот, негово недвосмислено толкување, анулирање на неправилности и даночна ефикасност.

Во втората глава, со наслов **Хармонизација на даночните системи во ЕУ**, е прикажан даночниот систем на земјите членки на ЕУ, кон којшто се стреми и Република Македонија. Државите - членки на ЕУ имаат суверенитет во водењето на фискалната и даночната политика. Тие самостојно, т.е. на национално ниво ги уредуваат своите даночни системи, врз основа на мерките и директивите за меѓусебна хармонизација на даноците. Посебен акцент е ставен на хармонизацијата на данокот на додадена вредност, данокот на добивка и персоналниот данок на доход.

Кога зборуваме за хармонизација на даноците во ЕУ, мислиме на индиректните даноци што се дефинирани со Договорот од Рим. За разлика од нив, директните даноци не се споменуваат во одредбите од Договорот, поради што нивната хармонизација наидува на бројни препреки и од овој аспект можеме да кажеме дека директните даноци се во фаза на нецелосна хармонизација - апроксимација. Остварувањето на хармонизацијата на директните даноци се однесува на избегнување на даночната евазија и избегнување на двојното оданочување. Значаен напредок во хармонизацијата на даноците е постигнато на полето на индиректните даноци т.е. данокот на додадена вредност, со усвојувањето на Шестата директива од 17 мај 1977 година, којашто стапи во сила во 1979 година. Со оваа директива се утврдија униформната даночна основа и трансакциите коишто ќе бидат оданочувани со ДДВ, одредби коишто се применуваат во сите земји - членки. Исто така е воведена минимална општа даночна стапка од 15% и намалена даночна стапка којашто не треба да биде пониска од 5%.



Во третата глава, со наслов **Даночниот систем во Република Македонија**, е анализиран даночниот систем во Република Македонија, преку проучување на директните и индиректните даноци. Македонија како кандидат за полноправно членство во Европската Унија, прави големи и значајни напори во усогласувањето на нејзиното законодавство со правните прописи на ЕУ. Посебна важност во овој процес има даночниот систем и неговото приспособување кон директивите и другите правни акти на Европската Унија. Од 1994 година, па наваму, Република Македонија направи значајни реформи во областа на даночниот систем, коишто придонесоа за намалување на даночното оптоварување. Овие реформи се однесуваат на следново:

1. Цедуларниот систем на даноци е заменет со два нови вида даноци на доход - персонален данок на доход и данок на добивка ;
2. Данокот на стоки и услуги е задржан до 31.03.2000 година, а од 01.04.2000 година почна да се применува данокот на додадена вредност. Во овој период се воведени и акцизите, коишто се однесуваат на оданочувањето на алкохолните пијалаци, цигарите и нафтените деривати, што се во хармонизација со европските директиви за акцизни производи;
3. Кај имотот се задржани трите вида даночни облици, но се направени значајни промени во нивните елементи;
4. Кај јавните приходи останува наплатата на царини, такси, комунални давачки.

Целите на овој реформиран даночен систем се насочени кон тоа истиот да биде поедноставен, транспарентен и компатибилен со останатите даночни системи на развиените земји. Сите овие настанати промени се детално разработени, со цел да се добие слика за сегашниот даночен систем на РМ, неговата структура и ефикасност, а истовремено да се направи обид и да се оцени колку даночниот систем на РМ е компатибилен со даночните системи на земјите - членки на Европската Унија.

Во четвртата глава, **Ефекти од даночната политика на РМ**, се анализирани постигнатите ефекти од наплатата на даноците општо врз

целокупниот економски раст. Преземањето различни даночни мерки, систем на оданочување или даночни ослободувања, доведува до промена на стопанската структура и целокупната динамика на стопанството. Даноците, како инструмент на фискалната политика, сè почесто се користат во насока на промена на економската структура на стопанството и тоа во насока на алокација на капацитетите, на забрзан или забавен развој на одредени стопански гранки, дислокација и промена на структурата на производството, промена на структурата на невработеноста и сл.

Во петтата глава е прикажана **Среднорочната фискална рамка на Република Македонија** за наредниот среднорочен период до 2016 година. Проекцијата на јавните финансии за наредниот среднорочен период се засновува врз реалните остварувања во 2012 година и првата половина од 2013 година, проектираните макроекономски индикатори за наредниот период, постепеното излегување на ЕУ од рецесијата и остварувањето позитивни стапки на раст. Со оваа проекција се предвидува намалување на вкупните приходи како учество во БДП, намалување на расходите, обезбедување на постепено намалување на нивото на дефицитот и негово позиционирање на оптимално ниво од 2,6% од планираниот БДП во 2016 година.

Последната глава ги опфаќа **Препораките за унапредување на даночниот систем во Република Македонија**. Овој дел претставува синтеза на сите претходни согледувања од разработката на претходните тези и врз основа на целосното истражување е направен обид да се извлечат одредени препораки што се однесуваат на доградба и усовршување на македонскиот даночен систем, а се во насока на негово приспособување кон даночните системи на развиените земји и земјите - членки на ЕУ. Препораките се движат во насока на зајакнување на контролата врз даночните обврзници, проширување на даночната основа, наспроти зголемување на даночните стапки, како и останати заклучоци изведени од компаративната анализа на даночниот систем на РМ со даночните системи на развиените европски земји.

## 1. ПОИМ И ОСНОВНИ КАРАКТЕРИСТИКИ НА ДАНОЦИТЕ

### 1.1 Даночен систем и структура на современиот даночен систем

Даночниот систем претставува збир на даноци, такси, придонеси и други јавни приходи коишто се воведени во една земја и поврзани во целина, преку кои се остваруваат целите на даночната политика на земјата. Иако терминот систем укажува на постепена складност во односот на елементите што го сочинуваат тој систем, сепак, во практиката се покажува дека оданочувањето во многу држави претставува примена на различни даночни инструменти, каде што секој има своја цел и начин на опфаќање на економската моќ на обврзникот.

Даночниот систем покрај тоа што ги опфаќа стандардните даноци што се сретнуваат во поголем број на развиени земји (како што се: данокот на додадена вредност, данок на доход, даноци на имот и сл.), содржи и бројни, сосема специфични фискалитети, чиешто учество е мало, но сепак се воведени со некоја посебна цел.

Даночниот систем не настанува по некој план, како резултат на однапред дефинирани научни принципи, туку тој се формира врз основа на компромис помеѓу различни политички сили, под влијание на историскиот и општествениот развој на земјата, како и притисокот од државата со цел да се најдат нови извори за финансирање на јавните расходи, па макар и под дејство на надворешни фактори.<sup>1</sup>

Во финансиската теорија се поделени мислењата за тоа дали даночните системи треба да се составени од еден даночен облик или пак од повеќе даночни облици. Во тој случај, станува збор за даночен монизам, во кој постои само еден облик на даноци (јавни приходи), односно за даночен плурализам, во кој постои збир од даночни облици, односно облици на јавни приходи.

Даночниот монизам е модел на даночен систем кој се базира или опфаќа само еден даночен облик. Идејата за даночен монизам е стара повеќе векови,

---

<sup>1</sup>Popovic, Dejan: **Nauka o porezima I poresko pravo**, Savremena administracija, Beograd, 1997, str.482

но сепак не наиде на практична примена. Практиката покажала дека не е можно да се спроведе даночен монизам, односно, кога би постоел истиот, единствениот данок би морал да биде сè поголем, за да може да обезбеди средства за задоволување на сè поголемите расходи на модерните држави. Со овој данок не може да се опфатат сите правни и физички лица коишто создаваат приход и подлежат на оданочување. Од тој аспект, брзо би се постигнала горната граница на оданочување.

Финансиската теорија, а посебно практиката, се определуваат за постоење даночен плурализам, односно за даночен систем кој е составен од поголем број даночни облици. Неспорна е супериорноста на даночниот плурализам, бидејќи тој е сеопфатен и овозможува поголема праведност во оданочувањето. Во ваков случај, плуралниот даночен систем мора да претставува рационална комбинација на различните даноци и другите јавни приходи, со цел остварување на фискалните цели (прибирање средства за финансирање на јавната потрошувачка во поширока смисла на зборот), како и бројни екстрафискални цели од економска, социјална, политичка или друга природа.

Во современите даночни системи се сретнуваат поголем број даночни облици. Постојат современи даночни системи кои во поголем дел се потпираат на директните даноци (данок на приход, данок на доход, данок на имот), а други пак се насочени кон поголемо прибирање на даночни средства преку индиректните даноци (данок на додадена вредност, акцизи, царини). Во последните две децении постои тенденција на пораст на примената и значењето на индиректните даноци, пред сè поради зголемената примена на данокот на додадена вредност.

Даночните системи на современите држави меѓусебно се разликуваат, не само во поглед на составните елементи, туку и во поглед на релативното учество на поодделните даночни облици во структурата на јавните приходи од

фискален карактер. Голем број фактори влијаат на споменатите разлики помеѓу даночните системи на различните земји:<sup>2</sup>

- Општествено-економското уредување на земјата;
- Флексибилноста на поодделните даноци;
- Политичките реакции на владата за изминатите автоматски ефекти;
- Одлучноста помеѓу ниски даноци и висока социјална сигурност и благосостојба на државата;
- Нивото на образование на населението и способноста за користење нови технологии;
- Структурата на работната сила;
- Начинот на финансирање на социјалното осигурување;
- Видот на државното уредување;
- Припадност кон одредена меѓународна организација;
- Историски развој и традиција на земјата.

Во развиените земји во кои приходот по глава на жител (per capita) е повисок, учеството на данокот на доход и данокот на имот ќе биде поголем, отколку во земјите во развој. Во обратен случај пак, во државите со пониски приходи по глава на жител, фискалната политика мора да биде ориентирана кон даноците коишто се однесуваат на потрошувачката. Затоа, кај нив учеството на царините, акцизите и данокот на додадена вредност во вкупните даночни приходи имаат поголемо значење, отколку во индустриски развиените земји.

Во пазарно ориентираните економии даноците се поставуваат така што помалку да ја нарушуват неутралноста. Даночните поттикнувања се релативно пораспространети и се темелат врз основа на цврсто поставени критериуми.

---

<sup>2</sup>Popovic, Dejan: **Nauka o porezima I poresko pravo**, Savremena administracija, Beograd, 1997, str.491

Иако државата првенствено настојува преку даноците да дојде до финансиски средства, даночната политика се води на начин што обезбедува оптималност и остварување алокативни и редистрибутивни цели.

Секоја влада во едно демократско општество којашто сака повторно да биде избрана, принудена е да води сметка дали повеќе вреди да се наоѓа во ситуација да користи скромни јавни богатства поради ниските даноци, или пак, да избере ситуација каде што државата нуди социјална сигурност и благосостојба на високо ниво, дури и по цена на високи даноци.<sup>3</sup>

Ако населението на една земја е добро образовано, даночните органи во него ќе гледаат поголема сигурност во поглед на искажаната даночна основа и пресметаниот данок во даночната пријава.

## 1.2 Поим за даноци

Даноците претставуваат принудно собирање средства од поединци, фирми и организации, од различни видови даночни обврзници, за финансирање на јавните добра и услуги.<sup>4</sup> Тие се носечки столб во обезбедувањето средства за финансирање на јавните расходи. На почетокот на XX век, даноците опфаќале околу 10% од БДП, а денес тој процент изнесува повеќе од 50%. Учеството на даноците во вкупните јавни приходи зафаќа и околу 90% и затоа современите држави често се нарекуваат и даночни држави (Schumpeter). Даноците играат важна улога во формирањето на глобалното фискално оптоварување, а исто така, со нив се остваруваат и значајни вонфискални цели.

Во литературата се среќаваат голем број дефиниции за даноците, но суштински тие дефиниции не се разликуваат во голема мера, иако најчесто нагласуваат поединечни обележја или аспекти на даноците (правни, економски, политички, финансиски и сл.). Ги издвојуваме следниве позначајни дефиниции, што ја претставуваат суштината на даноците:

<sup>3</sup> Месере, Кен: **Tax policy in OECD Countries**, IBFD Publikations, Amsterdam, 1993, str.52

<sup>4</sup> Prokopijevic, Miroslav: **EvropskaUnija, Poreskaharonizacija**, str.411

а) Даноците се задолжителни и неповратни парични давања на физичките и на правните лица, без директна противуслуга што ги воведува државата заради задоволување на јавната имотнина, како и за постигнување одредени економски, социјални и други цели во општеството.<sup>5</sup>

б) Даноците се давачки на даночниот обврзник, коишто мора да бидат платени без противуслуги, кои служат за општо државно добро и кои на сите даночни обврзници им се наметнати со закон.<sup>6</sup>

в) Даноците се јавен приход што произлегува од обврската што ја наложува државата кон граѓаните и на претпријатијата задолжително да издвојуваат дел од својот приход, промет или имот за задоволување на државните потреби. Основната функција е фискална, но многу често даноците се користат за постигнување определени економски и социјални цели, остварување на стабилизационата политика и за сузбивање на инфлацијата.<sup>7</sup>

### 1.3 Основни карактеристики на даноците

Од претходно наведените дефиниции за даноците произлегуваат и нивните основни карактеристики, според кои тие се разликуваат од останатите јавни приходи:<sup>8</sup>

- Данокот е задолжително и присилно давање;
- Данокот е давање на даночните обврзници без директна и соодветна противуслуга;
- Данокот е неповратно давање;
- Данокот е давање за финансирање на јавните расходи;
- Данокот е парично давање;
- Даноците се одликуваат и со вонфискални функции.

<sup>5</sup> Атанасовски, Живко: **Јавни финансии**, Економски Факултет, Скопје, 2004, стр.114

<sup>6</sup> Закон за даночна постапка: **Службен весник на РМ бр.13/2006**, член 4

<sup>7</sup> [www.ujp.gov.mk](http://www.ujp.gov.mk)

<sup>8</sup> Атанасовски, Живко: **Јавни финансии**, Економски Факултет, Скопје, стр.115

**Данокот е задолжително и присилно давање.** Данокот го воведува државата, и тоа како задолжителна обврска на секое физичко и правно лице коешто е регистрирано како даночен обврзник. Данокот не е доброволно давање, туку е задолжително и тоа е уредено со законите за посебните видови даноци (Закон за Данок на додадена вредност, Закон за данок на добивка, Закон за персонален данок на доход и др.). Имајќи предвид дека давачките за даноци го намалуваат приходот на секој правен или физички субјект, очигледно е дека плаќањето на даноците нема да биде прифатено со воодушевување. Затоа, наплатата на даноците во сите современи држави се врши по пат на присила. Доколку по редовен пат и редовна процедура не се платат даночните обврски, тогаш државата може да премине кон принудна наплата, употребувајќи најразлични санкции и присилни мерки.

**Данокот е давање на даночните обврзници без директна и соодветна противуслуга.** Кај даноците не постои противуслуга од страна на државата за висината на износот на платениот данок кон лицето (правно или физичко) што го платило тој данок. На овој начин даноците се разликуваат од другите јавни приходи што претставуваат специфичен надоместок за услугата којашто на обврзникот на таа такса му ја овозможува некој државен орган (пример, комунални такси). Но, тоа не значи дека оној што го платил данокот нема никаква корист од плаќањето. Овде користа се исползува индиректно, преку функциите на државата и другите јавно-правни тела, коишто ги задоволуваат потребите на субјектите од јавни добра и услуги.

**Данокот е неповратно давање.** Даноците се инструмент за прераспределување на доходот, со што се врши трансфер на ресурси од приватниот во јавниот сектор. Со овој инструмент државата зема од даночните обврзници дел од новосоздадената вредност во годината за која се однесува оданочувањето, или пак дел од акумулираната новосоздадена вредност од претходните години (имотот), и на тој начин прибира средства за финансирање на јавните расходи. Тоа значи дека даночните приходи се деривативни (изведени) приходи на државата и не се резултат на нејзината економска активност.



**Данокот е давање за финансирање на јавните расходи.** Една од основните карактеристики на даноците е токму нивното прибирање со цел да се обезбедат финансиски средства за финансирање на јавните расходи. Со оданочувањето се врши реалокација на економските ресурси, а каква ќе биде содржината на јавните добра зависи од општественото уредување на државата, културата, политиката и сл.

**Данокот е парично давање.** Денес даноците се наплаќаат во парични единици. Наназад во историјата даноците се наплаќале во натура или биле заменети со работа, но денес во современите земји данокот е парично давање.

**Вонфискални функции на даноците.** Даноците, покрај нивната примарна фискална задача имаат и многу значајни вонфискални функции од економски, социјален или друг карактер и преку кои се овозможува остварување на стабилизационата и дистрибутивната политика на државата.

#### 1.4 Елементи на даноците

Оданочувањето е мошне сложен економски, финансиски и социјален проблем. Тоа се однесува на различни видови даноци коишто се уредени со посебни закони, законски правила и прописи, со кои се утврдува нивната ефикасност, недвосмисленост и остварување без неправилности. Меѓутоа, даноците имаат заеднички елементи, според кои може да се утврди одблиску карактерот на секој данок. Тие елементи се: даночен објект (предмет на оданочување), даночен обврзник (даночен субјект), даночна основа и даночна стапка.

**Даночен објект** или предмет на оданочување се: приходите, имотот, доходот и потрошувачката. Определувањето на објектот на оданочување истовремено значи и определување на видовите даноци што ќе се плаќаат.

За да настане обврската за плаќање данок, потребно е да се појави некој настан, односно да се оствари некој приход или доход, да се стекне право на сопственост над некој имот, или да се изврши некоја трансакција.<sup>9</sup>

Како прв, најстар, даночен објект што претставува основа за оданочување е имотот, вклучувајќи ја тука и земјата, како дел од вкупниот имот на сопственикот. Колкаво ќе биде даночното оптоварување на имотот, зависи од неговата вредност што може да се постигне на пазарот, односно од неговата пазарна вредност. Имотот може да биде основа за плаќање на различни видови даноци: данок на имот, данок на наследство и подарок и данок на промет на недвижен имот.

Приходите се даночен објект кај коишто се оданочува збирот на сите приходи, односно доходот. Тоа се парични средства што даночниот обврзник ги остварува по различни основи: од вршење стопанска дејност, од работен однос, од капитални вложувања и др. Со оданочувањето и плаќањето на данокот, доаѓа до намалување на нето-приходот, односно доходот на даночниот обврзник.

Во поново време сè поголемо значење има потрошувачката, односно прометот како даночен објект. Државата порано воведувала даноци на одредени производи над кои имало монопол, како што биле солта и тутунот, додека, денес, речиси сите производи за широка потрошувачка подлежат на оданочување. Со оданочувањето се зголемува цената на производот, којашто секогаш ја плаќа крајниот потрошувач.

**Даночен обврзник** е субјект или граѓанин којшто остварува определена дејност и според некој од даночните закони е обврзан да плаќа даноци. Кај секој вид данок важно е да се определи кој е даночен обврзник, даночен исплатител, на чиј товар паѓа данокот и кој треба да го плати. Затоа мора да правиме разлика помеѓу даночен обврзник, даночен исплатител и даночен дестинатор.

---

<sup>9</sup> Атанасовски, Живко: **Јавни финансии**, Економски Факултет, Скопје, стр.121

Даночен обврзник и даночен исплатител може да биде едно исто лице, и вакви ситуации имаме најчесто кај директните даноци. Кај некои видови даноци, како што е персоналниот данок на доход од плати, обврзникот не е исплатител, туку за негова сметка данокот го исплатува работодавачот, како исплатувач на приходите. За разлика од даночниот обврзник и даночниот исплаќач, даночниот дестинатор е лице кое навистина го плаќа данокот. Ваков пример имаме кај данокот на додадена вредност, каде трговецот го вкalkулира во цената на производот, а данокот го плаќа крајниот потрошувач.

**Даночна основа** е оној обем и износ од предметот на оданочување врз кој се пресметува данок. Даночната основа овозможува, со примена на даночната стапка, која за секој вид данок е определена со посебен закон, точно да се утврди даночната обврска која даночниот обврзник треба да ја плати. Разликуваме повеќе видови даночни основи, како што се: основа по количина и основа по вредност, и паушална и вистинска основа.

Основата по количини може да се применува само кај онаа основа што е искажана во одредени мерни единици: во парчиња, литри, тони, хектари и сл. Не може да се применува кај оние даночни основи што се искажани вредносно, на пример, како што е персоналниот данок на доход. Спротивна на оваа основа е основата по вредност, која се утврдува според проценетата или вистинската вредност на предметот на оданочување. Паушалната даночна основа се определува паушално, врз основа на најважните елементи на даночниот објект и се применува кога е тешко да се утврди вистинската основа од најразлични причини. Вистинската даночна основа се определува со директен метод на проценка, со што се врши контрола на податоците во деловните книги на даночните субјекти и податоците кои се прикажани во даночните пријави на истите субјекти.

**Даночната стапка** е процентот, односно делот што треба да се плати во вид на данок, а се пресметува како процент од основицата за оданочување. Во зависност од видот на данокот, постојат и различни даночни стапки што се движат, во нашата земја, од 0,10% од основата (кај данокот на имот), па до 18% од основата (кај данокот на додадена вредност). Освен во процентуален износ,

даночната стапка може да биде искажана и во апсолутен износ, а тоа е случај кога даночната основа не е прикажана вредносно, туку во мерни единици.

Даночните стапки можат да бидат: пропорционални, прогресивни и регресивни. Пропорционална е онаа стапка што не се менува со промената на даночната основа, односно таа останува иста. Прогресивните стапки се менуваат, односно се зголемуваат со промената на големината на даночната основа, а регресивните даночни стапки се намалуваат со зголемувањето на даночната основа.

### 1.5 Цели на оданочувањето

Во современите економски системи оданочувањето има повеќе цели, од кои, како основни се спомнуваат фискалните, но и вонфискалните, кои имаат значајна улога во градењето стабилен економски систем на една земја.

Даноците имаат првенствено фискална цел што се сведува на прибирање нови финансиски средства, потребни за финансирање на јавните расходи, поврзани со покривањето на јавните потреби.

Вонфискалните цели на оданочувањето, според современите финансиски теории и политики, се однесуваат на влијанието на даноците во областа на економската политика, стабилизацијата, регулирање на домашната потрошувачка, висината и структурата на вработеноста и други цели.<sup>10</sup> Според тоа, можеме да кажеме дека вонфискалните цели на оданочувањето можат да бидат различни: економски, социјални, политички и останати (здравствени, демографски, културни и други).

Во современите даночни системи, економските цели на оданочување се одразуваат врз голем број регулаторни облици на работењето:<sup>11</sup>

- движењето и структурата на цените;
- развојот на стопанските гранки и дејности;

<sup>10</sup>Komazec Slobodan, Ristic Zarko: **Menadzment monetarnih I javnih finansija**, 2009, str.464

<sup>11</sup>Komazec Slobodan : **Monetarne I javne finansije**, 2006, str.410

- меѓународната размена;
- обликот на претпријатијата и процесот на концентрација на трудот и средствата;
- куповната моќ на пазарот;
- ефикасноста и висината на инвестициите;
- регионалниот развој и алокацијата на ресурсите;
- штедењето и акумулацијата и друго.

Секој данок има влијание врз цените. Индиректните даноци, преку вкалкулирање во цените на производите и услугите доведуваат до зголемување на цените. Директните даноци, преку настојувањето да се намалат даночните оптоварувања на субјектот, исто така доведуваат до зголемување на цените.

Со промена на даночната стапка, државата може да влијае на развојот на одредени гранки и области, било со зголемено даночно оптоварување, било со даночно ослободување. На пример, намалувањето на даночното оптоварување, одложените плаќања, забрзаната амортизација, ослободување на инвестициите од оданочување кај одредени гранки и слично, може да го стимулира нивниот развој и модернизација.

Државата може силно да влијае врз меѓународната размена преку зголемување или намалување на царинските оптоварувања, односно преку воведување посебен вид данок на одредени увозни производи. Спротивно од тоа, пак, преку даночно стимулирање, може да влијае на извозот во одредени региони, одредени производи, гранки и слично.

Со помош на даноците и даночната политика, денес сè почесто се влијае врз неутрализацијата на зголемената куповна моќ на пазарот, неутрализација на зголемување на цените, зголемената емисија на пари и кредити, со што се влијае врз стабилизацијата на државата. Во тоа се препознава и целта на современата фискална политика. Секое зголемување на даноците доведува до намалување на доходот на граѓаните, а доколку државата ги намали јавните

расходи и не ги потроши обезбедените средства, може да дојде до намалување на потрошувачката, доходот и дефлација, и обратно.

Кај помалку развиените земји актуелна е целта за постигнување економски развој. Овие земји се соочуваат со универзалниот проблем: малиот дел од националниот доход што е посветен на инвестициите и големиот дел што е наменет за потрошувачка. За да се извлече една земја од кругот на сиромаштијата, неопходно е да ги зголеми штедењето и инвестирањето.<sup>12</sup>

## **2.ХАРМОНИЗАЦИЈА НА ДАНОЧНИТЕ СИСТЕМИ ВО ЕВРОПСКАТА УНИЈА**

За хармонизација на даночните системи се зборува многу често, а самиот збор хармонизација се употребува во смисла на заедништво, единство и поврзување. Земјите имаат различни ставови во однос на даночната хармонизација. Досега практиката покажа дека проблемот на даночна хармонизација не е едноставен и нејзиното решавање претставува осетлива политичка задача.

Потребата од даночна хармонизација се јавува по Втората светска војна, односно по формирањето на Европската економска заедница, но поголем замав зазема на крајот на осумдесеттите и почетокот на деведесеттите години кога настанаа поголеми промени во општеството, и тоа: рушење на Берлинскиот ѕид и обединувањето на Германија, распаѓањето на СССР, Југославија и останатите социјалистички земји, транзицијата и формирањето на CEFTA и WTO.

Помеѓу даночните системи постојат многу разлики, затоа фискалната хармонизација е алтернативен пристап за фискален федерализам. Во државите постојат фискални диспаритети кои предизвикуваат економски

---

<sup>12</sup> Атанасовски, Живко: **Јавни финансии**, Економски Факултет, Скопје, 2004 стр.119

нарушувања, а исто така и на меѓународен план фискалните разлики влијаат на нарушувањата во меѓународната трговија, на девизните курсеви, миграцијата на луѓето, капиталот и сл.

Правото на наплата на даноци претставува срж на националниот суверенитет на секоја земја. За функционирање на државната администрација и водење одредена политика, секогаш е потребен одреден буџетски приход. Оданочувањето и фискалната политика често се користат со цел обликување и влијание врз основните економски варијабли:<sup>13</sup>

-одредување на правилата за економско однесување кои претежно се однесуваат на одобрение, забрана, конкуренција, даноци, субвенции, корпоративно управување, решавање на спорови и т.н.,

-остварување и одржување на макроекономска и политичка стабилност,

-влијание врз економската стабилизација и спротивставување на цикличните нарушувања,

-влијание врз алокацијата на ресурсите,

-раководење со структурата и обемот на ангажираните ресурси,

-намалување и елиминирање на затајување на даноците и даночните малверзации,

-мотивирање и одржување на заштедите и сл.

Како таква, даночната политика влијае на обликување на нивото и начинот на функционирање на пазарот на стоки и услуги. Даночната политика го проучува создавањето и приспособувањето на даночниот систем кој е потребен за финансирање на избраното ниво на јавни расходи. Овој систем треба да биде праведен и ефикасен. Во идеална смисла, тој треба да го одржува буџетот во рамнотежа во текот на еден производствен циклус, што помалку да влијае врз деловните одлуки во приватниот сектор и да биде во одредена хармонија со основните меѓународни даночни стандарди. Во едно

<sup>13</sup>Miroslav N.Jovanovic: **Evropska ekonomska integracija**, Ekonomski fakultet, Beograd, 2006, str.138

демократско општество, процесот на промена на даночната политика е многу бавен и тежок. Односно, даночните, заедно со буџетските промени се долготрајни и доста сложени.

Затоа, основна задача на даночната хармонизација е постигнување фискална неутралност што се дефинира како еднаков третман на домашните и на увезените производи.

Даночната хармонизација се потпира на две основни цели:<sup>14</sup>

1. Конкуренција при еднакви услови меѓу членките, вклучувајќи отстранување на фискалните бариери и
2. Забрзување на процесот на интеграција и унификација на пазарот.

Оданочувањето во рамките на Унијата се заснова на неколку принципи:<sup>15</sup>

- национална компетенција – политиката е во надлежност на одделните земји-членки, доколку Заедницата нема надлежност врз основа на договорот;
- субсидијарност- акции може да се преземаат на ниво на Заедницата, само ако целите не можат да се постигнат на национално ниво и ако постигнувањето ниво на Заедницата дава поголем резултат;
- едногласност- прашањата од областа на оданочувањето може да се усвојуваат само едногласно, при донесување одлуки во Советот на министри.

## 2.1 Даночна хармонизација

Економиите на земјите-членки на ЕУ, како дел од една економска интеграција, се високо интегрирани, што се изразува преку слободното движење на стоките, услугите, капиталот и работната сила. Националните влади имаат целосно право во водењето на даночната политика, односно врз

<sup>14</sup>Hitiris, Theo: **European Union Economics**, Pearson Education limited, England,2003,p.111

<sup>15</sup>Hitiris, Theo: **European Union Economics**, Pearson Education limited, England,2003,p.112



примената на одделните видови даноци, коишто се предмет на преземање одредени мерки на даночна хармонизација.

Со договорот за формирање на Европската Унија се утврдени правните норми што се однесуваат на даноците и до денес сè уште не се променети. Според нив, секоја држава - членка на ЕУ има право да го задржи сопствениот даночен систем, па дури и да воведува нови даночни облици, но притоа основните делови (даночна стапка, основица и сл.), сепак да бидат ускладени со одлуките на институциите на ЕУ<sup>16</sup>. Европската Унија има донесено повеќе директиви што се однесуваат на хармонизацијата на поодделни видови даноци. Со овие директиви е постигната минимална ускладеност на даночните системи, односно, делумна хармонизација кај директните даноци, а најголем успех е постигнат кај хармонизацијата на индиректните даноци.

Директивите на Европската Унија претставуваат основен инструмент за хармонизација на даноците. Тие претставуваат еден вид водач на земјите-членки според кој, тие треба да се придржуваат во изградбата и реформите на нивните даночни системи. Кон истите директиви треба да се придржуваат и земјите кои се кандидатки за членство во Унијата. Според принципот на супсидијарност одлуките треба да ги донесуваат институциите на ЕУ, но само во случај кога со нив ќе бидат постигнати подобри резултати и цели отколку да ги донесе самата држава. Во спротивно, одлуките треба да ги донесува секоја држава, бидејќи постојат големи разлики во развиеноста на земјите гледајќи од социјален аспект и тоа претставува голема препрека за хармонизација на даночните системи.

Имајќи предвид дека 27 држави-членки поседуваат 27 различни национални даночни системи, многу е тешко да се постигне целосна хармонизација на системите. Последното проширување на Унијата дополнително ги зголеми разликите во даночните системи на Унијата, така што и покрај воведувањето на заедничкиот пазар, економската и монетарната унија, во ЕУ сè уште не постои вистинска заедничка даночна политика. Покрај тоа, постапката за одлучување за хармонизација на даночните системи во ЕУ е

<sup>16</sup>Marina Kesner -Shkreb, *Danocna harmonizacija*, str.305.

сè уште комплексна, бидејќи е потребен консензус за донесување одлука за оданочување на ниво на Унијата. Имено, по консултацијата со Европскиот парламент и Економскиот и Социјален одбор, Комисијата го упатува предлогот до Советот кој едногласно одлучува за предлозите коишто се однесуваат на оданочувањето. Но, бидејќи таквиот систем го блокира донесувањето на одлуки, за да се олесни одлучувањето Комисијата предложи примена на процедура на блиска соработка. Со ова би се овозможило Комисијата да соработува со група од осум држави членки при донесување одлуки од областа на даноците. Тие одлуки ќе бидат презентирани пред Советот и ако бидат прифатени, ќе се сметаат како одлуки на квалификувано мнозинство. Секако, во тој случај државите-членки ќе бидат мотивирани да ги применуваат препораките и одлуките со цел да се уништи даночната конкуренција, а во исто време да не бидат обврзани со законски прописи.

Правната основа за ускладување на индиректните даноци е дефинирана со членот 90 до членот 93 од Договорот за ЕУ. Со нив се забранува даночна дискриминација што директно или индиректно би влијаела врз националните производи, на штета на производите од другите држави - членки. Од тие причини, ЕУ повикува на хармонизација на данокот на промет, акцизите и други индиректни даноци.

Во Договорот за ЕУ не се споменуваат директните даноци, па затоа нивната хармонизација наидува на бројни препреки. Европската Унија ретко се занимава со проучување на персоналниот данок на поединци, а кога тоа го прави, тогаш е од аспект на постигнување еднаквост во условите за работа кај сите земји - членки. Во областа на оданочување на добивката кај трговските друштва, ЕУ има две основни цели: 1) да се спречи штетната даночна конкуренција помеѓу државите членки и 2) овозможување слободно движење на капиталот.

Досега, и покрај големите напори, не е извршена целосна хармонизација на даночните системи на земјите членки на Европската Унија. Кога зборуваме за хармонизација на даночните системи, таа може да биде целосна, под која се подразбира идентични даночни основи и стапки, и делумна хармонизација или

апроксимација, којашто вклучува поставување минимални или максимални стапки, елиминирање на двојното оданочување и сл. Анализата на даночните системи на овие земји покажува дека не постојат земји меѓу кои нема разлики во структурата на даночните приходи, во кои постои еднаков број даночни олеснувања и ослободувања и во кои постојат еднаков број и висина на даночните стапки.

Во последните години реформите во даночните системи на земјите - членки на ЕУ се состојат главно во поместување на тежиштето од директните даноци кон оданочување на потрошувачката, што главно се остварува преку проширување на даночната основа кај даноците на потрошувачка и стеснување на изземањата и ослободувањата од данокот.<sup>17</sup>

## 2.2 Хармонизација на индиректните даноци во ЕУ

Основата на хармонизацијата на индиректните даноци ја пронаоѓаме во членот 93 од Римскиот договор. Во него се вели: „Советот ќе донесува одлуки едногласно, врз основа на предлозите на Европскиот парламент и Економско-социјалниот совет, ќе усвојува одредби за хармонизација на легислативата што се однесува на даноците на промет, акцизите и другите форми на индиректно оданочување, во обем кој е потребен за да се овозможи создавање и функционирање на внатрешниот пазар“.<sup>18</sup>

Хармонизацијата на регулативите и директивите од областа на индиректните даноци е неопходна, од аспект на воспоставување единствен пазар, односно отстранување на бариерите за слободно движење на стоката, луѓето, услугите и капиталот. Поради тие причини, Европската комисија формирала работна група, којашто има за цел истражување на можностите за хармонизација на индиректните даноци внатре во тогашната Европска економска заедница. Групата била составена од три подгрупи, со различни задачи коишто се однесувале на спроведување и хармонизација на

<sup>17</sup> Живко Атанасовски, *Даночен систем и даночна хармонизација во ЕУ*, 35 стр.

<sup>18</sup> Живко Атанасовски, *Даночен систем и даночна хармонизација во ЕУ*, 83 стр.

единствениот општ данок на потрошувачка, во услови кога „границите меѓу земјите - членки ќе бидат укинати“. Работната група завршила со својата работа во 1963 год., со доставување на таканаречениот АБЦ извештај. Исто така, во 1960 год. Комисијата формирала Фискален и финансиски комитет, којшто требало да утврди до кој степен постојните даночни системи на промет во земјите - членки го попречуваат функционирањето на единствениот внатрешен пазар. Извештајот на овој комитет, како и АБЦ извештајот, имале идентични заклучоци: земјите - членки мора да го напуштат постојниот систем на данок на промет и истиот да го заменат со систем на данок на додадена вредност. За остварување на оваа цел се донесени повеќе директиви коишто се однесуваат на данокот на додадена вредност.

### **2.2.1 Хармонизација на данокот на додадена вредност**

Данокот на додадена вредност претставува индиректен данок, кој во крајна инстанца не создава даночен товар на стопанскиот субјект, бидејќи се пренесува на крајниот потрошувач. На ниво на Европската Унија хармонизацијата на данокот на додадена вредност е во голема мера постигната. Со Шестата директива детално се прецизирани принципите што треба да се применуваат при употребата на овој даночен облик (ДДВ модел на ЕУ).<sup>19</sup> Овој данок се наплаќа во секоја фаза на прометниот циклус, но така што се пресметува само онаа вредност, што во таа фаза се додава од страна на даночниот обврзник. Додадената вредност е вредност којашто производителот, лицето што нуди услуги, трговецот на големо или трговецот на мало ја додаваат на сировините и другите инпути, пред да го продадат новиот производ или да се изврши услугата. Тоа значи дека додадената вредност претставува разлика помеѓу вредноста на излезот и вредноста на влезот. Данокот на додадена вредност се одликува со повеќе предности: поголема транспарентност, ефикасност во спротивставување на даночната евазија, неутралност кај надворешно - трговските трансакции, можноста да се оданочуваат услугите и др.

<sup>19</sup>Kristijan,Ristic, /Zarko Ristic, *Javne Finansije EU*,Beograd 2012,str.314

Од аспект на начинот според кој се пресметува данокот, се разликуваат два метода:<sup>20</sup> т.н. метод на собирање и метод на одземање. Кај директниот метод на собирање, данокот се пресметува на тој начин што се собираат елементите на додадената вредност ( плати, профит, камата и рента ), а кај директниот метод на одземање се зема предвид вкупната вредност на продажбите и на набавките во текот на еден даночен период и се оданочува разликата меѓу нив, односно се оданочува додадената вредност. Покрај директниот метод на одземање постои и посреден (интермедијарен) метод на одземање и индиректен метод на одземање. Кај посредниот метод на одземање се врши одбивање на вкупната бруто-вредност (со вклучен данок) на набавките од вкупната бруто-вредност (со вклучен данок) на продажбите и се оданочува разликата меѓу нив. Кај индиректниот метод на одземање, кој уште се нарекува и метод на фактури, се врши одбивање на данок на инпутот (на набавките) од данокот на продажбите во секој даночен период. Овој метод на ДДВ се применува во сите OECD земји со кој се овозможува детекција на даночната евазија и избегнување на кумулативното оданочување на инвестиционите добра.

Процесот на хармонизација кај данокот на промет во ЕУ, каде што досега се постигнати најголеми резултати, се одвивал во две фази. Во **првата фаза**, којашто започнала 1967 год. Советот на Европската заедница ја донел Првата директива (67/227/ЕЕЦ) во која е наведено дека „основна цел на Договорот за формирање ЕЕЗ е формирање заеднички пазар со вистинска конкуренција и карактеристики исто како и на домашниот пазар. За да се постигне таа цел, потребно е земјите-членки претходно да ги прифатат законските регулативи од областа на данокот на промет, коишто нема да ја нарушат конкуренцијата, ниту пак да го попречат слободното движење на стоката, луѓето, услугите и капиталот во границите на заедничкиот внатрешен пазар“.<sup>21</sup> Со оваа директива, дотогашните кумулативни, повеќефазни даноци на промет коишто се применувале во Германија, Италија, Белгија, Холандија и Луксембург, односно еднофазните даноци на промет во Данска, Англија и

<sup>20</sup> Атанасовски, Живко: **Јавни финансии**, Економски Факултет, Скопје, 2004, стр.573

<sup>21</sup> Текст од директивата на Советот на ЕУ/E3/E33([www.europe.eu.int](http://www.europe.eu.int))

Ирска, се заменети со единствен даночен облик, односно со данокот на додадена вредност.

Втората директива за данокот на додадена вредност ( 67/228/ЕЕЦ), која исто така е донесена во 1967 година, содржи подетален опис на основните елементи на заедничкиот систем на данокот на додадена вредност. Со одредбите на оваа директива е предвидено данокот на додадена вредност да се плаќа при продажбата на производите и извршените услуги на територијата на државата, и на увозот на добрата. Понатаму, подетално се одредени поимите „ територија на државата“, „даночен обврзник“, „продажба на стоката“, „вршење услуга“ и др. Секоја држава има право сама да ја одреди висината на даночната стапка, како и да избере зголемена или намалена стапка за одредени добра и услуги. Исто така и даночните ослободувања се оставени во надлежност на секоја држава. Но, државите се обврзани при увозот на добра да применуваат иста даночна стапка, каква што има тоа добро при внатрешниот промет. Од даночниот обврзник се бара да издаде сметка (фактура) за продадената стока и извршената услуга, како и да води детална евиденција за тоа во своите деловни книги.

Донесувањето на Првата и Втората директива е голем и храбар чекор од страна на ЕЕЗ, имајќи предвид дека во тоа време само Франција го применувала системот на данок на додадена вредност. И покрај тоа, Германија, Холандија и Луксембург многу брзо успеале дотогашниот данок на промет да го заменат со данок на додадена вредност (1968, 1969 и 1970 година, ретроспективно). Но, имплементацијата на данокот на додадена вредност во Белгија и Италија наишла на одредени проблеми, при што било неопходно да се донесе и Третата директива, со која ќе се помести првобитно донесениот рок со Првата директива од 01.01.1970 година, на 01.01.1972 година. Со тоа Белгија успеала на 01.01.1971 година да започне со примена на новиот данок, додека за Италија биле потребни уште две директиви, Четвртата (20.12.1971) и Петтата директива (04.07.1972), со кои рокот за примена на данокот на додадена вредност во оваа земја се поместил на 01.01.1973 година, кога Италија успеала да го имплементира овој данок. Истата

година и Данска, Ирска и Англија ги исполниле условите во однос на данокот на додадена вредност. Шпанија и Португалија во 1986 година го вовеле данокот на додадена вредност, а Грција во 1987 година. Финска, Австрија и Шведска ги усогласиле своите даночни системи уште пред приемот во ЕУ (01.01.1995), но им биле дозволени одредени отстапувања, со директивата донесена од страна на Советот на министри (94/76/ЕЦ) од 22.12.1994 година.

И покрај тоа што Првата и Втората директива ги обврзувале сите земји - членки данокот на промет да го заменат со данок на додадена вредност, тие укажувале и на хармонизација на даноците помеѓу земјите - членки, со цел поефикасно функционирање на тогаш веќе формираната царинска унија. До 1973 година сите земји - членки го примениле данокот на додадена вредност, но во тој момент во ЕЕЗ постоеле девет различни системи на данок на додадена вредност, при што било очигледно дека е неопходна понатамошна хармонизација на овој данок.

Иако 11 април 1967 година е значајна дата во историјата на данокот на додадена вредност во ЕУ, кога се усвоени Првата и Втората директива, сепак 17 мај 1977 година има посебно значење за ЕУ. Тоа е датумот кога е усвоена Шестата директива (77/388/ЕЕЦ)<sup>22</sup>, којашто истовремено претставува и основен документ од областа на примената на данокот на додадена вредност во ЕУ. Полниот назив на оваа директива е: „Шеста директива за хармонизација на законите на земјите-членки од областа на данокот на промет - заеднички систем на данок на додадена вредност: Унифицирана основа на оданочување“.

Со донесувањето и примената на Шестата директива на Советот на Европската Заедница, која претставува основа за усогласување на основните елементи на данокот на додадена вредност (даночен обврзник, даночна основица, даночен објект, даночни ослободувања, механизмот на даночен кредит), завршена е првата фаза од спроведувањето на системот на данок на додадена вредност. Сепак, и понатаму остануваат разлики помеѓу националните даночни системи коишто се однесуваат на бројот и висината на

---

<sup>22</sup> Шестата директива е менета повеќе пати, а нејзиниот прочистен текст е донесен 2006 год. познат како Директива 2006/112 ЕЗ.

даночните стапки. Така, во земјите - членки на ЕУ се користи редовна стапка, намалена стапка и нулта стапка, во зависност од изборот на самата земја.

Даночен обврзник е секое домашно и странско, правно и физичко лице, коешто во рамките на својата дејност врши продажба на добра и нуди услуга, како и лице што увезува добра.

Со шестата директива, значи, е предвидено данокот на додадена вредност да се применува на продадените добра и извршената услуга, коишто даночниот обврзник ги остварува на територијата на земјата членка, како и на увезените добра. Даночна основица ќе биде надоместокот што го добива претпријатието за продадените добра или извршената услуга, а кај увозот даночна основица ќе биде вредноста на увезеното добро, која ги вклучува царината, транспортот, акцизите и други увозни давачки.

Со шестата директива се предвидени два вида ослободување од данокот на додадена вредност:

1. Ослободување со кое се дава право на одбивка на претходно платен данок (на пр. кај извозот), и 2. Ослободување без право на одбивка на претходно платен данок (на пример, кога од посебни причини е воведен посебен индиректен данок, како што е кај услугите на банките, осигурителните компании, прометот на недвижен имот и др., како и кај јавните институции коишто не плаќаат данок на додадена вредност од областа на културата, здравството, науката, социјалната заштита и др).

Суштината на данокот на додадена вредност се состои во тоа што од данокот којшто се пресметува при продажбата на производите, односно вршењето на услугите, се одбива данокот платен при инпутот. Право на одбивка немаат единствено крајните потрошувачи кои што го носат и товарот на овој данок.

Шестата директива предвидува три посебни правила во системот на данокот на додадена вредност, и тоа: за малите претпријатија, земјоделците и туристичките агенции. За малите претпријатија е предвидено даночно ослободување (без право на одбивка), кога истите остваруваат годишен приход



помал од 5.000 ЕКИ. За земјоделците директивата воведува заедничка пропорционална стапка, односно, при продажбата на своите производи земјоделецот е ослободен од данок на додадена вредност, но му се заменува со пропорционална стапка со која може да се пребие данокот на додадена вредност што го платил при набавките.

**Втората фаза** од хармонизацијата на данокот на додадена вредност ги опфаќа мерките со кои се отстранува фискалната контрола на границите помеѓу земјите - членки. Имајќи предвид дека целта на Европската Заедница беше создавање на еден заеднички внатрешен пазар до крајот на 1992 година, Комисијата во 1985 год. ја изготви Белата книга (White Paper), во која што е даден планот за отстранување на физичките, техничките и даночните бариери на границите помеѓу земјите - членки на ЕУ. Во таа насока, предложено е во случај на комерцијална трансакција од една во друга држава членка, да се воведат клинички механизам на ниво на цела Унија, со којшто ќе се овозможи данокот што ќе се наплати во земјата - извозник да биде одбиен како даночен кредит во земјата - увозник. На тој начин би престанал да важи принципот на дестинација на стоката што редовно се применува во меѓународната размена.

За да се направи премин на системот за оданочување од систем на дестинација во систем на потекло на земјата (origin principle), потребен е одреден преоден временски период. Од тие причини, Советот во 1991 и 1992 година усвоил три директиви:

(1) Директива за отстранување на даночните бариери – (91/680/ЕЕЦ), со која прилично се променила Шестата директива, кога станува збор за данокот на додадена вредност кај “интракомунитарните трансакции”. Воведен е преоден период ( од 01.01.1993 година до 31.12.1996 година ), во кој во основа е задржан принципот на дестинација, но со тоа што се отстрануваат даночните бариери на границите помеѓу земјите - членки ( на пример, даночните пријави не се поднесуваат до Царинската управа, туку до Локалната даночна управа ). По истекот на овој преоден период требало да се премине на „конечен систем на данок на додадена вредност“. Тој бил замислен како сеопфатен систем, заснован на принципот на потекло на стоката, што значи дека набавките треба

да се оданочуваат во оние држави - членки каде и што се извршени, со право платениот данок да се одбие во државата од каде што потекнува стоката. Државите - членки помеѓу себе би го пребивале даночниот кредит со клириншки механизам, кој се темели на макроекономски пристап. Но, Советот не презел ниту една конкретна мерка за остварување на овој преоден период до истекот на планираниот рок, т.е. до крајот на 1996 година, со што истиот бил продолжен. Во суштина, преодниот период е оценет како премногу комплициран, бидејќи во него се барала примена на 25 различни правила, со коишто се одредувало местото во кое трансакциите би требало да се оданочуваат. Новиот систем на данок на додадена вредност би требало да биде што поедноставен и да обезбеди еднаков третман на сите трансакции што настануваат на внатрешниот пазар на Унијата. Комисијата предложила за единствено место на оданочување да биде местото каде што е регистриран даночниот обврзник, со што данокот секогаш би се плаќал во државата - членка каде што даночниот обврзник е регистриран, а исто така и правото на одбивка на данокот платен на инпутот да се реализира само во таа земја. Но, реализирањето на ваков систем бара да се хармонизираат не само даночните стапки, туку и многу други принципи на данокот на додадена вредност ( на пр. право на одбивка, даночно ослободување, посебни принципи и др.)

(2) Директива за поедноставување на постапката во пробниот период (92/111/ЕЕЦ) – основната цел на оваа директива е поедноставување, односно олеснување на постапката за утврдување и наплата на данокот на додадена вредност во преодниот период.

(3) Директива за приближување на стапките на данокот на додадена вредност ( 92/77/ЕЕЦ) , којашто има за цел да изврши приближување на даночните стапки, но не и изедначување. Со оваа директива е предвидено стандардната стапка во преодниот период за сите држави - членки да не биде пониска од 15%, повишената стапка се укинува, а е дозволена примена на една или најмногу две намалени (повластени) стапки што не смеат да бидат пониски од 5%. Ваквите намалени стапки може да се применуваат само на одредени производи ( на пр. прехранбени производи, вода, лекови, медицинска опрема,

книги, услуги од областа на сообраќајот, услуги од културата и спортот, услуги за социјална заштита, продажба на земјоделски производи и др.).

Во почетокот на 1994 година, Советот ја усвоил Директивата 94/5/ЕЦ којашто содржела посебни решенија што се применуваат на употребата на добра, уметнички предмети, антиквитети и др.<sup>23</sup> Во 1995 година усвоена е и т.н. Втора директива за поедноставување на постапките.

Може да се забележи дека со хармонизацијата на данокот на додадена вредност се поставени само маргините на најниската и највисоката даночна стапка што можат да ја користат земјите - членки, но не и унифицирани даночни стапки за сите земји - членки.

Тоа можеме да го видиме од следната табела на којашто се прикажани пропишаните и повластени даночни стапки за секоја земја - членка поединечно:

Табела 1: Стапки на ДДВ во земјите - членки од 2003 до 2013 година, во %

Земја	ДДВ%	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
BE	Пропиш	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21
	Повласт	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12
BG	Пропиш	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
	Повласт	-	-	-	-	7	7	7	7	9	9	9
CZ	Пропиш	22	19	19	19	19	19	19	20	20	20	21
	Повлас	5	5	5	5	5	9	9	10	10	14	15
DK	Пропиш	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
	Повласт	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
DE	Пропиш	16	16	16	16	19	19	19	19	19	19	19
	Повласт	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7
EE	Пропиш	18	18	18	18	18	18	20	20	20	20	20
	Повласт	5	5	5	5	5	5	9	9	9	9	9
IE	Пропиш	21	21	21	21	21	21	21.5	21	21	23	23
	Повласт	13.5	13.5	13.5	13.5	13.5	13.5	13.5	13.5	13.5	13.5/9	13.5/9
EL	Пропиш	18	18	19	19	19	19	19	23	23	23	23
	Повласт	8	8	9	9	9	9	9	5.5/11	6.5/13	6.5/13	6.5/13
ES	Пропиш	16	16	16	16	16	16	16	18	18	18	21
	Повласт	7	7	7	7	7	7	7	8	8	8	10
FR	Пропиш	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6
	Повласт	5.5	5.5	5.5	5.5	5.5	5.5	5.5	5.5	5.5	5.5/7	5.5/7

<sup>23</sup>Stakic, Budimir/Barac, Slobodan: *Javni finansii*, Beograd 2008, str.231

**ЈАСМИНКА СТОЈАНОВА „РЕФОРМИ ВО ДАНОЧНИОТ СИСТЕМ НА РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА-ИМПЕРАТИВ ЗА ПРОЦЕСОТ НА ЕВРОПСКАТА ИНТЕГРАЦИЈА“**

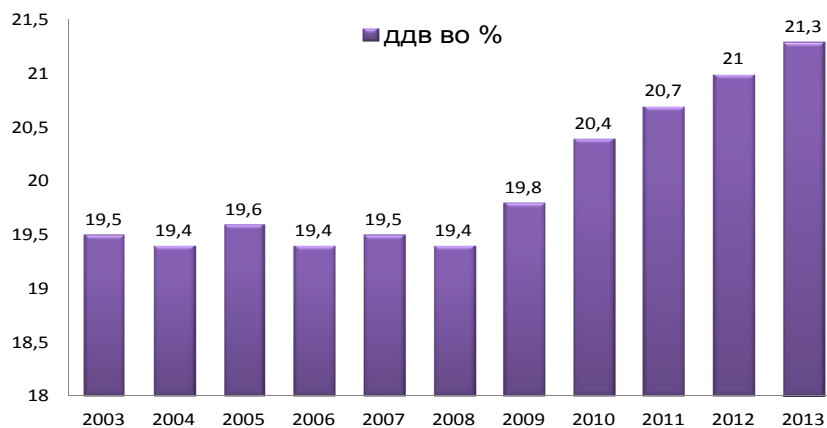
<b>IT</b>	Пропиш	20	20	20	20	20	20	20	20	20	21	22
	Повласт	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10
<b>CY</b>	Пропиш	15	15	15	15	15	15	15	15	15	17	18
	Повласт	5	5	5	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8
<b>LV</b>	Пропиш	18	18	18	18	18	18	21	21	22	22	21
	Повласт	9	5	5	5	5	5	10	10	12	12	12
<b>LT</b>	Пропиш	18	18	18	18	18	18	19	21	21	21	21
	Повласт	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	9
<b>LU</b>	Пропиш	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15
	Повласт	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12
<b>HU</b>	Пропиш	25	25	25	20	20	20	25	25	25	27	27
	Повласт	0/12	5/15	5/15	5/15	5	5	5/18	5/18	5/18	5/18	5/18
<b>MT</b>	Пропиш	15	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18
	Повласт	5	5	5	5	5	5	5	5	5/7	5/7	5/7
<b>NL</b>	Пропиш	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19/21	21
	Повласт	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6
<b>AT</b>	Пропиш	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
	Повласт	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10
<b>PL</b>	Пропиш	22	22	22	22	22	22	22	22	23	23	23
	Повласт	7	7	7	7	7	7	7	7	5/8	5/8	5/8
<b>PT</b>	Пропиш	19	19	21	21	21	20	20	21	23	23	23
	Повласт	5/12	5/12	5/12	5/12	5/12	5/12	5/12	6/13	6/13	6/13	6/13
<b>RO</b>	Пропиш	19	19	19	19	19	19	19	24	24	24	24
	Повласт	-	9	9	9	9	9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9
<b>SI</b>	Пропиш	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
	Повласт	8.5	8.5	8.5	8.5	8.5	8.5	8.5	8.5	8.5	8.5	8.5
<b>SK</b>	Пропиш	20	19	19	19	19	19	19	19	20	20	20
	Повласт	14	-	-	-	10	10	10	6/10	10	10	10
<b>FI</b>	Пропиш	22	22	22	22	22	22	22	23	23	23	24
	Повласт	8/17	8/17	8/17	8/17	8/17	8/17	8/17	9/13	9/13	9/13	10/14
<b>SE</b>	Пропиш	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
	Повласт	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12
<b>UK</b>	Пропиш	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	15	17.5	20	20	20
	Повласт	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
<b>EY27</b>		19.5	19.4	19.6	19.4	19.5	19.4	19.8	20.4	20.7	21	21.3

Извор: Taxation trends in the European Union, European Komision, Eurostat, 2013

Од изнесените податоци во табелата може да се забележи дека највисока пропишана даночна стапка на ДДВ од 27% во 2013 година има Унгарија, потоа Данска и Шведска по 25%. Најниската намалена (повластена) даночна стапка,

којашто изнесува 5% се применува во повеќе земји - членки, како што се: Кипар, Унгарија, Малта, Полска, Романија и Велика Британија. Највисока намалена даночна стапка се применува кај Чешка, која изнесува 15% во 2013 година<sup>24</sup>, потоа Ирска со 13,5%, Латвија со 12%, Шпанија, Италија, Австрија и Словачка со 10%. Исто така, може да се забележи дека во 2003 година просечната даночна стапка за ДДВ за ЕУ-27 земји - членки изнесува 19,5% и таа бележи тренд на зголемување, со тоа што во 2013 година таа достигнува просек од 21,3%. Ова може да се видиме посликовито на следниот графикон:

Графикон бр.1: Просечна даночна стапка на ДДВ за ЕУ-27



Извор: Taxation trends in the European Union, European Komision, Eurostat, 2013

Прогресот што се остварува на полето на хармонизацијата е бавен, односно голем дел од разликите и понатаму остануваат но, сепак варијациите во системите на ДДВ, анализирајќи од 80-тите години па наваму, покажуваат тенденција на намалување. Една од првите и долгорочни цели на генералната даночна политика на Заедницата беше отстранување на разликите во даночните стапки и општо даночните системи во однос на индиректните даноци што ја нарушуваат конкуренцијата во рамките на единствениот пазар, како и самото функционирање на единствениот пазар.

<sup>24</sup> Податоците од 2013 година се однесуваат на периодот до јули 2013 година

Табела 2: Учество на ДДВ во вкупните даночни приходи 2011, во %

Земја	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Разл. 2000- 2011	Ранк 2011
BE	15.9	15.2	15.3	15.2	15.4	15.7	15.9	16.2	15.7	16.0	16.2	16.0	0.0	26
BG	26.4	27.4	25.6	27.8	30.3	32.7	34.9	31.3	33.8	31.1	33.3	32.0	5.6	1
CZ	18.4	18.1	17.5	17.2	19.5	19.4	18.0	17.7	19.7	20.6	20.7	20.4	2.0	18
DK	19.4	19.9	20.2	20.1	19.9	19.8	20.8	21.2	21.0	21.3	20.7	20.8	1.4	16
DE	16.6	16.8	16.5	16.3	16.4	16.4	16.5	18.1	18.3	19.0	19.0	18.9	2.4	20
EE	27.2	27.0	27.0	26.5	25.1	28.3	29.6	28.2	24.9	24.8	25.7	26.0	-1.2	4
IE	23.1	23.0	24.7	24.2	24.3	24.8	24.2	24.1	24.3	22.7	22.7	21.3	-1.8	15
EL	20.9	22.5	22.7	21.8	21.7	21.5	22.5	22.9	22.7	21.1	23.2	22.3	1.4	13
ES	18.1	17.7	17.1	17.7	17.7	18.1	17.8	16.1	15.5	13.5	17.4	17.2	-0.9	23
FR	16.9	16.6	16.5	16.6	16.8	16.8	16.6	16.7	16.5	16.4	16.5	16.0	-0.8	25
IT	15.6	15.1	15.3	14.4	14.4	14.8	14.9	14.4	13.9	13.2	14.8	14.7	-0.9	27
CY	18.2	18.7	21.5	24.3	25.4	26.1	27.1	25.5	27.4	26.0	25.8	24.0	5.8	8
LV	23.9	23.6	23.5	25.3	24.4	26.8	28.1	26.9	23.0	22.5	24.3	24.6	0.7	7
LT	25.2	25.4	26.0	23.9	22.9	25.0	25.9	27.5	26.6	25.2	29.3	30.5	5.3	3
LU	14.3	14.6	14.7	14.9	16.2	16.4	16.1	16.1	16.8	17.1	16.7	17.0	2.6	24
HU	22.3	21.1	20.6	21.6	23.5	22.5	20.4	19.9	19.3	21.3	23.0	23.1	0.8	11
MT	21.0	21.2	20.6	20.6	22.8	24.5	23.8	22.2	23.3	22.9	23.2	23.7	2.8	10
NL	17.3	18.9	19.1	19.5	19.4	19.2	18.9	19.4	18.5	18.3	18.7	18.0	0.7	22
AT	18.8	17.9	18.7	18.3	18.4	18.8	18.4	18.4	18.2	18.9	18.9	18.5	-0.2	21
PL	21.3	21.0	22.0	22.2	22.8	23.5	24.1	23.9	23.4	23.4	24.5	24.9	3.6	6
PT	24.6	24.2	24.2	24.4	25.4	26.8	29.9	25.8	25.6	22.9	24.8	25.1	0.5	5
RO	21.4	21.8	25.2	26.0	24.5	29.0	27.8	27.9	28.2	24.7	28.6	30.8	9.4	2
SI	23.1	22.1	22.6	22.3	22.3	22.3	22.3	22.4	22.8	22.5	22.6	22.6	-0.4	12
SK	20.4	21.9	21.2	22.7	24.7	25.1	25.5	23.0	23.6	23.3	22.6	23.9	3.5	9
FI	17.4	17.8	18.2	19.4	19.6	19.8	19.9	19.5	19.5	20.2	26.1	20.6	3.2	17
SE	16.7	17.6	18.6	18.5	18.3	18.4	18.5	19.1	20.0	20.7	21.3	21.3	4.6	14
UK	17.9	18.0	18.9	19.6	19.3	18.5	18.0	18.1	17.0	16.5	18.5	20.3	2.4	19
<b>EU-27</b>													Total	903,95
<b>Pond.</b>	17.3	17.4	17.5	17.5	17.6	17.7	17.7	17.9	17.6	17.4	18.3	18.4	1.1	
<b>Aritm</b>	20.1	20.2	20.5	20.8	21.2	21.9	22.0	21.6	21.5	21.0	22.0	22.0	1.9	
<b>EA-17</b>													Total	647.24
<b>Pond.</b>	17.0	17.0	16.9	16.8	16.9	17.2	17.1	17.3	17.1	16.9	17.6	17.4	0.4	
<b>Aritm</b>	19.4	19.5	19.7	20.0	20.4	20.9	21.0	20.5	20.5	19.9	20.5	20.3	1.0	

Извор: Taxation trends in the European Union, European Komision, Eurostat, 2013

Учеството на данокот на додадена вредност во вкупните даночни приходи е највисоко кај Бугарија ( 32%), кој спореден во периодот од 2000 до 2011 година бележи раст од 5,6%, а најниско е во Италија (14,7%), кој во истиот

период има пад од 0,9%. Просекот на ЕУ-27 изнесува 22%, а на ЕА-17 изнесува 20,3%.

### 2.2.2 Хармонизација на акцизите

Акцизите се индиректни даноци кои се наплатуваат на одредени производи, како што се: алкохолните пијалаци, тутунските производи и енергетски производи (моторни горива, нафта, бензин, природен гас, јаглен и кокс).<sup>25</sup>

Добрата што се оданочуваат со акцизите ги имаат следните карактеристики: нивното производство и промет се контролирани од државата, се карактеризираат со ценовно нееластична побарувачка, имаат доходна еластичност на побарувачката поголема од единица и нивната потрошувачка се смета дека има негативни екстерналии.<sup>26</sup> Акцизата се пресметува по единица производ (килограм, литар, број и сл.) и *ad valorem*, односно како процент од продажната вредност. Причините за воведување на акцизите се многубројни: фискални, социјални, здравствени, еколошки и др. Предноста на овој данок во однос на другите е едноставноста, мал број даночни обврзници, обезбедува високи приходи во државниот буџет.

Правилата со коишто се утврдува оданочувањето со акцизи се усвоени во текот на 1992 година, кои се поврзани со почетокот на воспоставувањето на единствениот внатрешен пазар, а којшто се темели на слободно движење на стоките, луѓето, капиталот и услугите. Правната основа за воведување хармонизиран систем на акцизите се наоѓа во II Глава, каде што се зборува за даночните одредби, во членот 93 од Договорот за формирање на Европската Унија.

Основен документ со кој е извршена хармонизација на акцизите е Директивата 92/12/ЕЕЦ2 од 01.01.1993 година, позната како Хоризонтална директива, со којашто се уредени сопственоста, движењето и контролата на

<sup>25</sup> Живко Атанасовски, *Даночен систем и даночна хармонизација во ЕУ*, стр.53

<sup>26</sup> Живко Атанасовски, *Јавни финансии*, Економски факултет Скопје, 2004, стр.606

алкохолните пијалаци, тутунските производи и минералните масла, односно нафтени деривати, коишто се оданочуваат со акцизи. Поради значителни тешкотии во процесот на хармонизација на акцизите, оваа директива повеќе пати е менувана и дополнувана. Покрај општите директиви, за секоја група производи што подлежат на оданочување со акцизи, се донесени и посебни директиви, со коишто се утврдува структурата на акцизите (дефинирање на производот, основица за оданочување, даночни изземања, преоден период во одредени случаи) и директиви што се однесуваат на стапките коишто ќе бидат применувани.

За производите што се произведуваат во земјата - членка или оние коишто се увезуваат од друга земја - членка или надвор од ЕУ, општо правило е тие да се оданочуваат во земјата на потрошувачка, по стапка којашто се применува во таа земја. Земјите - членки мажат да ги задржат веќе постојните или да воведат нови акцизи на други производи за коишто секоја земја самостојно одлучува и го уредува системот на оданочување, но под услов , прометот на тие производи при преминот на границата да не бара посебни царински формалности. На добрата коишто се оданочуваат со акцизи треба да им биде овозможено слободно движење во прекуграничниот промет помеѓу земјите - членки.

Акцизните производи се оданочуваат според принципот на дестинација, односно во земјата купувач, кога станува збор за претпријатија т.е. правни лица. Кога се работи за продажба на физички лица за лична употреба, тогаш акцизите се плаќаат во земјата каде што се купуваат производите, односно се применува принципот на потекло на стоката. Поради разликите во акцизните стапки и намалување на шверцот со овие производи, утврдени се количини коишто ќе може да се пренесуваат од една земја во друга. Дозволената количина за пренос на цигари изнесува 800 парчиња, а за алкохолните пијалаци - 10 литри. За новите земји - членки воведени се посебни ограничувања, бидејќи имаат ниски стапки на акцизите што се пониски од минималните стапки во останатите земји - членки на ЕУ, а со тоа имаат и пониски продажни цени. Поради тоа, на патниците коишто се враќаат од тие



земји дозволено им е да пренесуваат 200 парчиња цигари, а тоа ќе важи сè додека во новите земји - членки не почнат да се применуваат минималните стапки на акцизи кои важат за сите земји - членки на ЕУ.

Со директивите за хармонизација на акцизите се утврдени минималните стапки, како и можноста за одредени олеснувања и ослободувања, кои се неопходни поради економските разлики и разликите во даночните стапки. Овие разлики претставуваат извор за даночни измами, шверц преку граница и сл.

Со одлуката 1152/2003/ЕЦ6 во администрацијата, целото следење на документација што се однесува на акцизните производи од пишувана форма е заменета со систем на електронско следење(EMSC).<sup>27</sup> Воведувањето на компјутерскиот систем треба да овозможи поедноставно движење на оданочените производи внатре во Заедницата, а истовремено, ако е технички можно, да се поврзи со компјутерскиот транзитен систем (NCTS).<sup>28</sup> Системот би требало да биде финансиран од Заедницата, т.е. од сите земји - членки кои учествуваат со одреден дел во заедничкиот Буџет на ЕУ.

Во 2004 година со Уредбата 2073/20049 е утврдена цврста соработка помеѓу администрациите на земјите - членки, со цел да се намалат даночните измами од областа на оданочување на акцизите. Со оваа уредба се воспоставуваат директни контакти на даночните и царинските служби помеѓу земјите - членки, побрз протек и размена на информации и примена на потранспарентни правила и прописи во работењето.

Во земјите - членки се формирани посебни тела за соработка од областа на оданочувањата со акцизи (ELO)<sup>29</sup>, коишто еднаш во месецот со помош на информацискиот систем ќе разменуваат информации за сопствениците на акцизните складови и нивниот промет.

Покрај разликите во даночните стапки, сè уште постојат разлики и во даночната структура ( местото на оданочување, дефинирање на производите

<sup>27</sup>EMSC, Excise Monitoring and Control System

<sup>28</sup>NCTS, New Computerised Transit System

<sup>29</sup>ELO, Excise Liaison Office

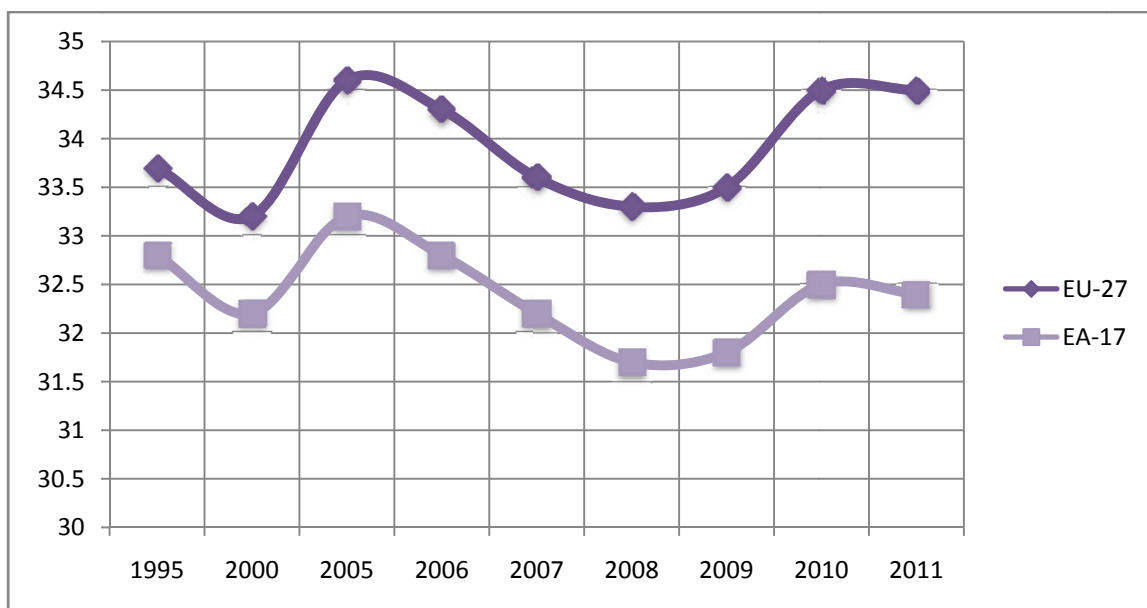
Табела 3: Учество на акцизите како % во вкупните даноци, во милиони евра

	1995	2000	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Приходи
<b>BE</b>	24.5	25.0	24.7	25.0	24.8	24.1	24.4	24.7	24.2	39,421
<b>BG</b>	39.4	41.8	50.8	54.0	49.4	53.3	50.8	52.5	51.9	5,443
<b>CZ</b>	30.7	29.9	30.2	29.1	29.4	30.0	32.4	32.4	32.6	17,536
<b>DK</b>	31.6	31.8	31.8	32.8	33.0	32.2	31.7	31.5	31.6	36,208
<b>DE</b>	25.9	25.7	26.6	26.3	27.5	27.4	28.4	28.3	28.2	282,890
<b>EE</b>	34.6	37.7	41.8	42.3	41.3	36.8	40.3	39.8	41.3	2,166
<b>IE</b>	39.3	38.4	37.3	35.8	35.8	36.9	36.2	36.6	34.8	16,001
<b>EL</b>	41.3	36.0	35.0	36.6	36.5	36.0	35.5	38.9	38.5	26,018
<b>ES</b>	27.9	29.3	27.9	26.9	25.0	24.9	23.7	27.4	26.9	89,760
<b>FR</b>	28.5	26.4	26.0	25.5	25.3	25.1	25.6	25.6	25.3	222,118
<b>IT</b>	26.8	27.0	25.4	25.3	24.4	23.6	23.5	25.0	25.3	169,849
<b>CY</b>	38.9	34.5	41.7	41.0	38.0	39.4	38.1	37.8	36.2	2,286
<b>LV</b>	36.9	37.8	41.2	41.1	38.7	36.0	38.2	38.8	38.3	2,131
<b>LT</b>	40.7	39.1	37.9	36.9	38.3	37.7	38.2	42.5	43.4	3,482
<b>LU</b>	26.9	27.4	29.1	28.1	27.6	28.0	27.8	27.0	27.3	4,328
<b>HU</b>	41.6	39.8	38.8	37.5	36.3	35.6	37.9	39.2	39.2	14,484
<b>MT</b>	43.0	42.5	42.6	41.5	40.2	40.4	39.4	39.6	40.1	880
<b>NL</b>	28.0	29.3	31.8	31.4	31.3	30.6	30.7	31.0	30.4	70,192
<b>AT</b>	28.1	28.6	28.7	28.1	27.7	27.3	28.2	28.1	27.9	35,220
<b>PL</b>	34.2	34.8	37.9	37.6	37.5	38.0	36.9	39.2	39.1	46,857
<b>PT</b>	40.6	37.9	41.0	40.9	38.6	37.5	35.3	37.3	36.7	20,846
<b>RO</b>	0.0	38.1	44.2	42.3	40.7	40.1	38.3	42.4	44.5	16,495
<b>SI</b>	38.5	37.0	34.7	34.4	35.0	35.9	37.4	37.7	37.7	5,076
<b>SK</b>	35.0	35.7	39.4	38.2	38.1	35.8	35.9	36.1	36.9	7,275
<b>FI</b>	30.3	28.8	31.1	30.9	29.9	29.8	31.0	31.2	32.2	26,516
<b>SE</b>	27.9	24.0	25.9	25.7	26.3	27.4	28.5	29.0	28.8	49,430
<b>UK</b>	34.7	32.2	31.0	29.7	29.6	28.4	29.8	31.5	33.1	208,724
<b>EU-27</b>									Тотал	1,421,633
<b>Weigh.</b>	28.7	28.3	28.5	28.1	28.0	27.6	27.9	28.9	29.0	
<b>Arithm.</b>	33.7	33.2	34.6	34.3	33.6	33.3	33.5	34.5	34.5	
<b>EA-17</b>									Тотал	1,020,843
<b>Weigh.</b>	27.6	27.3	27.4	27.1	26.9	26.6	26.9	27.6	27.4	
<b>Arithm.</b>	32.8	32.2	33.2	32.8	32.2	31.7	31.8	32.5	32.4	

Извор: Taxation trends in the European Union, European Komision, Eurostat, 2013

што ќе се оданочуваат и нивната даночна основа, даночни олеснувања и ослободувања, рокови за плаќање на данокот и сл.). Иако се донесени низа документи за хармонизација и употреба на заедничка политика, формирано е и посебно тело за акцизи (Committee on Excise Duties), коешто треба да вложи огромни напори за да се намалат големите разлики помеѓу даночните структури, а посебно на новите земји - членки.

Графикон 2: Учество на акцизите во вкупните даноци изразено во %, помеѓу ЕУ-27 и земјите членки на Евронзоната ЕА-17



Највисоко учество на акцизите во вкупните даноци кај ЕУ-27 се забележува во 2005 година со 34,6%, а најниско во 2000 година со 33,2%. За разлика од ЕУ-27, во ЕА-17 највисоко учество на акцизите во вкупните даноци се забележува исто така во 2005 година, но со 33,2%, додека најниско во 2008 година со 31,7%.

## 2.3 Хармонизација на директните даноци

За директните даноци може да се каже дека хармонизацијата започна по воспоставувањето висок степен на хармонизација на индиректните даноци. Причина за тоа е тогашното сфаќање дека за ЕУ од поголемо значање било прво да се хармонизираат индиректните даноци, поради остварување на основната цел, а тоа е создавањето заеднички пазар. Затоа, хармонизацијата на директните даноци не се спомнува во Римскиот договор од 1957 година.

Остварувањето на хармонизацијата на директните даноци главно се потпира на следниве основни цели:<sup>30</sup> избегнување на даночната евазија и елиминација на двојното оданочување. Одреден степен на хармонизација на директните даноци е потребен за да се спречи нарушувањето на конкуренцијата, посебно кај донесувањето на инвестиционите одлуки.

### 2.3.1 Хармонизација на данокот на добивка

Данокот на добивка е различен во земјите - членки на ЕУ. Освен плаќањето на данокот на добивка, акционерските друштва или претпријатија исплаќаат дивиденда за своите акционери. Во некои држави дивидендата е ослободена од обврската за плаќање данок на добивка или пак постојат најразлични ослободувања за одредени износи. Од вакви причини, неопходна е хармонизација на данокот на добивка со цел, олеснување на работата во време на глобализација на пазарот и привлекување инвестиции.

Првиот извештај што се однесува на хармонизација на данокот на добивка е т.н. Неумарков извештај од 1962 година, подготвен од Неумарк комитетот. Во овој извештај се препорачува систем на поделба на стапките, со што распределената дивиденда ќе биде оданочена со пониска стапка, а задржаната добивка со повисока стапка.

Во 1969 година се предложени три директиви што ќе се применуваат во случај на спојување на претпријатијата и во случај кога компанија од една земја

<sup>30</sup> Живко Атанасовски, *Даночен систем и даночна хармонизација на ЕУ*, стр.75

има филијали во друга земја. По овие предлози, во 1970 година е изработен извештајот Ван ден Темпел, кој се залага за примена на класичниот систем на оданочување на добивката во рамките на заедницата.

Со цел елиминирање на двојното оданочување на дивидендите преку концептот на централизирана хармонизација на даночните системи, во 1975 година Европската комисија даде предлог за хармонизација на системите на оданочување на претпријатијата и оданочување на приходите од распределената дивиденда. Комисијата предложи делумен систем на импутација, со законска стапка којашто ќе се движи од 45% до 55% и можност за даночен кредит со ист распон за оние коишто добиваат дивиденда. Но, сето ова се покажало како неприфатливо и критикувано поради нискиот степен на хармонизација меѓу земјите - членки.

Посериозни чекори за хармонизација на директните даноци се направени во 1990 година кога е формирана Рудинговата комисија<sup>31</sup>. На барање на Европската комисија, во 1992 година Рудинговата комисија изработила извештај кој има за цел да ја утврди постојаноста и јачината на врските помеѓу оданочувањата на претпријатијата во ЕУ и создавањето на заедничкиот пазар. Со Рудинговиот извештај Европската комисија се обиде да даде одговор на три прашања:<sup>32</sup>

-Дали разликите во даночниот систем помеѓу државите - членки може да предизвикаат големи дисторзии на внатрешниот пазар на Унијата, посебно имајќи ја предвид одлуката за вложување на капиталот и условите на конкуренција.

-Доколку се појават такви дисторзии, дали истите ќе бидат елиминирани со дејствувањето на пазарот и даночната конкуренција помеѓу државите членки, или пак, е неопходна акција на ниво на Унијата.

-Кои мерки на ниво на Унијата треба да се превземат за да се елиминираат или ублажат наведените дисторзии.

<sup>31</sup> Името го носи на данскиот министер за финансии Рудинг кој бил на чело на таа комисија.

<sup>32</sup> Ristic, Kristijan; Ristic, Zarko: *Javne finansije EU-poreska I budzetska politika*, Beograd 2012

Во тој период беа прифатени три директиви што се однесуваа на оданочувањето на претпријатијата.<sup>33</sup>

- Директивата за компанија - мајка и компанија - ќерка (Parent-Subsidiari Direktive), која се однесува на третманот на прекуграничните плаќања на дивиденда меѓу компанијата и нејзините филијали и оданочувањето на приходот на компанијата остварен преку нејзините филијали.

-Директива за спојување на претпријатијата (Merger Direktive), којашто се однесува на одложување на оданочувањето на капиталните добивки во случај на прекугранични трансакции поврзани со реструктуирање на групи на претпријатија.

-Конвенција за елиминирање на двојното оданочување со приспособување на профитите на здружените претпријатија.

Со директивата 90/435/ЕЕЦД од 23.07.1990 година којашто се однесува на системот на заедничко оданочување во случаите на матичните и зависните друштва (друштва мајка-ќерка), се настојува да се отстранат двојните оданочувања на дивидендите, односно двојното оданочување на распоредената добивка. Причината за донесување на оваа директива е тоа што појавата на двојното оданочување го ограничува слободното движење на капиталот, што е една од четирите основни слободи во ЕУ.

До двојно оданочување на дивидендите доаѓа кога зависното друштво во една земја плаќа дивиденда на своето матично друштво во друга земја, и тоа на следниот начин: дивидендата е оданочена во земјата во којашто се наоѓа зависното друштво што ја исплаќа дивидендата и дивидендата што ја добива матичното друштво исто така е оданочена во земјата во која матичното друштво е даночен обврзник. Директивата го решава проблемот на двојно оданочување на тој начин што дивидендата што ја исплаќа зависното друштво кон матичното друштво не се оданочува.

<sup>33</sup> Атанасовски, Живко: **Даночен систем и даночна хармонизација на ЕУ**, стр.77

Директивата на Советот 90/434/ЕЕЦ од 23.07.1990 година е донесена со цел да ги отстрани неправилностите што се јавуваат во случај на спојување, делење, трансфер на имотот и уделот помеѓу претпријатијата од различни земји - членки на ЕУ. Во случај на спојување, делење и реорганизација на поврзаните субјекти, доаѓа до зголемување или намалување на даночните обврски што се предвидени со законите на одредени земји - членки. За да не доаѓа до овие разлики, директивата наложува плаќањето на даноците во вакви ситуации да се одложи до продажбата на имотот на трето лице. Директивата точно ги утврдува поимите, односно случаите кога станува збор за спојување, делење на претпријатијата, трансфер на капиталот помеѓу претпријатијата и размена на сопственичките удели помеѓу претпријатијата.

Постојат четири вида трансакции на кои се применува одложено плаќање на даноците:<sup>34</sup>

- Спојување (merger) – кога едно или повеќе претпријатија ги пренесуваат своите побарувања и обврски на друго претпријатие, со тоа што претпријатието што презема мора да издаде на своите акционери нови акции за споеното претпријатие;

- Делење (division ) – кога едно претпријатие ги пренесува своите побарувања и обврски на две или повеќе претпријатија, со тоа што претпријатието чијшто имот се дели, престанува да постои;

- Пренос на имотот ( transfer of assets ) – кога едно претпријатие го пренесува своето целокупно работење или делови од своето работење (деловни единици) на друго претпријатие, со што претпријатието што пренесува добива удел во претпријатието на кое се пренесува работењето;

- Замена на уделите ( exchange of shares ) – кога едно претпријатие стекнува поголем удел во друго претпријатие.

На 23.07.1990 година, од страна на Советот донесена е и Конвенцијата 90/436/ЕЕЦ10 за елиминирање на двојното оданочување во случај на

<sup>34</sup>EU Taxation, Common taxation of taxation:mergers, division and contributions of assets,www.europa.eu.int

трансфер на добивката кај поврзаните претпријатија. Со Конвенцијата е воведена арбитражна постапка за спречување на двојното оданочување, доколку земјите - членки на ЕУ различно ги толкуваат трансферните цени за заедничките активности на поврзаните претпријатија.

Со новата Конвенција 96/Ц/26/01 од 21.12.1995 година, во арбитражна процедура се вклучени Австрија, Шведска и Финска, а истата година оваа арбитражна процедура е продолжена за пет години, т.е. до 2000 година. Со дополнувањето 1999/Ц 202/01 од 1999 година, Советот го продолжил арбитражниот протокол за пет години, но бидејќи сите земји - членки не ја ратификувале, Конвенцијата престанала да дејствува.<sup>35</sup>

Пред донесувањето на директивите се појавувале неусогласености при користењето на каматите и авторските права. При такви трансакции данокот се плаќал во земјата извор од каде што се исплаќаат таквите трансакции. Таквата даночна препрека влијае на слободната алокација на капиталот внатре во самата ЕУ и ширење на даночна конкуренција како и на можна појава на двојно оданочување.

Според Директивата 2003/49/ЕЦ, каматите и надоместоците за авторски права се оданочуваат во онаа земја што е седиште на претпријатието што е корисник на каматата и на надоместокот за авторски права. Тоа значи дека земјата што е извор на камати и авторски права не ги оданочува истите доколку вистинскиот корисник се наоѓа во друга земја - членка на ЕУ.

Моделот на ЕУ за спречување на штетната даночна конкуренција се содржи во „Кодекс на однесување при оданочување на претпријатијата“, кој е составен дел на заклучокот на Советот на ЕКОFIN од 01.12.1997 година. Кодексот на однесување при оданочување на претпријатијата ( Code of Conduct for Business Taxation ) е документ што ги обврзува земјите - членки на ЕУ да не прифатат нов систем на оданочување кој би можел да предизвика штетна даночна конкуренција помеѓу нив.

<sup>35</sup>Хрвоје Шимович, *Хармонизација изравних пореза у Европској Унији*, Рачуноводство и финансије 2, Загреб, 2006, стр.185



Системот на хармонизација на оданочувањето на претпријатијата во ЕУ денес опфаќа директиви и други даночно-правни акти и документи, кои се однесуваат на пет области:

1. Оданочување помеѓу поврзаните претпријатија мајка-ќерка;
2. Даночен третман на спојувањето, делењето, трансферот на капиталот и уделот помеѓу претпријатијата;
3. Постапка на арбитража во случај на двојно оданочување;
4. Оданочување на каматите и авторските надоместоци помеѓу поврзани претпријатија;
5. Европски модел за спречување на штетната даночна конкуренција (Кодекс на однесување при оданочување на претпријатијата).

Реформите кај овој данок главно се резултат на потребата од подобро функционирање на пазарот на капитал и привлекување инвестиции. Од овие и други причини, новите членки, со цел да ја зајакнат нивната позиција и конкурентност во меѓународни услови и да привлечат инвестиции, воведоа различни даночни олеснувања и ослободувања. Но, ваквиот систем на олеснувања и ослободувања не е компатибилен со европското законодавство и тие се сметаат како пречка за остварување на хармонизацијата во проширената унија. Затоа, беа постигнати одредени договори за постепено намалување и изземање на овие даночни стимулации.<sup>36</sup>

---

<sup>36</sup> Живко Атанасовски

Табела 4: Даночни стапки кај данокот на добивка во % од 1995 до 2012 год.

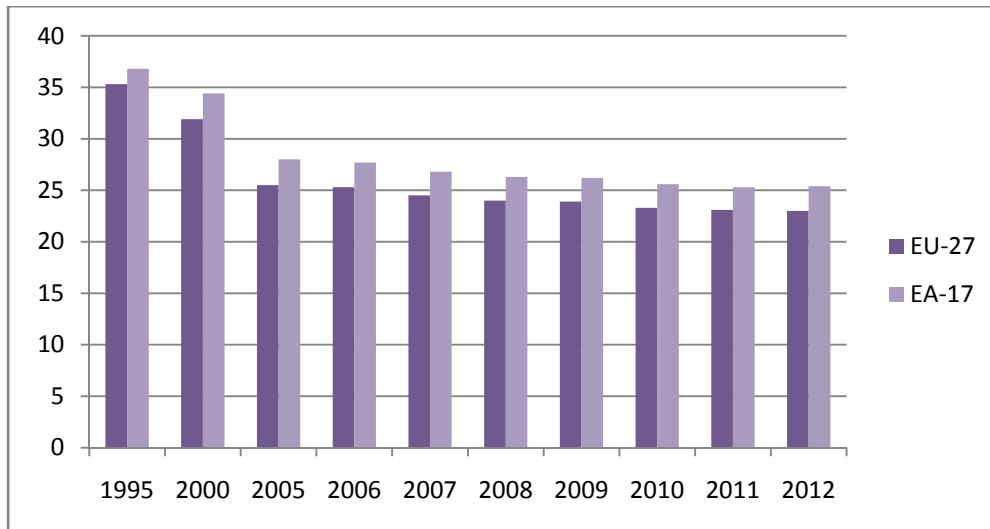
Земја	1995	2000	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
BE	40.2	40.2	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0
BG	40.0	32.5	15.0	15.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0
CZ	41.0	31.0	26.0	24.0	24.0	21.0	20.0	19.0	19.0	19.0
DK	34.0	32.0	28.0	28.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0
DE	56.8	51.6	38.7	38.7	38.7	29.8	29.8	29.8	29.8	29.8
EE	26.0	26.0	24.0	23.0	22.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0
IE	40.0	24.0	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5
EL	40.0	40.0	32.0	29.0	25.0	35.0	35.0	24.0	20.0	20.0
ES	35.0	35.0	35.0	35.0	32.5	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0
FR	36.7	37.8	35.0	34.4	34.4	34.4	34.4	34.4	34.4	36.1
IT	52.2	41.3	37.3	37.3	37.3	31.4	31.4	31.4	31.4	31.4
CY	25.0	29.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0
LV	25.0	25.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0
LT	29.0	24.0	15.0	19.0	18.0	15.0	20.0	15.0	15.0	15.0
LU	40.9	37.5	30.4	29.6	29.6	29.6	28.6	28.6	28.8	28.8
HU	19.6	19.6	17.5	17.5	21.3	21.3	21.3	20.6	20.6	20.6
MT	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0
NL	35.0	35.0	31.5	29.6	25.5	25.5	25.5	25.5	25.0	25.0
AT	34.0	34.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0
PL	40.0	30.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0
PT	39.6	35.2	27.5	27.5	26.5	26.5	26.5	29.0	29.0	31.5
RO	38.0	25.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0
SI	25.0	25.0	25.0	25.0	23.0	22.0	21.0	20.0	20.0	18.7
SK	40.0	29.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0
FI	25.0	29.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	24.5
SE	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	26.3	26.3	26.3	26.3
UK	33.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	28.0	28.0	26.0	24.0
EU-27	35.3	31.9	25.5	25.3	24.5	24.0	23.9	23.3	23.1	23.0
EA-17	36.8	34.4	28.1	27.7	26.8	26.3	26.2	25.6	25.3	25.4

Извор: Taxation trends in the European Union, European Komision, Eurostat, 2013

Од изнесените податоци можеме да забележиме дека просечната даночна стапка на ниво ЕУ-27 за 2012 година изнесува 23.0%, а кај земјите - членки на

Евروزоната оваа стапка изнесува 25.4%. Најниска стапка се забележува кај Бугарија и Кипар ( 10% - што е далеку под просекот на ЕУ-27), а највисока кај Франција (36.1што е исто така над просекот на ЕУ-27).

Графикон 3 : Просечни даночни стапки на данокот на добивка кај ЕУ-27 и ЕА-17



Споредено помеѓу ЕА-17 и ЕУ-27, можеме да забележиме дека ЕА-17 отстапува со повисока просечна стапка на данок на добивка во однос на ЕУ-27 и тоа отстапување се јавува секоја година. Очигледно е и движењето на даночните стапки на данокот на добивка коишто се највисоки во 1995 година (36,8%) и тенденцијоно, движејќи се кон 2012 година постепено се намалуваат (25,4%).

Паралелно со различните даночни стапки и учеството на данокот на добивка во вкупните даночни приходи кај различни земји членки е различен. Најголемо учество во вкупните даночни приходи во 2011 година се забележува кај Кипар и тоа од 19,4% , потоа Малта со учество од 17,8%, а најниско учество од 3,1% има кај Унгарија, Литванија 3,2% итн.

Овие податоци ќе ги видиме во следната табела, а се однесуваат на периодот до 2011 година.

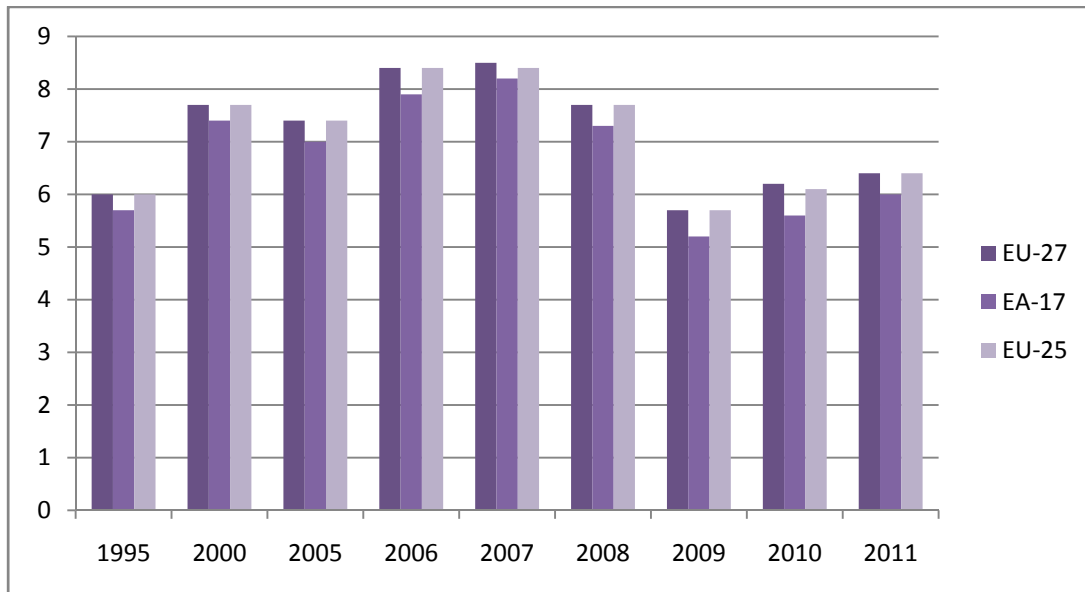
Табела 5 : Учество на данокот на добивка како % во вкупните даноци

	1995	2000	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
<b>BE</b>	5.4	7.1	7.2	8.0	8.0	7.6	5.8	6.2	6.8
<b>BG</b>	14.6	8.6	5.9	6.8	13.1	9.8	8.8	7.4	6.9
<b>CZ</b>	12.4	9.8	12.2	13.0	13.0	12.2	10.5	10.0	9.7
<b>DK</b>	4.8	6.6	7.7	8.8	7.8	6.9	4.9	5.9	5.8
<b>DE</b>	5.0	7.1	6.5	7.6	7.6	6.9	5.1	5.8	6.6
<b>EE</b>	6.7	2.9	4.7	4.9	5.2	5.1	5.2	4.0	3.8
<b>IE</b>	8.3	12.0	11.4	12.3	11.3	9.8	8.6	9.0	8.3
<b>EL</b>	8.0	12.0	10.3	8.6	7.9	7.8	8.1	7.7	6.5
<b>ES</b>	5.9	9.2	10.9	11.5	12.8	8.8	7.6	5.8	5.9
<b>FR</b>	4.2	6.3	5.3	6.6	6.7	6.3	3.0	4.5	5.2
<b>IT</b>	8.4	5.9	5.8	7.1	7.6	7.2	5.7	5.6	5.3
<b>CY</b>	14.9	20.9	13.3	15.3	16.9	18.4	18.4	17.4	19.4
<b>LV</b>	5.5	5.3	6.9	7.5	8.9	10.9	5.9	3.5	5.1
<b>LT</b>	7.4	2.3	7.3	9.4	8.7	9.1	6.3	3.7	3.2
<b>LU</b>	17.7	17.8	15.4	13.8	14.8	14.3	14.7	15.4	13.5
<b>HU</b>	4.5	5.6	5.6	6.3	6.9	6.5	5.4	3.1	3.1
<b>MT</b>	10.1	12.9	11.6	12.9	18.2	18.5	18.3	18.4	17.8
<b>NL</b>	8.1	10.9	9.7	9.4	9.1	8.8	5.6	6.0	5.8
<b>AT</b>	3.8	5.0	5.5	5.6	6.2	6.2	4.4	4.8	5.5
<b>PL</b>	7.3	7.5	7.6	7.1	7.9	7.9	7.2	6.3	6.4
<b>PT</b>	7.8	12.0	8.5	9.1	10.9	11.1	9.2	9.0	9.7
<b>RO</b>	13.4	9.8	9.8	10.0	10.5	10.7	9.9	8.5	7.7
<b>SI</b>	1.3	3.1	7.2	7.7	8.6	6.7	4.9	5.0	4.5
<b>SK</b>	15.0	7.7	8.7	9.9	10.2	10.7	8.7	9.0	8.4
<b>FI</b>	5.0	12.5	7.6	7.7	9.0	8.1	4.7	6.0	6.3
<b>SE</b>	5.4	7.3	7.3	7.5	8.1	6.3	6.4	7.4	7.8
<b>UK</b>	7.9	9.7	9.3	10.8	9.4	9.6	8.0	8.7	8.6

Извор: Taxation trends in the European Union, European Komision, Eurostat, 2013

Вкупните приходи од данок на добивка кај ЕУ-27 изнесуваат 316,242 милиони евра, додека пак кај земјите ЕА-17 ( членки на еврозоната) изнесуваат 223,793 милиони евра. Разликите поодделно по година за ЕУ-27, ЕА-17 и ЕУ-25 се прикажани на следниот графикон:

Графикон 4: Приходи од данок на добивка кај земјите на ЕУ-27, ЕА-17 и ЕУ-25



Најголеми приходи од данокот на добивка кај сите три групи земји се остварени во 2006 и 2007 година, и тоа кај земјите на ЕУ-27, а најниски во 2009 година, исто така кај земјите на ЕУ-27. Исто така може да се забележи дека за секоја година, анализирана сама за себе, приходите се најголеми во ЕУ-27, а најниски во ЕА-17.

### 2.3.2 Хармонизација на персоналниот данок на доход

Приходите коишто се остваруваат од различни извори, како што се приходи од работен однос, од вршење некоја дејност (стопанска или нестопанска), приходи од капитал, приходи од имот, капитални добивки и други приходи, во земјите - членки на ЕУ се оданочуваат со персонален данок на доход. Како даночен обврзник се јавува поединецот, за доходот кој го остварува индивидуално.

Во поглед на даночните стапки обично се користи даночна прогресија, што значи дека со растот на доходот расте и даночната стапка по која се оданочува остварениот доход, и тие многу се разликуваат од една до друга земја, а тоа можеме да го видиме во следната табела:

Табела 6: Маргинална даночна стапка кај персоналниот данок на доход од 1995 до 2013 година, во %

	1995	2000	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	Разл 1995 2013	Разл 2000 2013
<b>BE</b>	60.6	60.6	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7	-6.9	-6.9
<b>BG</b>	50.0	40.0	24.0	24.0	24.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	-40	-10
<b>CZ</b>	43.0	32.0	32.0	32.0	32.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	22.0	-21	-10
<b>DK</b>	65.7	62.9	62.3	62.3	62.3	62.3	62.3	55.4	55.4	55.4	55.6	-10	-7.3
<b>DE</b>	57.0	53.8	44.3	44.3	47.5	47.5	47.5	47.5	47.7	47.5	47.5	-9.5	-6.3
<b>EE</b>	26.0	26.0	24.0	23.0	22.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	-5.0	-5.0
<b>IE</b>	48.0	44.0	42.0	42.0	41.0	41.0	41.0	41.0	41.0	41.0	41.0	-7.0	-3.0
<b>EL</b>	45.0	45.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	49.0	49.0	49.0	46.0	1.0	1.0
<b>ES</b>	56.0	48.0	45.0	45.0	43.0	43.0	43.0	43.0	45.0	52.0	52.0	-4.0	4.0
<b>FR</b>	59.1	59.0	53.5	45.8	45.8	45.8	45.8	45.8	46.7	46.8	50.2	-8.9	-8.8
<b>IT</b>	51.0	45.9	44.1	44.1	44.9	44.9	44.9	45.2	47.3	47.3	47.3	-3.7	1.4
<b>CY</b>	40.0	40.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	38.5	38.5	-1.5	-1.5
<b>LV</b>	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	23.0	26.0	25.0	25.0	24.0	-1.0	-1.0
<b>LT</b>	33.0	33.0	33.0	27.0	27.0	24.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	-18	-18
<b>LU</b>	51.3	47.2	39.0	39.0	39.0	39.0	39.0	39.0	42.1	41.3	43.6	-7.7	-3.6
<b>HU</b>	44.0	44.0	38.0	36.0	40.0	40.0	40.0	40.6	20.3	20.3	16.0	-28	-28
<b>MT</b>	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	0.0	0.0
<b>NL</b>	60.0	60.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	-8.0	-8.0
<b>AT</b>	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	0.0	0.0
<b>PL</b>	45.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	32.0	32.0	32.0	32.0	32.0	-13	-8.0
<b>PT</b>	40.0	40.0	40.0	42.0	42.0	42.0	42.0	45.9	50.0	49.0	53.0	13.0	13.0
<b>RO</b>	40.0	40.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	-24	-24
<b>SI</b>	50.0	50.0	50.0	50.0	41.0	41.0	41.0	41.0	41.0	41.0	50.0	0.0	0.0
<b>SK</b>	42.0	42.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	25.0	-17	-17
<b>FI</b>	62.2	54.0	51.0	50.9	50.5	50.1	49.1	49.0	49.2	49.0	51.1	-11	-2.9
<b>SE</b>	61.3	51.5	56.6	56.6	56.6	56.6	56.4	56.5	56.6	56.6	56.6	-4.7	5.1
<b>UK</b>	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	50.0	50.0	50.0	45.0	5.0	5.0
<b>EU27</b>	47.4	44.8	40.0	39.4	39.2	37.9	37.2	37.9	37.6	38.1	38.9	-8.6	-5.9
<b>EA17</b>	49.0	47.1	41.9	41.5	41.0	40.9	40.8	41.6	42.3	43.1	44.5	-4.5	-2.6

Извор: Taxation trends in the European Union, European Komision, Eurostat, 2013

Анализата на персоналниот данок на доход во одделните земји членки на ЕУ посочува на тоа дека е тешко да се направи компарација меѓу земјите поаѓајќи од разликите кои постојат во однос на даночната основа, бројот на даночните групи, даночните стапки, даночните одбитоци и кредити кои се применуваат.<sup>37</sup>

Законодавството на ЕУ многу ретко се занимава со оданочувањето на физичките лица, што е и причина за најмал степен на хармонизација на персоналниот данок од доход. Но, бидејќи и тој вид на директно оданочување е една од причините за појава на штетна даночна конкуренција, со пакетот директиви од 1997 година донесена е Директива за хармонизација на персоналниот данок на доход, т.е. хармонизација на оданочувањето на каматата од штедните влогови. Освен оданочувањето на штедните влогови, во ЕУ постојат и неколку иницијативи и предлози со кои ќе се опфати хармонизација на оданочувањето на пензиите и дивидендите кај поединците. Целта на ЕУ е преку хармонизацијата на персоналниот данок на доход да се заштити пред сè поединецот, со обезбедување еднаков даночен третман, да се спречи дискриминација и миграција во други земји, т.н. „даночни оази“, заради остварување даночни, пензиски и други поповолни права.<sup>38</sup>

На 03.06.1993 година, Советот ја донесе Директивата 2003/48/ЕЦ за оданочување на каматите на штедните влогови. Целта на директивата е во иднина да се обезбеди најнизок степен на прекугранично оданочување на каматите во ЕУ. Оваа директива стапи на сила на 01.07.2005 година и според неа сите земји - членки на ЕУ мора да воведат автоматска размена на информации за исплатените камати на штедните влогови на нерезидентите. За банките кои се наоѓаат на територијата на ЕУ Директивата пропишува обврска за прекугранично испраќање контролни соопштенија за висината на исплатената камата на нерезидентите. Врз основа на така разменетите информации, каматите од штедењето ќе се оданочуваат во земјата на дестинација, според тамошните даночни закони.

<sup>37</sup> Живко Атанасовски, *Даночен систем и даночна хармонизација на ЕУ*, стр.44

<sup>38</sup> Хрвоје Шимович, *Хармонизација изравних пореза у Еуропској унији*, Рачуноводство и финансије 2, Загреб, 2006, стр.186

Директивата се применува и при трансакции со трети земји (на пример, Швајцарија, Лихтенштајн, Монако, Андора и Сан Марино), но под услов да се склучи договор за користење еднакви мерки, или оние мерки што се применуваат во Австрија, Луксембург и Белгија.

Сите земји - членки беа должни да го синхронизираат системот на размена на информации, освен Белгија, Австрија и Луксембург. За нив се применувало преодно решение, односно овие земји применувале принцип на данок по одбивка на исплатените камати. На крајот на преодниот период Австрија, Белгија и Луксембург морале да воспостават систем на размена на информации, а истовремено, во текот на целиот преоден период имале право да примаат информации од другите земји - членки. Во преодниот период, до 01.01.2011 година, во првите три години тие прибирале 15% данок по одбивка, за другите три години 20%, а потоа 35%. Во истиот тој период, 75% од приходите од тој прибран данок на камати, овие земји мораат да го исплатат на земјите - членки, чишто резиденти се штедачите, а 25% од тие приходи ги задржуваат за себе.

Оданочувањето на дивидендите кај физичките лица внатре во самата Европска Унија не е усогласено. Како што е претходно споменато, законодавството на ЕУ нема намера премногу да се меша во таа област на оданочување. Така, Комисијата на 19.12.2003 година издаде Комуникација за оданочување на дивидендите кај физичките лица на заедничкиот пазар, којашто е проследена до Советот, Парламентот и Европскиот економско-социјален одбор, но истата не е објавена во Службен весник на ЕУ (Official journal).

Во комуникацијата се повикуваат сите земји - членки на соработка околу прашањата поврзани со оданочување на дивидендите кај физичките лица. Земјите - членки не смеат да го попречуваат слободното движење на капиталот, и при тоа дивидендите што ги остваруваат резидентите во друга земја - членка не може да бидат оданочувани со поголем данок отколку во сопствената земја - членка. Доколку одредена земја - членка не ги прифати



упатствата на Комисијата, односно не го почитува договорот за формирање на ЕУ, Комисијата може да преземе правни мерки против таа земја - членка.

Како кај оданочувањето на дивидендите кај физичките лица, така и кај пензиите, Комисијата на 19.04.2003 година упати Комуникација кон Советот, Парламентот и Европскиот економско-социјален одбор, со наслов „Елиминација на даночните препреки кај прекуграничните професионални пензии“. Со цел да се обезбеди слободно движење на капиталот, Комисијата имала намера да се отстранат бариерите и во иднина да се овозможи на поединци да уплаќаат во пензиски институции надвор од земјата-членка во којашто имаат постојано живеалиште. Исто како и кај дивидендите, и во овој случај намерата на Комисијата е да се обезбеди соработка меѓу земјите-членки, а не и хармонизација на даночно-правното законодавство.

## 2.4 Фискални правила во Европската Унија

Фискалната политика останува во надлежност на земјите - членки на ЕУ, со можност самите да бидат нејзини креатори. Но, сепак и во ваков случај кога секоја земја е сопствен креатор, тие треба да се придржуваат кон одредени правила и принципи. Фискалната состојба на секоја земја-членка е регулирана прво со Мастрискиот договор, а потоа и со Пактот за стабилност и раст.

Пактот е донесен со усвојување на Резолуцијата на Европскиот Совет за Пакт за стабилност и раст во Амстердам, во јуни 1997 година ( European Council 1997).<sup>39</sup> Резолуцијата содржи цврсти правила и упатства за спроведување на тие правила од страна на земјите-членки, Европската Комисија и Советот на ЕУ. Како дополнување на Мастриските критериуми<sup>40</sup>, Пактот е усвоен со цел земјите - членки да продолжат да спроведуваат разумна буџетска политика и по влегувањето во ЕМУ, односно да се зачува

<sup>39</sup> Hrvoje Simovi, *Fiskalna politika u Europskoj uniji I Pakt o stabilnosti I rastu*, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 3, 2005, str. 78

<sup>40</sup> Мастриските критериуми за конвергенција претставуваат економски услови со кои се проценува подготвеноста на земјата-членка за влез во ЕМУ. Со критериумите за конвергенција дефинирана е рамката за движење на инфлацијата, девизниот курс и каматните стапки. Исто така, одредени се целите што директно се однесуваат на фискалната политика. Јавниот долг на секоја земја - членка поединечно не смее да биде над 60% од БДП, а буџетскиот дефицит 3% од БДП.

стабилноста на цените, која може да се наруши со фискална недисциплина на земјите-членки на ЕУ.

Имплементацијата на Пактот за стабилност и раст се темели на два основни столба: а) на принцип на мултилатерална контрола на буџетската позиција и б) на одредени процедури во случај на зголемен дефицит.

Контролата на буџетската позиција се спроведува со т.н. среднорочен (ран) систем на предупредување и краткорочна контрола, додека во случај на зголемен дефицит се преземаат најразлични мерки, кои ги донесува Советот на ЕУ, на предлог на Комисијата на ЕУ. Ваквиот систем се темели на извештаите кои земјите-членки ги доставуваат двапати годишно (март и септември) до Комисијата на ЕУ.

Системот на предупредување се однесува на среднорочните проектирања на буџетската позиција и со него уште во почетната (рана) фаза се препознаваат евентуалните пречки што можат да влијаат на извршувањето на целите на Пактот за стабилност и раст. Во рамките на овој систем е опфатена целосна презентација на годишната програма за стабилност на земјите-членки на ЕМУ и плановите за конвергенција на останатите земји-членки на ЕУ. Тие програми ги содржат среднорочните буџетски проектирања и планови, кои имаат за цел остварување на буџетска рамнотежа, па дури и суфицит. Ваквите програми мора да бидат поддржани од Европската Комисија, Европската централна банка- ЕЦБ, Економската и финансиската комисија на ЕУ (ЕФЦ), за понатаму истите да бидат презентирани пред Советот на ЕУ и Советот на ЕКОФИН. Врз основа на изнесените податоци, Советот донесува одлука дали одредената држава може да го задржи дефицитот до 3% од БДП. Ако одлуката на Советот е негативна, земјата-членка мора да ги ревидира плановите и постапките, за во наредниот период, при повторување на процесот, да добие позитивна оценка.<sup>41</sup>

Во случај на зголемен дефицит, Советот на почетокот дава одредени препораки (предлози), на кои треба да се придржува земјата што има зголемен

---

<sup>41</sup> Негативна оценка т.е. препорака од Комисијата, внатре во системот на рано предупредување има добиено Ирска во 2001 година, а потоа и Португалија, Германија, Франција и Италија.

дефицит во наредните четири месеци. Ако таа земја-членка не се придржува на препораките, во тој случај Советот може да  одреди конкретни мерки за намалување на дефицитот, коишто треба да ги спроведе во наредниот месец. Ако и понатаму земјата-членка нема слух за примена на предложените мерки, тогаш Советот може да преземе одредени санкции, па дури и парични казни (глоба). Најзначајна санкција е депонирање на бескаматен депозит кој се состои од фиксен дел, што изнесува 0,2% од БДП, и варијабилен дел кој изнесува 0,1% од БДП, за секој процентен поен за кој се создава дефицит поголем од дозволениот (3% од БДП). Ако фискалната политика и понатаму не е ускладена со барањата на Пактот, тогаш тој депозит се претвора во неповратна парична казна.

Табела 7: Временски приказ на процедурата во случај на зголемен дефицит<sup>42</sup>

ВРЕМЕ	МЕРКИ
1. Март (година $t$ ) или 1. Септември (година $t$ )	Земјата - членка доставува извештај до Комисијата за своите јавни финансии
1. Јуни (година $t$ ) или 1. Декември (година $t$ )	Советот донесува одлука за зголемениот дефицит, врз основа на извештајот од Комисијата и дава препораки за намалување на дефицитот
1. Октомври (година $t$ ) или 1. Април (година $t+1$ )	Советот одлучува дали преземените акции се во согласност со препораките и воведува детални препораки кои јавно ги објавува
1. Ноември (година $t$ ) или 1. Мај (година $t+1$ )	Советот донесува одлука за воведување санкции, т.е. конкретни мерки за намалување на дефицитот (депозит)
1. Јануари (година $t+1$ ) или 1. Јули (година $t+1$ )	Советот ги применува претходно усвоените санкции
1. Март (година $t+1$ ) или 1. Септември (година $t+1$ )	Советот донесува одлуки за поинтензивни мерки или за укинување на санкциите

<sup>42</sup>Eijffinger, S.C.W & de Haan. J. *European Monetary and Fiscal Policy*, Oxford University Press, Oxford, 2000, str. 89

Постојат неколку основни причини за воведување фискални правила во ЕМУ:<sup>43</sup>

1. Потребата од воведување фискални правила може да се оправда од аспект на појавување на зголемен дефицит, посебно по влегувањето во монетарната унија.

2. Фискалните рестрикции коишто произлегуваат од овие критериуми се резултат на стравот дека преголемиот дефицит и јавниот долг на земјите - членки може да влијае на зголемување на каматните стапки кај другите земји членки на ЕМУ, што може да влијае на стабилноста на цените. Фискалната недисциплина влијае на растот на каматните стапки, при што дополнително расте јавниот долг, односно јавните расходи наспроти јавните приходи. Таквите нестабилности се одразуваат на пазарот на капитал, што доведува до нестабилност и на глобалниот пазар на ниво на ЕУ.

3. Високиот фискален дефицит може да го „поткопа“ кредибилитетот на централните банки, а „помеката“ монетарна политика може да влијае на олабавената фискална политика на земјите - членки на ЕМУ.

4. Постои опасност дека некои учесници на пазарот можат да предвидат дека ЕУ ќе им помогне на одредени земји да се извлечат од финансиските тешкотии и според тоа формираат свои очекувања.

5. За да се биде член на еден клуб како што е ЕМУ, потребно е да се почитуваат неговите правила, а тоа всушност претставува спроведување на политиките на Пактот за стабилност и раст и на Мастриските критериуми за конвергенција.

Долгорочно гледано, Пактот е најдобар начин за постигнување стабилност во меѓународни рамки, без разлика на неговиот недостаток за успешно

<sup>43</sup>Hrvoje Simovic, **Fiskalna politika u Europskoj uniji I Pakt o stabilnosti I rastu**, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 3(2005b), str.81

решавање на проблемите во поодделни земји членки на ЕУ. Можат да се издвојат три елементи кои гарантираат успех на Пактот.<sup>44</sup>

1. Освен Комисијата која е главен протагонист во спроведувањето на фискалните правила во ЕУ, примената на фискалните правила во ЕМУ зависи и од Европската централна банка, која исто така подготвува извештаи коишто се темелат на одлуките на Советот, за прекумерниот дефицит. На тој начин, одржувањето на економската стабилност во ЕМУ дополнително се остварува од страна на ЕЦБ, преку одржување економска стабилност, за која неизбежно е постоење на фискална стабилност.

2. Договорот од Мастрихт создаде култура на стабилност, којашто ја спроведуваат и лево ориентираните влади (Британија, Германија и Франција), чијашто насоченост на социјалната политика често влијае на пораст на јавните расходи и дефицит на буџетот. Од тие причини, Пактот е важен за да се одржува постојана стабилност, која најчесто беше загрозувана токму од Германија и Франција.

3. Доколку поодделни земји - членки се одлучат за промена на политиката кон Пактот и ЕМУ, од повеќе аспекти, таквата политика е веќе озаконета, а за нејзина промена потребна е едногласна одлука на Советот на ЕУ.

Според тоа, основните елементи на политиката за фискална дисциплина во ЕУ се дефинирани детално, а во случај на потреба постои и Европскиот суд на правда, од кој Комисијата може да побара помош во случај на фискална недисциплина во ЕУ.

## 2.5 Даночна конкуренција

Една од најважните функции на државата е оданочувањето и затоа истото е поврзано со многу прашања што се однесуваат на нејзиниот суверенитет. Секоја земја-членка има свој систем на оданочување, за што е потврда и анализата на даноците кои покажуваат големи разлики помеѓу даночните системи на земјите-членки.

<sup>44</sup>Hrvoje Simovic, *Fiskalna politika u Europskoj uniji I Pakt o stabilnosti I rastu*, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 3(2005b), str.82

На меѓународен план прашањето за даночна конкуренција е дискутирано во широки рамки. Даночната конкуренција се појавува тогаш кога земјите се натпреваруваат во привлекувањето на поголем прилив на мобилни фактори на производство, преку различните даночни олеснувања, особено кога станува збор за инвестициони одлуки, и покрај тоа што ова може да предизвика прекршување на правилата на Унијата. Даночната конкуренција може да го наруши економското однесување на потрошувачите, работниците и инвеститорите на таков начин што ќе влијае на остварувањето на единствениот пазар. Разликите во стапките кај индиректните даноци влијаат на одлуките на потрошувачите, разликите во оданочувањето на приходите и различните системи на социјално осигурување влијаат на одлуките на поединци во однос на работата и местото на престој.

Имајќи го предвид слободното движење на капиталот, даноците се важен фактор во донесувањето на инвестиционите одлуки на компаниите. Во ваков случај даночната конкуренција може да доведе до неефикасна алокација на ресурсите. Движењето на капиталот од земја со повисоки даноци кон земја со пониски даноци може да предизвика намалување на даночните приходи. Намалувањето на даночните стапки може да биде во интерес на земјата што остварува даночни приходи преку привлекување капитал. Но, ова може да биде неефикасно од меѓународен аспект. Ако намалувањето на даночниот приход во земја со високи даноци, не се неутрализира со зголемување на даночниот приход во земја со пониски даноци, целокупниот даночен приход ќе опадне.

Генерално гледано, видовите на капитал што земјите настојуваат да го привлечат преку даночни поттикнувања се:<sup>45</sup>

1. Странски директни инвестиции, кои во комбинација со мобилните домашни фактори ја зголемуваат општествената благосостојба;

2. Мобилниот финансиски капитал, со кој може да се финансираат реалните инвестиции, јакнење на националниот финансиски пазар и

<sup>45</sup> Раичевиќ, Божидар; Ненадиќ, Јелена: **Пореска конкуренција, општи осврт**, Економик Анналс, Београд 2004, стр.47

постигнување компаративна предност на државите во понудата на финансиски услуги, претежно во малите земји;

3. Финансиски центри со кои се врши управување и пренасочување на профитот.

Даночната конкуренција посебно се актуелизира и доби поголемо значење со вклучувањето на новите земји-членки кон ЕУ. Разликите во Унијата, кои тогаш постоеја меѓу старите земји-членки (ЕУ-15) во однос на даночните системи, уште повеќе се зголемија со влезот на новите земји-членки (ЕУ-28). Пониските даночни стапки на данокот на добивка кај новите членки во однос на старите, водат кон пренасочување на инвестициите кон овие земји, со пониски трошоци во однос на даноците и поевтина работна сила. Но, при разгледувањето на прашањето како различните даночни системи влијаат врз донесувањето на одлуките на претпријатијата, треба да се земат предвид не само законските даночни стапки, туку и ефективните даночни стапки кои во себе ги вклучуваат разните даночни ослободувања и олеснувања што ги воведуваат земјите.

Анализата на даночната статистика во последните неколку декади ги покажува следниве тенденции:<sup>46</sup>

- Даночната конкуренција нема ефекти на намалување на даночната основа. Нивото на даночното оптоварување, во одредена мера покажува тенденција на раст. Но, растот на целокупното оданочување во последните десет години е само маргинален споредено со претходните десет до дваесет години и исто така некои од земјите во 1996 година забележаа намалување на даночното оптоварување. Ова овозможува да се даде заклучок дека даночната конкуренција ја ограничи можноста на раст на даноците во земјите со високи даночни стапки и придонесе за остварување на одредено ниво на конвергенција на даночните системи во рамките на Унијата.

<sup>46</sup> Атанасовски, Живко: **Даночен систем и даночна хармонизација на ЕУ**, Економски факултет, Штип, стр.62

- Директните даноци и социјалните придонеси не растат значително побрзо од другите даноци. Во периодот од 1985 до 1995 година имаше пренасочување на даночниот товар од работната сила на другите фактори на производство, иако ова не беше случај во сите земји на ЕУ. Намалувањето на стапките кај данокот на добивка го потврдуваат пренасочувањето на даночниот товар од мобилната кон немобилната даночна основа.

- Од друга страна пак, различните даночни системи предизвикаа варирања во овие ефекти. Различните ефекти го објаснуваат фактот дека даночната конкуренција во некои земји се смета како штетна, а во други не.

Даночната конкуренција е корисна и посакувана од повеќе причини. Една од најважните е што истата помага на економскиот раст охрабрувајќи ги политичарите да усвојуваат разумни даночни политики. Европскиот парламент во својата резолуција од 18 јуни 1998 година наведува дека конкуренцијата меѓу националните даночни системи е резултат на поголемата транспарентност постигната со воведувањето на единствената валута и дека бенефициите од даночната конкуренција се во однос на тоа дека таа претставува средство за зголемување на конкурентноста на европската економија на меѓународниот пазар, соочена со предизвиците на глобализацијата.

Придобивките од даночната конкуренција може да се согледаат ако ги погледнеме промените во фискалната политика во последните 30 години кои го зафатија целиот свет. Даночната конкуренција го охрабри преминот кон даночна политика која создава повисок економски раст и повеќе можности. Од тој период се познати тачер-регановите намалувања на даночните стапки. Маргарет Тачер стана премиер на Велика Британија во 1979 година, а Роналд Реган стана претседател на САД во 1981 година. И двајцата водачи наследуваа слаби економии, но успеаа да го повратат растот и виталноста по пат на слободни пазарни реформи. Една од основните цели од планот на Тачер и Реган е големото намалување на персоналниот данок на доход. Највисоката стапка во Велика Британија во тој период беше 83% и е намалена од страна на Тачер на 40%. Во САД, највисоката стапка достигна до 70%, а од страна на



Реган е намалена на 28%.<sup>47</sup> Од намалувањето на даночните стапки имаат корист Велика Британија и САД, но секако и останатите земји, бидејќи се принудени да ги намалат даночните стапки и да преминат кон поповолна даночна политика.

Благодарение на даночната конкуренција, намалувањето на даночните стапки во Ирска имаше позитивен ефект врз останатите земји од ЕУ. Ирското „чудо“ ги мотивира и останатите држави од ЕУ да ги намалат нивните даночни стапки. Едно од најневеројатните случувања од областа на фискалната политика е примената на пропорционалните даночни стапки (укинување на прогресивните) во поранешните држави на Советскиот Сојуз. Трите балтички држави – Естонија, Литванија и Летонија ја применуваат пропорционалната даночна стапка од 90-тите години што доведе до голема даночна конкуренција на Балтикот. Потоа следува Русија со пропорционална стапка од 13% што ја применува од јануари 2001 година, Украина од неодамна одобри стапка од 13%, а Словачка има пропорционален данок од 19%. Како резултат на тоа, руската економија од 2001 година, па наваму бележи годишен раст од по 10%, а во текот на 2002 и 2003 година приходите од данок на доход пораснале за околу 60%.

Покрај оправданоста на даночната конкуренција, во некои земји таа се смета како штетна. Аргументи што сведочат против неа се:<sup>48</sup>

- Со исчезнување на ризикот од валутни флуктуации, разликите во даночните системи се сè поочигледни и имаат поголем ефект на капиталните движења. Алокацијата на капиталот ќе биде нарушена ако се земат предвид само аспектите на даночна ефикасност.

- Постои нерамнотежа помеѓу недоволната координација во областа на даноците, од една страна и централизацијата на монетарната политика во рамките на еврозоната, заедно со ограничената буџетска политика.

<sup>47</sup>Mitchell, Daniel J: **Lowering Marginal Tax Rates: The Key to Pro-Growth Tax Relief**, Heritage Foundation backgrounder br.1443, 2001

<sup>48</sup>Patterson, Ben and Serano, M.Alicia: **Tax coordination in the European Union**, Working paper, European Parliament, Directorate-General for Research, Luxembourg, 2000

- Даночната конкуренција го отежнува остварувањето на социјалните и целите на животната средина преку даночниот систем.

- Бизнис активностите се соочуваат со 28 различни даночни системи, што предизвикува значајни трошоци и нарушувања.

Аргументите на страната на даночната конкуренција се следните:<sup>49</sup>

- Конкуренцијата не се однесува само на даночните системи, туку на целиот систем на приходи и расходи. Земјите со високо ниво на оданочување (скандинавските земји), остануваат конкурентни преку понудата на атрактивни социјални и други фактори.

- Даночната конкуренција не резултира во намалување на нивото на даночното оптоварување.

- Бидејќи земјите во еврозоната веќе немаат можност самостојно да ги менуваат каматните стапки, девизните курсеви и монетарните агрегати, единствениот инструмент кој е во нивни раце е даночната политика.

- Добивките од даночната координација не се еднакви за сите земји. Пониските даноци се еден од механизмите што им овозможува на посиромашните или помалите земји да бидат конкурентни во привлекувањето на инвестициите.

- Даночната конкуренција е во согласност со принципот на субсидијарност и демократија.

---

<sup>49</sup>Patterson, Ben and Serano, M.Alicia: **Tax coordination in the European Union**, Working paper, European Parliament, Directorate-General for Research, Luxemburg, 2000, str 15

### 3. ДАНОЧНИОТ СИСТЕМ ВО РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА

Под даночен систем се подразбира збирот на сите даноци што се воведени во една земја, врз основа на нејзиниот фискален суверенитет. Според современото толкување, во даночниот систем се вклучуваат и сите придонеси на платите и од платите, кои се воведени како задолжителни давачки за финансирање на задолжителните форми на социјалното осигурување.<sup>50</sup>

Значајни промени во даночните системи на развиените земји, во земјите во развој, а посебно во земјите во транзиција, беа направени во осумдесеттите и деведесеттите години на минатиот век. Бидејќи промените опфаќаа широки размери и прилично ги променија постојните даночни системи, со право се вели дека станува збор за даночни реформи. Овие реформи се однесуваат на промена на даночната структура, намалувањето на видот на даноците, особено во земјите во транзиција, во коишто припаѓа и Македонија, подобрување на правичноста во оданочувањето, јакнење на економската ефикасност на даноците, поедноставување и полесно следење на даночниот систем и сл. Следејќи го трендот во светот и Република Македонија пристапи кон реформи во нејзиниот даночен систем, а сето тоа беше и неопходно во услови на пазарна економија, глобализација и подвижност на капиталот, кои налагаа првенствено оданочување на потрошувачката.

#### 3.1 Еволуција на македонскиот даночен систем

Даночните реформи кои настанаа во развиените земји беа последица на присуството на даночна евазија во големи размери, примената на високи маргинални даночни стапки, порастот на јавните расходи, буџетскиот дефицит и јавниот долг, глобализацијата и подвижноста на капиталот, избегнување на фискалните дисторзии и др.

Во Република Македонија, претходниот даночен систем кој е создаван со години на ниво на федералната заедница, егзистираше до крајот на 1993

<sup>50</sup> Атанасовски, Живко: **Јавни финансии**, Економски Факултет, Скопје, стр.539

година, со структура и карактеристики кои битно отстапуваа од основните решенија што се применуваа и егзистираа во современите даночни системи. Даночниот систем кој постоеше во тој период се карактеризираше со диференциран даночен третман на одделните сектори и гранки во стопанството и со некритичка застапеност на даночните стимулации и олеснувања и отстапуваше од основните решенија што се применуваат во современите даночни системи, а исто така и од барањето на фискалната теорија во поглед на ефикасноста, неутралноста и транспарентноста.<sup>51</sup>

По осамостојувањето на Македонија, определбата за градење економија со пазарни принципи, бараа да се направат големи реформи во даночниот систем, со што ќе се создаде таков даночен систем што ќе биде поефикасен, рационален и компатибилен со даночните системи на земјите со пазарна економија, а посебно со земјите - членки на Европската Унија. Врз основа на таквата определба, уште во почетокот на 1992 година беше изградена „Концепцијата за нов даночен систем на Република Македонија”.<sup>52</sup>

Со концепцијата за нов даночен систем се предлагаа решенија во однос на даночната структура и уредување на главните видови даноци, коишто се засноваа на моделите на даночни системи коишто постојат во развиените европски земји. Со понудените предлози беше опфатена и фискалната политика во Македонија и објективните можности за успешна примена на новиот даночен систем.

Концепцијата за новиот даночен систем ги имаше предвид и најновите теориски и емпириски сознанија за правците на развојот на современите даночни системи, кои во основа го сугерираа следново:<sup>53</sup>

- од даночниот систем да се отстранат оние елементи кои внесуваат дисторзии во ценовниот механизам и во алокацијата на ресурсите;

- проширување на даночната обврска и даночната основа кај сите видови даноци и примена на пониски даночни стапки, како и ограничување на

<sup>51</sup> Тодевски, Димитар: **Карактеристики на јавните финансии на Македонија**, Скопје, 2006, стр.13

<sup>52</sup> Атанасовски, Живко: **Јавни финансии**, Економски Факултет, Скопје, стр 537

<sup>53</sup> Атанасовски, Живко: **Јавни финансии**, Економски Факултет, Скопје, стр 537

даночните стимулации и ослободувања и постигнување алокативна неутралност на даночниот систем;

- ефикасно остварување на примарната фискална функција, во услови на економски подносливо општо ниво на фискално оптоварување;

- успешно остварување на улогата на даночниот систем во рамките на економската политика, во врска со корекцијата на конјунктурните движења и сузбивањето на инфлацијата, како и во поглед на поттикнувањето на структурните и развојните цели во стопанството.

Определбата за изградба на современ економски систем кој ќе одговори на ефикасно извршување на фискалните и вонфискалните функции, бараше изградба на модерен даночен систем, кој ќе ги опфаќа најважните даночни облици кои се носечки во современите даночни системи.

Во таа смисла, со воведувањето на новиот даночен систем од почетокот на 1994 година, се извршија суштински промени во однос на претходната состојба во даночната област. Промените се состојат во следново:<sup>54</sup>

1. Цедуларниот систем на даноци, составен од седум различни видови даноци на приходи, се замени со два нови вида даноци на доход: персонален данок на доход и данок на добивка.

2. Кај оданочувањето на потрошувачката, до почетокот на 2000 година беше задржан данокот на стоки и услуги, а по успешно спроведените подготовки, од 1 април 2000 година е воведен данокот на додадена вредност. Прометот на алкохолните пијалаци, нафтените деривати и тутунските производи се оданочува со акцизи, кои се приспособени кон европските стандарди.

3. Кај оданочувањето на имотот останаа трите даночни облици: данок на имот, данок на промет на недвижен имот и данок на наследство и подароци, но се направија значајни промени во елементите на овие даноци.

<sup>54</sup> Атанасовски, Живко: **Јавни финансии**, Економски Факултет, Скопје, стр 538

4. Во системот на јавни приходи останаа наплатата на царините, таксите, комуналните давачки и надоместоци, и се создадоа правни услови за користење на јавниот долг во јавното финансирање.

5. Системот на придонеси за социјално осигурување и натаму се состои од придонеси од бруто-платите и други приходи на осигурениците за финансирање на пензиско-инвалидското и здравствено осигурување и осигурување за време на невработеност.

Реформите во 1994 година беа направени со цел новиот даночен систем да биде меѓународно компатабилен, транспарентен и поедноставен, а со самото тоа и да одговара на барањата на директивите и одредбите од договорите на Европската Унија, што е и предуслов за членство во истата.

Даночниот систем на Република Македонија, со промените што се извршија, прерасна во современ даночен систем, со следните карактеристики:<sup>55</sup>

- даночен систем целосно приспособен на пазарните услови на стопанисување, со целосно почитување на принципот на неутралност во однос на пазарните законитости и пазарниот механизам;

- даночен систем ефикасен во извршувањето на својата основна фискална функција, односно обезбедување на потребен обем на средства за финансирање на јавните расходи на државата;

- меѓународно компатабилен даночен систем, односно приближен и хармонизиран со даночните системи на земјите - членки на Европската Унија;

- во поглед на висината на даночната обврска, даночниот систем е конкурентен, стапките на даноците се во границите на стапките на земјите - членки на ЕУ и останатите значајни надворешни партнери, со што се дава можност истите да бидат заинтересирани да вложуваат во стопанството на Република Македонија;

---

<sup>55</sup> Тодевски, Димитар: **Карактеристики на јавните финансии на Македонија**, Скопје, 2006, стр.14

- единствен и транспарентен даночен систем, разбирлив за даночните обврзници, со можност за поефикасно спроведување од страна на даночната администрација;

- пошироко дефинирана даночна основа, со можност за примена на пониски даночни стапки, без намалување на фискалните приходи потребни за финансирање на јавните потреби.

Даночниот систем на РМ претставува рационална комбинација на различни видови даноци, кои се погодни за остварување на целите на даночната политика. Различните видови даноци не се подеднакво застапени во структурата на даночниот систем. Од аспект на правичноста во оданочувањето, погодни се директните даноци, а од аспект на економската ефикасност се преферираат индиректните даноци. Сепак, двете групи даноци меѓусебно не се исклучуваат, туку меѓусебно се поврзани и сочинуваат една целина, односно актуелниот даночен систем во земјата.

### **3.2 Реформи кај индиректните даноци во Република Македонија**

Најголемите реформи што беа направени во Република Македонија со новиот даночен систем од 1994 година, всушност беа реформите кои се однесуваа на оданочувањето на потрошувачката. Имено, во почетокот на реформите, најпрво се задржа данокот на стоки и услуги, кој се применуваше до почетокот на 2000 година, а од 1 април 2000 година почна да се применува данокот на додадена вредност (ДДВ). Оданочувањето на прометот на алкохолните пијалаци, нафтените деривати и тутунските производи се врши со акцизи, кои се уредени според европските стандарди.

Со воведувањето на овие реформи кај индиректните даноци, даночниот систем на Република Македонија, во делот на оданочувањето на прометот, станува компатибилен со даночните системи на сите земји - членки на Европската Унија.

Ако се сумираат основните мотиви за воведување ДДВ во нашата земја, тогаш тие можат да се сведат на постигнувањето на следните цели:<sup>56</sup>

- да се направат даноците на потрошувачка повеќе неутрални во однос на изборот на потрошувачите, производствените одлуки и меѓународната трговија;
- да се прошири оданочувањето на услугите;
- да се обезбеди поефикасна одбрана од даночната евазија;
- да се остварат поголеми приходи од оданочувањето на потрошувачката;
- да се исполни условот за зачленување во Европската Унија.

Оданочувањето на потрошувачката кај нас е регулирано со Закон за данокот на додадена вредност<sup>57</sup>, со којшто наедно и се воведува данокот на додадена вредност и се уредува неговото пресметување и плаќање, и Законот за акцизите<sup>58</sup>, со кој се воведува плаќање на акцизи за прометот на производите кои се определени со овој закон ( минерални масла, алкохол и алкохолни пијалаци, тутунски добра и патнички автомобили).

### **3.2.1 Воведување на данокот на додадена вредност во Република Македонија**

Данокот на додадена вредност претставува сефазен данок на промет, кој се пресметува во секоја фаза од производството и распределбата на додадената вредност од страна на сите стопански субјекти (претприемачи), кои вршат промет на добра и услуги, кои подлежат на оданочување.<sup>59</sup> Со пресметувањето на данокот во секоја фаза на производството и потрошувачката само на износот на додадената вредност, се докажува дека ДДВ е сефазен нето данок на промет, без кумулативни ефекти. Со помош на системот на даночен кредит, ДДВ кој е пресметан со примена на соодветната

<sup>56</sup> Атанасовски, Живко: **Јавни финансии**, Економски Факултет, Скопје, стр 573

<sup>57</sup> Законот е објавен во „Службен весник на РМ“, бр.44/99, и истиот има претрпено повеќе измени.

<sup>58</sup> Законот е објавен во „Службен весник на РМ“, бр.78/93, и истиот има претрпено повеќе измени.

<sup>59</sup> Атанасовски, Живко: **Јавни финансии**, Економски Факултет, Скопје, стр 575



стапка врз утврдената даночна основа во дадената прометна фаза, се редуцира од ДДВ искажан во фактурите коишто се доставени до купувачите.

Од претходно наведеното, можеме да кажеме дека ДДВ се карактеризира со неколку начела:

1) Данокот на додадена вредност е сефазен нето данок на промет, а предмет на оданочување е само додадената вредност, која се јавува во сите фази на прометот на добра и услуги, од производителот или извршителот на услугата, до крајниот потрошувач, односно крајниот корисник.

2) Независно од бројот на учесниците во прометот (фазите), секогаш износот на данокот го определува крајната цена. Сите учесници во тој синџир го пребиваат претходниот ДДВ по принципот на даночен кредит, додека целокупниот товар паѓа на крајниот потрошувач, поради што и се нарекува општ потрошувачки данок.

3) Во принцип, сите набавки коишто ги вршат даночните обврзници подлежат на оданочување. Ако набавките се извршени од регистрирани даночни обврзници, тогаш во фактурата мора да биде посебно искажан ДДВ, независно дали истиот кон добавувачот е платен или не. Износот на тој данок може да се одбие во истиот пресметковен период кога е извршена набавката, поради што ДДВ не претставува трошок.

4) Потребата за полесно и поедноставно евидентирање и контролирање на данокот, како и потребата за негово точно и правилно пресметување, иницира обврска за задолжително посебно искажување на данокот во фактурата.

5) Основен документ врз основа на кој се пресметува ДДВ е фактурата, односно сметката. Влезната фактура (набавки) носи корист во форма на намалени обврски за данок, додека пак излезната фактура (продажба на производи и услуги) носи финансиски товар за ДДВ.

**Предмет на оданочување** со данокот на додадена вредност во нашата земја е.<sup>60</sup>

1. Прометот на добра и услуги, кој се врши со надоместок во земјата од страна на даночниот обврзник, во рамките на неговата стопанска дејност и

2. Увозот на добрата.

Според одредбите на законот, како добра се третираат целокупниот движен и недвижен имот, а прометот на добрата е дефиниран како пренос на правото на располагање со добрата, што е остварено во форма на продажба, отстапување или размена на добрата.

Прометот на услугите исто така подлежи на оданочување со ДДВ, и тој ги опфаќа сите услуги ( освен оние кои се ослободени-меѓународен транспорт, осигурителните компании), односно активност што не е промет на добра. За промет на услуги се смета и преносот, отстапувањето и користењето на авторските права, патентите, лиценците и заштитните знакови.

Увозот на добра постои кога добрата се внесуваат преку царинска линија, кога добрата се изнесуваат од слободната царинска зона или царинско складиште и се наменуваат за продажба на домашниот пазар и кога се внесуваат добра кои биле облагородени во странство.

За **место на промет** на доброто (местото каде што се пресметува и плаќа данокот) се смета местото каде што се наоѓа доброто при испораката или местото во кое доброто се наоѓа кога тоа се транспортира или се испраќа.<sup>61</sup> Место на промет на услуги е местото во кое даночниот обврзник има седиште, подружница, а доколку такво место не постои, местото на постојано живеалиште или престојувалиште на обврзникот. Местото на прометот со превозни услуги е местото на започнување на транспортот.

**Времето на настанување на даночната обврска** е денот кога доброто е испорачано или е направена услугата. Во случај кога фактурата е издадена

<sup>60</sup>Член 2 од Законот за данок на додадена вредност, **Службен весник на РМ**, бр.44/99, 59/99, 86/99, 11/2000, 93/2000.....

<sup>61</sup>Атанасовски, Живко: **Јавни финансии**, Економски Факултет, Скопје, стр 593

пред денот на испораката на доброто, даночната обврска настанува на денот кога е издадена фактурата, а во случај кога плаќањето е извршено пред испораката на доброто, тогаш даночната обврска настанува на денот кога е добиено плаќањето.

**Даночен обврзник**<sup>62</sup> е лице кое трајно или повремено самостојно врши стопанска дејност, независно од целите и резултатите од оваа дејност. Државните органи и органите на локалната самоуправа не се даночни обврзници, за делот од нивната дејност, а доколку вршат промет во рамките на одредена стопанска дејност, тогаш и тие се даночни обврзници.

**Даночна основа** на данокот на додадена вредност е вкупниот износ на надоместокот што е добиен или што треба да се добие за прометот во кој не е вклучен данокот на додадена вредност. Под надоместок се подразбираат пари, добра, услуги и други бенефиции, според пазарната цена која ја плаќа или треба да ја плати примателот на доброто или корисникот на услугата. Во даночната основа се вклучени акцизите и другите јавни давачки (освен ДДВ), зависните трошоци, како што се трошоците за транспорт, товарење, истовар, осигурување, провизии, камати и други надоместоци кои продавачот ги побарува од купувачот, како и субвенциите што се поврзани со испораката на доброто. Во даночната основа не се вклучуваат: намалувањето на цените кое настанува поради предвременно плаќање, ценовниот дисконт и работот кои му се одобрени на купувачот во време на испораката, како и трошоците на испораката кои настанале во име и за сметка на купувачот или потрошувачот.

Данокот на додадена вредност се пресметува со примена на пропорционални **даночни стапки**, врз даночната основа за оданочивиот промет на стоки и услуги и увоз, и тоа:

1. според општата даночна стапка од 18%;
2. според повластената даночна стапка од 5%.

<sup>62</sup> Член 9 од Законот за данок на додадена вредност, **Службен весник на РМ**, бр.44/99, 59/99, 86/99, 11/00,93/00,8/01,21/03,17/04,19/04,33/06,45/06,101/06,114/07,103/08,114/09,133/09,95/10,102/10,24/11 135/11,155/12

Општата даночна стапка од 18% се применува врз целокупниот промет и увоз, освен врз прометот и увозот кој се оданочуваат со повластената даночна стапка.<sup>63</sup> Повластената даночна стапка од 5% се применува врз прометот и увозот на : производи за човечка исхрана, вода за пиење, публикации (книги, брошури, весници), семенски материјал и ѓубрива за земјоделството, фолии и пластични маси за земјоделството, земјоделска механизација, лекови и медицинска опрема, термални сончеви системи, компјутери, првиот промет на станбени згради и станови коишто се користат за станбени цели, а ќе биде извршен во рок до пет години по изградбата.

Во периодот од 1 април 2000 година до 31 март 2003 година се применуваше општа даночна стапка од 19%, додека од 1 април 2003 година настанаа промени, односно даночната стапка од 19% се промени на 18%. Со овие промени и одредени групи на производи кои беа оданочени со повластената стапка од 5%, ( средства за лична хигиена, детергенти и др.) преминаа кон оданочување со општа даночна стапка од 18%.

Даночните ослободувања се утврдени во согласност со насоките и препораките на Шестата директива и другите директиви на Европската Унија, кои се однесуваат на данокот на додадена вредност. Слични ослободувања се присутни во рамките на ДДВ во повеќе земји - членки на ЕУ.

Даночните ослободувања кај нас се разграничени на: а) ослободувања во земјата без право на одбивка на претходниот данок; б) ослободувања во земјата со право на одбивка на претходниот данок и в) даночни ослободувања при увозот.

а) Даночни ослободувања без право на одбивка на претходниот данок

Данокот на додадена вредност не се плаќа на:<sup>64</sup> промет на станбени згради и станови ( освен првиот промет до пет години од изградбата кој е

<sup>63</sup> Закон за данок на додадена вредност, член 29, **Сл.весник на РМ**, бр.44/99, 59/99, 86/99, 11/00,93/00,8/01,21/03,17/04,19/04,33/06,45/06,101/06,114/07,103/08,114/09,133/09,95/10,102/10,24/11 135/11,155/12

<sup>64</sup> Член 23 од Законот за данок на додадена вредност, **Службен весник на РМ**, бр.44/99, 59/99, 86/99, 11/00,93/00,8/01,21/03,17/04,19/04,33/06,45/06,101/06,114/07,103/08,114/09,133/09,95/10,102/10,24/11

оданочив со 5%), изнајмување под закуп на станбени објекти, продажба на поштенски и таксени марки и поштенски услуги, осигурителни и реосигурителни услуги, лотарии и други игри на среќа, услуги на непрофитни организации, услуги на јавни установи во културата, здравствени услуги, образовни услуги, меѓународен превоз на патници и т.н.

б) Даночни ослободувања со право на одбивка на претходниот данок

Ослободувањето со право на одбивка на претходен ДДВ е стандардно ослободување што се применува во сите земји кои го користат моделот на оданочување на приходите со данок на додадена вредност.

За разлика од претходните, овие ослободувања од ДДВ се потполни, што значи како да се применува нулта стапка, и овие ослободувања се однесуваат на следното<sup>65</sup> : извоз на добра, односно испорака на добра кои се превезуваат или испраќаат во странство од страна на даночниот обврзник, ослободување на услугите поврзани со извозот, увозот и транзитот, како и меѓународниот превоз на добра за извоз. Ослободени се и работите (услугите) направени на добра што се привремено увезени, а потоа се извезуваат, прометот на злато и други благородни метали кон централните банки, меѓународниот воздушен превоз на патници и слично.

в) Даночни ослободувања при увозот

Даночните ослободувања при увозот на добра се однесуваат на следното: прометот на добра кои се ослободени од плаќање на данокот во земјата, добрата што се внесуваат во слободните царински зони и складишта, добрата кои ги опфаќаат транзитните аранжмани, привремен увоз и реекспорт, авиони за вршење меѓународен воздушен сообраќај и опрема за нив, добра што спаѓаат под дипломатски и конзуларни аранжмани, добра наменети за саемски и трговски изложби, увоз на злато и други благородни метали на Народна банка на Република Македонија, добрата кои ги увезуваат регистрирани хуманитарни организации за добротворни и хумани цели, добра подарени од

<sup>65</sup> Атанасовски, Живко: **Јавни финансии**, Економски Факултет, Скопје, стр.599

странски донатори, книгите кои за сопствени потреби ги внесуваат учениците и студентите, судски и архивски документи, награди стекнати во друга земја и сл.

**Пресметување и плаќање на данокот.** Данокот на додадена вредност се плаќа во текот на годината како аконтација, во зависност од тоа колкав промет остварува даночниот обврзник (месечно, на три месеци или годишно). Даночниот обврзник го пресметува ДДВ за соодветниот пресметковен период врз основа на фактурите што се издадени за испорака на добра и извршени услуги. Пресметаниот данок се намалува за претходниот данок (данокот од влезните фактури) и се добива износот на данокот којшто обврзникот треба да го плати. При увозот на добра данокот на додадена вредност го пресметува Царинската управа што ја спроведува постапката за царинење. Даночниот обврзник е должен да поднесе аконтативна даночна пријава (образец ДДВ-04) за секој пресметковен период во рок од 25 дена по истекот на секој календарски месец, во кој сам го пресметува данокот.

Данокот на додадена вредност има значајно место во вкупните даночни приходи на Буџетот на Република Македонија и опфаќа најголем процент од приходите.

Табела 8: Учество на ДДВ во вкупните даночни приходи на Буџетот на РМ

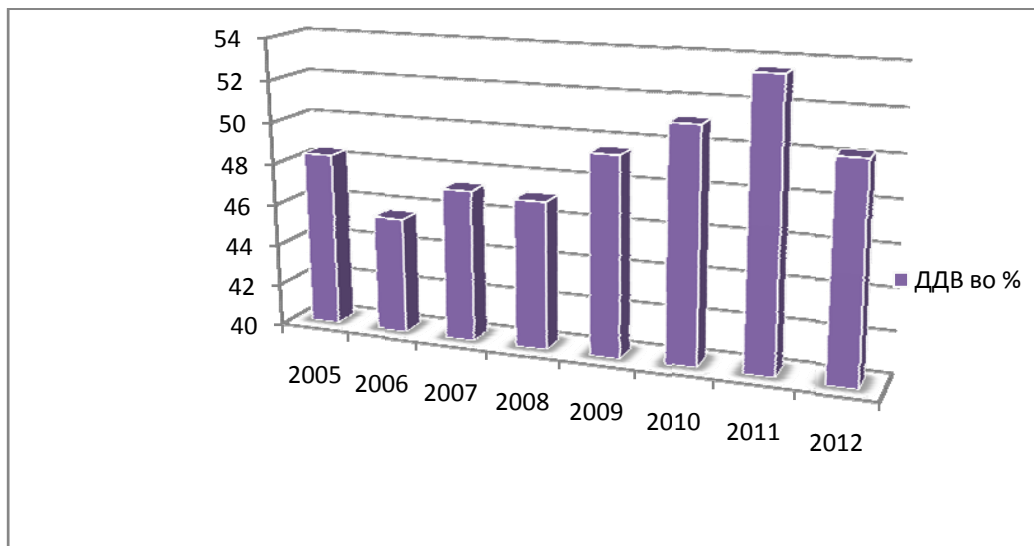
Во милиони денари	Даночни приходи	ДДВ	ДДВ како % од вк.приходи
<b>2005</b>	55.985	27.082	48.37%
<b>2006</b>	59.774	27.239	45.57%
<b>2007</b>	69.761	32.962	47.25%
<b>2008</b>	76.854	36.173	47.07%
<b>2009</b>	71.023	35.173	49.52%
<b>2010</b>	73.754	37.694	51.11%
<b>2011</b>	78.910	42.224	53.51%
<b>2012</b>	76.617	38.469	50.21%

Извор: Податоците се користени од Билтенот 12/2012 на Министерството за финансии, <http://cfcd.finance.gov.mk>

Анализирајќи го периодот од 2005 до 2012 година, може да се забележи дека постои тенденција на пораст кај вкупните даночни приходи, а паралелно со нив и зголемување на учеството на ДДВ. Најниски даночни приходи се забележани во 2005 година, во износ од 55.985 милиони денари, во кои ДДВ учествува со 27.082 милиони денари, што претставува 48.37% од вкупните даночни приходи. Највисоки приходи се регистрирани во 2011 година, и тоа 78.910 милиони денари, и највисоко учество на ДДВ во нив од 42.224 милиони денари или 53.51%.

Споредено со земјите - членки на Европската Унија може да се рече дека Република Македонија значително се разликува во структурата на даночните приходи, односно најголемо учество во даночните приходи опфаќа токму ДДВ. Кај земјите - членки најголемо учество на ДДВ во вкупните даночни приходи има кај Бугарија кое изнесува 32.0% во 2011 година, потоа Романија со 30.8%, Литванија со 30.5%, а најниско учество, што значи и најголема разлика споредено со Република Македонија, се јавува кај Италија, и тоа од само 14.7%, потоа Белгија со 16.0%, Франција исто така 16.0% и.т.н.

**Графикон 5:** ДДВ како % од вкупните приходи во Буџетот на РМ



Извор:Податоците се користени од Билтенот 12/2012 на Министерството за финансии,<http://cfcd.finance.gov.mk>

Од изнесените податоци можеме да забележиме дека овој приход од ДДВ е доста неизедначен, но од друга страна претставува најголем и најзначителен приход за буџетот на Република Македонија.

Од аспект на социјално-политичкиот принцип, даночната обврска е општа и важи еднакво за сите граѓани во државата, а е исполнет и условот за сразмерност кон економската моќ на даночните обврзници, а тоа значи дека оној со поголем приход ќе плати поголем данок и обратно, односно данок кој посебно не ги погодува сиромашните.<sup>66</sup>

Данокот на додадена вредност создава еднакви услови за стопанисување на пазарот за сите правни и физички лица, на целокупниот простор на Република Македонија.

### 3.3 Реформи кај директните даноци во РМ

Главните реформи што се направени во однос на директните даноци, како што спомнавме, се однесуваат на замена на цедуларниот систем на даноци (кој беше составен од седум различни видови даноци на приход), со два нови вида даноци, т.е. данокот на добивка и персоналниот данок на доход.

Директните даноци се даноци со кои се оданочува приходот од плата, рента, дивиденди или од камата. Нив не ги плаќаат само физичките лица, туку и правните лица, во вид на данок на добивка. Директните даноци ги имаат следните карактеристики:<sup>67</sup>

1) Релативна стабилност, што значи стабилност во приливот на јавните приходи, без разлика на движењата во стопанството;

2) Правичност, се одредуваат и наплатуваат непосредно од даночните обврзници, според нивната економска сила;

<sup>66</sup> Тодевски, Димитар: **Карактеристики на јавните финансии на Македонија**, Скопје, 2006, стр.69

<sup>67</sup> Тодевски, Димитар: **Карактеристики на јавните финансии на Македонија**, Скопје, 2006, стр.20



- 3) Нееластичност, што може да се смета како негативна карактеристика, бидејќи се неприспособени на конјуктурните движења;
- 4) Не постои општа обврска за плаќање данок за сè;
- 5) Трошоците за собирање се релативно високи;
- 6) Непријатни се за даночните обврзници, бидејќи директно се пресметуваат и наплатуваат од доходот.

Данокот на добивка во македонскиот даночен систем е уреден со Законот за данок на добивка<sup>68</sup> што се применува од 1 јануари 1994 година, а персоналниот данок на доход со Законот за персонален данок на доход<sup>69</sup>, кој исто така се применува од 1 јануари 1994 година.

Кај овие даноци се направени одредени измени, коишто се однесуваат на измени во даночните основи, како и измени кај даночните стапки. Една од најголемите измени во овој контекст е воведувањето на рамниот данок.

Во функција на обезбедување ефикасен даночен систем со едноставни и ниски даноци, како еден од предусловите за економски напредок се вовеле рамен данок, со тоа што постојните стапки на персоналниот данок на доход од 15%, 18% и 24% се заменија со единствена даночна стапка од 12% во 2007 година и стапка од 10% од 01.01.2008 година.

Како предуслов за економски напредок, зголемување на инвестициите и намалување на невработеноста во државата, рамниот данок истовремено е воведен и кај данокот на добивка, со што е извршено намалување на постојната даночна стапка од 15% со даночна стапка од 12% во 2007 година и стапка од 10% која важи од 01.01.2008 година.

<sup>68</sup> Законот за данок на добивка за првпат е објавен во Службен весник на РМ, бр.80/93 во кој понатаму има вршено измени и дополнувања.

<sup>69</sup> Законот за персонален данок на доход за првпат е објавен во Службен весник на РМ, бр.80/93 во кој понатаму има вршено измени и дополнувања.

### 3.3.1 Реформи кај данокот на добивка

Данокот на добивка претставува данок кој го плаќаат правните лица – резиденти или нерезиденти, за добивката која ја остваруваат од вршење дејност на територијата на Република Македонија. Резидент е она правно лице кое е регистрирано со Законот за трговски друштва, односно има седиште на територијата на РМ. Резидентите се оданочуваат за добивката што ја остваруваат во земјата и во странство, а нерезидентите за добивката што ја остваруваат на територијата на РМ.

Основа за пресметување на данокот на добивка<sup>70</sup> за соодветниот даночен период претставува износот на непризнаените расходи и помалку искажаните приходи кај правните субјекти и поврзаните субјекти. Сметководствената бруто добивка која е намалена за данокот на непризнаените расходи и помалку искажани приходи, подлежи на оданочување само во случај на нејзина распределба во вид на исплати за дивиденди и други исплати од добивката.

За оданочливи расходи и помалку искажани приходи се сметаат:<sup>71</sup>

1) Расходите коишто не се поврзани со вршење на дејноста на субјектот, односно не се непосреден услов за извршување на таа дејност и не се последица од вршењето на таа дејност;

2) Исплатените надоместоци на трошоци и други лични примања од работен однос;

3) Трошоците за организирана исхрана и превоз во јавниот сообраќај на вработените над износите утврдени со закон.<sup>72</sup>

4) Скриени исплати на добивки;

<sup>70</sup> До 2009 година основа за пресметување на данокот на добивка беше добивката којашто претставува разлика помеѓу вкупните приходи и вкупните расходи на даночниот обврзник. Добивката се утврдува во даночниот биланс, при што елементите на вкупниот приход и вкупните расходи се искажуваат во согласност со прописите за сметководство и даночните прописи.

<sup>71</sup> Член 11 од Законот за данок на добивка, Службен весник на РМ80/93; 33/95; 43/95; 71/96; 5/97; 28/98; 11/01; 2/02;44/02; 51/03; 120/05; 139/06; 160/07; 122/08; 159/08; 85/10; 47/11; 135/11;

<sup>72</sup> За даночно признаени расходи се признаваат расходите за исхрана во висина од 20% од просечната нето плата исплатена на ниво на РМ, а кај превозот се признава во висина на цената на билетот за јавен превоз.

5) Трошоци по основ на месечни надоместоци на членовите на органите на управување, над 50% од просечната бруто плата исплатена во претходната година во РМ;

6) Трошоци направени за репрезентација во висина од 90%;

7) Трошоци за донации и спонзорства во согласност со Законот за донации и спонзорства, над 5% од вкупниот приход остварен во годината за донации и над 3% од вкупниот приход за спонзорства;

8) Трошоци по основ на камата од кредити коишто не се користат за вршење на дејноста на обврзникот;

9) Траен отпис на ненаплатени побарувања и сл.

Сите овие и слични расходи кои не се поврзани со дејноста на правниот субјект, влегуваат во даночно непризнаени расходи, кои се оданочуваат со пропорционална стапка од 10%. Споредено со даночните стапки на данокот на добивка кај земјите - членки на ЕУ, се забележува дека Република Македонија има најниска стапка на данок кај данокот на добивка, заедно со Бугарија и Кипар, коишто исто така имаат стапка од 10%. За разлика од нив, просечната стапка на данокот на добивка на ЕУ-27 во 2012 година изнесуваше 23%, што е многу повисока стапка на данок на добивка од истата во РМ.

Во 2006 година стапката на данок на добивка изнесува 15%, а вкупните приходи од данок на добивка изнесуваат 4.708 милиони денари, во 2007 година постои стапка од 12% и вкупни приходи од 5.898 милиони денари, а во 2012 година, со стапка на данок на добивка од 10%, се остварени вкупни приходи од данок на добивка во износ од 3.652 милиона денари.

Ефектите што ги има данокот на добивка врз вкупните приходи на Буџетот на Република Македонија, за периодот од 2005 до 2012 година, може да се согледаат од следнава табела:

Табела 9: Учество на данокот на добивка во вкупните приходи на Буџетот на Република Македонија, во периодот 2005 – 2012.

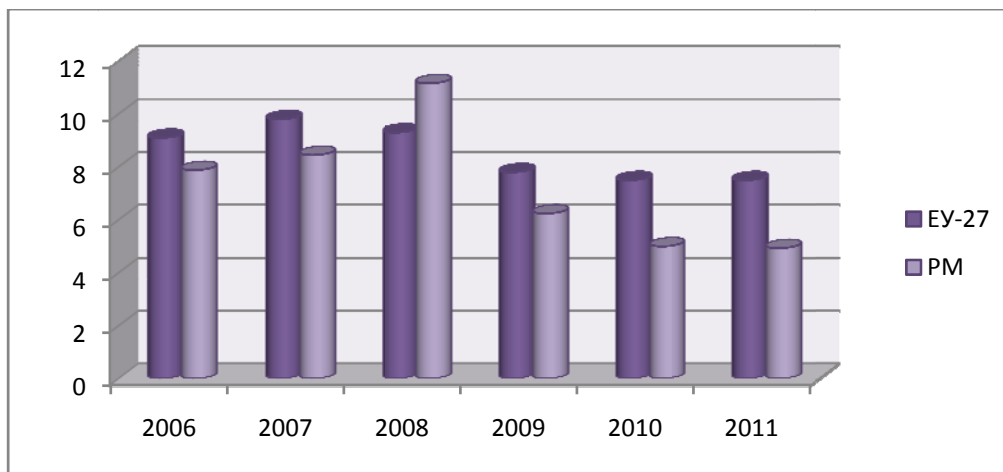
Во милиони денари	Даночни приходи	Данок на добивка	Данокот на добивка како % од вк. приходи
<b>2005</b>	55.985	2.837	5.06%
<b>2006</b>	59.774	4.708	7.88%
<b>2007</b>	69.761	5.898	8.45%
<b>2008</b>	76.854	8.579	11.16%
<b>2009</b>	71.023	4.434	6.24%
<b>2010</b>	73.754	3.690	5.00%
<b>2011</b>	78.910	3.888	4.93%
<b>2012</b>	76.617	3.652	4.77%

Извор: Податоците се користени од Билтенот 12/2012 на Министерството за финансии на РМ, <http://cfcd.finance.gov.mk>

Од презентираниите податоци може да се забележи дека приходите од данок на добивка во анализираниот период не се изедначени и во апсолутен износ се движат од 2.837 милиони денари во 2005 година, кога се остварени во најмал износ, потоа 4.708 милиони денари во 2006 година, 5.898 милиони денари во 2007 година, до 8.579 милиони денари во 2008 година, кога е остварен најголем апсолутен износ на приходи во буџетот по основ на данок на добивка. После овој период, со спроведувањето на реформите за воведување на рамниот данок во РМ, приходите од данок на добивка бележат опаѓање со што доаѓаат до 3.652 милиони денари во 2012 година.

Споредено во проценти, највисоко учество на данокот на добивка во вкупните даночни приходи се забележува во 2008 година, и тоа 11,16%, а најниско во 2012 година со 4,77%.

**Графикон 6:** Споредбена анализа на учеството на данокот на добивка во вкупните даночни приходи кај ЕУ-27 и Република Македонија



Извор: Министерството за финансии на РМ, <http://cfcd.finance.gov.mk>

Од графиконот се забележува дека за разлика од земјите членки на ЕУ кои бележат повисоко учество на данокот на добивка во вкупните приходи, Република Македонија остварува повисоко учество само во 2008 година кое изнесува 11.16%, додека сите останати години бележи пониско учество на данокот на добивка во вкупните даночни приходи, кое во 2011 година изнесува само 4.77%.

### 3.3.2 Даночни олеснувања и ослободувања

Политиката на даночни стимулации (олеснувања и ослободувања), што се води преку оданочување на добивката на правните лица, е врз критериумска основа и е крајно дарежлива. Ваквиот пристап, според тоа, е битно различен од првобитните определби во овој поглед, што значи дека се напуштени изворните принципи на концепцијата на даночната реформа од 1994 година.<sup>73</sup>

Даночните олеснувања и ослободувања се однесуваат на следново:

<sup>73</sup> Атанасовски, Живко: **Јавни финансии**, Економски Факултет, Скопје, стр 563

1) Обврзникот којшто е корисник на технолошка индустриска развојна зона, се ослободува од плаќање данок на добивка во наредните десет години од започнувањето на вршење дејност во зоната.

2) Обврзникот којшто е должен да воведи и користи систем на опрема за регистрирање на готовинскиот промет, ја намалува обврската за данок на добивка во висина на вредноста на набавените фискални апарати, доколку нивната бројка е до десет новонабавени апарати.

3) Од плаќање данок на добивка се ослободува Народна банка на Република Македонија.

4) Даночниот обврзник се ослободува од обврската за плаќање данок на нераспределената добивка остварена за тековната година. Оданочен ќе биде само износот што се распределува во вид на дивиденда или други распределби од добивката, и тоа во моментот на нивната исплата.

За избегнување на двојното оданочување се применува методот на даночен кредит, така што за остварената и оданочената добивка во странство, му се намалува пресметаниот данок во земјата за износот на данокот на добивка платен во странство, а најмногу за износот на данокот што би се добил со примена на стапката на данокот на добивка од 10%. Во табела 10 е прикажан преглед на сите држави со кои Република Македонија има склучено договор за одбегнување на двојното оданочување.

Табела 10 : Меѓународни договори за одбегнување на двојното оданочување

Ред.бр.	Сл. Весник	Држава	Датум на влегување во сила на договорот	Датум на примена на договорот
1	152/2007	Австрија	20 јан. 2008	1. јан. 2008
2	107/2013	Азербејџан	12 авг.2013	1.јан.2014
3	16/1998	Албанија	2 сеп. 1998	1. јан. 1999
4	157/2010	Белгија*	/	/
5	96/2005	Белорусија	26 јан. 2006	1. јан. 2007
6	23/1999	Бугарија	24 сеп. 1999	1. јан. 2000
7	47/2007	В. Британија	8 авг. 2007	1. јан. 2008
8	86/2007	Германија	29 ное. 2010	1. јан. 2011
9	48/2000	Данска	14 дек. 2000	1. јан. 2001
10	7/2000	Египет	/	/
11	55/2009	Естонија	21 мај. 2009	1. јан. 2010
12	7/2002	Иран	/	/
13	157/2008	Ирска	23 јун. 2009	1. јан. 2010
14	34/1997	Италија	8 јун. 2000	1. јан. 2001
15	154/2012	Казахстан	/	/
16	103/2008	Катар	26 сеп. 2008	1. јан. 2009
17	49/1997	Кина	29 ное. 1997	1. јан. 1998
18	10/2012	Косово	13 апр.2012	1.јан.2013
19	115/2012	Кувајт	/	/
20	47/2007	Латвија	25 апр. 2007	1. јан. 2008
21	103/2008	Литванија	27 авг. 2008	1. јан. 2009
22	139/2012	Луксембург	23 јул.2013	1.јан.2014
23	123/2010	Мароко	14 сеп.2012	1.јан.2013
24	130/2006	Молдова	28 дек. 2006	1. јан. 2007
25	117/2011	Норвешка	1 ное. 2011	1. јан. 2012
26	17/1997	Полска	17 дек. 1999	1. јан. 2000
27	7/2002	Романија	16 авг. 2002	1. јан. 2003
28	7/1998	Русија	5 јул. 2000	1. јан. 2001
29	19/2010	Словачка	27 апр. 2010	1. јан. 2011
30	31/1998	Словенија	20 сеп. 1999	1. јан. 2000
31	8/1997	СР Југославија**	22 јул. 1997	1. јан. 1998
32	44/1999	Тајван	9 јун. 1999	1. јан. 2000
33	45/1995	Турција	28 ное. 1996	1. јан. 1997
34	21/1998	Украина	23 ное. 1998	1. јан. 1999
35	12/2002	Унгарија	14 мар. 2002	1. јан. 2003
36	7/2002	Финска	22 мар. 2002	1. јан. 2003
37	23/1999	Франција	1 мај. 2004	1. јан. 2005
38	13/1999	Холандија	21 апр. 1999	1. јан. 2000
39	17/1995	Хрватска	11 јан. 1996	1. јан. 1997
40	7/2002	Чешка	17 јун. 2002	1. јан. 2003
41	55/2000	Швајцарија	27 дек. 2000	1. јан. 2001
42	21/1998	Шведска	15 мај. 1998	1. јан. 1999
43	96/2005	Шпанија	1 дек. 2005	1. јан. 2006

Извор: Министерство за финансии на РМ, <http://www.finance.gov.mk>

Од прикажаните податоци се забележува дека Република Македонија досега има склучено меѓународни договори со 43 земји со кои се одбегнува двојното оданочување. Со ова се создава поповолна бизнис клима и услови за привлекување странски инвестиции со што приходите ќе бидат оданочени само во земјата на потекло на истите.

### 3.3.3 Реформи кај персоналниот данок на доход

Персоналниот данок на доход во даночниот систем на Република Македонија претставува тип на синтетички данок, каков што е застапен во современите даночни системи. Со овој данок се врши оданочување на **доходот**, односно на вкупната даночна сила на обврзникот, изразена во збирот на сите нето-приходи што ги остварува од различни извори ( од работен однос, од имот и т.н.), со примена на пропорционална даночна стапка од 10%.<sup>74</sup>

Во однос на даночните стапки, во РМ се применуваше даночната прогресија, со тоа што беа применувани три даночни стапки, од 15%, 18% и 24%, и тоа од 2001 година 15% и 18%, а од 2004 година 24%. Претходно во примена беа стапките од 23%, 27% и 35%.

Табела 11: Даночни стапки кај персоналниот данок на доход до 2006 година

на годишна даночна основа	Даночна стапка
<b>До 360.000 денари</b>	15%
<b>Од 360.000 до 720.000 денари</b>	54.000 денари +18% на делот од доходот од 360.000 до 720.000 денари
<b>Над 720.000 денари</b>	118.800 денари +24% на делот над 720.000 денари

Извор: Закон за изменување и дополнување на Законот за персонален данок на доход, Службен весник на РМ 96/2004

Понатаму настануваат нови реформи во однос на даночната стапка, така што во 2007 година се воведува рамниот данок кој изнесува 12%, а од

<sup>74</sup> Атанасовски, Живко: **Јавни финансии**, Економски Факултет, Скопје, стр.543



01.01.2008 година 10% ( пропорционална даночна стапка за сите приходи кои се оданочливи од аспект на персоналниот данок на доход).

Доходот што подлежи на оданочување го сочинуваат следниве видови приходи, остварени во земјата и во странство:<sup>75</sup>

- 1) Лични примања;
- 2) Приходи од самостојна дејност;
- 3) Приходи од имот и имотни права;
- 4) Приходи од авторски права и права од индустриска сопственост;
- 5) Приходи од капитал;
- 6) Капитални добивки;
- 7) Добивки од игри на среќа и други наградни игри; и
- 8) Други приходи.

Покрај овие видови доход, постојат приходи што не се оданочуваат. Данок на доход не се наплаќа на примањата по основ на:<sup>76</sup> награди што ги доделува Организацијата на Обединетите нации и други меѓународни организации, награди за животни достигнувања во науката, културата и спортот, стипендии и кредити на ученици и студенти што ги доделува државата, стипендии и награди за спортисти постигнати на меѓународни натпревари, надоместок на трошоци за службено патување, теренски додаток и одвоен живот, надоместок за инвалидност, плата и пензии за инвалидни лица, детски додаток и други социјални додатоци во случај на невработеност, помош за претрпени штети од елементарни непогоди, камати на штедни влогови, тековни сметки и депозити по видување и сл.

<sup>75</sup> Член 3 од Законот за персонален данок на доход, Службен весник на РМ( 80/93; 3/94; 70/94; 31/96; 40/96; 71/96; 28/97;2/99; 8/01; 50/01; 52/01; 2/02; 44/02; 96/04; 120/05; 52/06; 139/06; 6/07; 160/07; 159/08; 20/09; 139/09; 171/10; 135/11; 166/12)

<sup>76</sup> Член 6 од Законот за персонален данок на доход, Службен весник на РМ( 80/93; 3/94; 70/94; 31/96; 40/96; 71/96; 28/97;2/99; 8/01; 50/01; 52/01; 2/02; 44/02; 96/04; 120/05; 52/06; 139/06; 6/07; 160/07; 159/08; 20/09; 139/09; 171/10; 135/11; 166/12)

## Оданоучување на одделните видови приходи

1. **Лични примања** претставуваат сите приходи што ги остварува даночниот обврзник по основ на работни односи, вклучувајќи ги и приходите по договор за повремено или привремено вршење услуги на органите на државната управа, на домашните и странски правни лица, како и на домашните и странски физички лица што вршат самостојна дејност. Поконкретно, овие приходи ги опфаќаат примањата од плата и надоместоци на плата од работен однос, пензиите, примања на членови на управниот орган и надзор на трговските друштва, примања на носители на јавни функции, надоместок за врвни спортисти, надоместок за време на боледување, надоместок на членовите на МАНУ, плата остварена со работа во странство врз основа на работен однос заснован во земјата, надоместок за работа на судии, вешти лица и стечајни управници, кои немаат својство на вработени лица.

2. **Приходи од самостојна дејност** се сите приходи остварени од стопанска дејност (производствена, услужна, трговска, угостителска и слична дејност), давање професионални и други интелектуални услуги, приходи од земјоделска дејност и други дејности чијашто цел е остварување приходи.

Обврзник на данокот на доход за приходите од самостојна дејност е трговец-поединец, како и физички лица коишто се занимаваат со земјоделска дејност, занаетчиска дејност и лица коишто вршат услуги или слободни занимања, не се сметаат за трговци, а сепак остваруваат приход.

3. Под **приходи од имот и имотни права** се подразбираат приходите што обврзникот ги остварува од давање под закуп земјиште, станбени и деловни простории, гаражи, простории за одмор и рекреација, опрема, превозни средства и други видови имот. Обврзник на данок на доход за приходи од имот и имотни права е физичко лице коешто остварува приходи од имот и имотни права.

Основа за пресметување на данокот претставува нето приходот што се добива кога едногодишниот износ на остварениот приход во годината за која се утврдува данокот ќе се намали за трошоците на одржување, едногодишната

амортизација и другите трошоци што биле потребни за остварување на приходот.

4. Под **приход од авторски права и права од индустриска сопственост** се подразбира надоместокот што обврзникот го остварува од авторски права и права од индустриска сопственост. Обврзник за данок на доход од овие приходи е физичко лице коешто остварува надоместок од авторски права и права од индустриска сопственост, како и физичко лице наследник или носител на овие права.

5. Под **приходи од капитал** се подразбираат: дивидендите и другите приходи остварени со учество во добивката кај правните и физичките лица, каматите по заеми дадени на физички и правни лица, каматите по обврзници или други хартии од вредност. Обврзник на данок на доход за приходите од капитал е физичко лице коешто остварува приход по претходно наведените основи.

6. **Приходите од капитална добивка** се приходи што обврзникот ги остварува од продажба на хартии од вредност, учество во капиталот и недвижен имот. Капиталната добивка претставува разлика меѓу продажната цена на хартиите од вредност, учеството во капиталот и недвижниот имот и куповната (набавната ) цена. Ако разликите меѓу набавната цена е негативна, тогаш се остварува капитална загуба.

7. Обврзник на **данок на доход за добивките од игри на среќа и други наградни игри** е физичко лице коешто остварило добивка од тие игри. Основа за пресметување на данокот е секоја поединечна добивка, остварена од игри на среќа и други наградни игри. Ако оваа добивка се состои од предмети, основа на данокот претставува пазарната вредност на предметите во моментот на остварување на добивката. Ако поединечната добивка не го надминува износот од 10.000 денари, тогаш не се плаќа данок на овие приходи.

8. **Други приходи** се сите други приходи на физички лица кои во претходните точки не се спомнати, не се изземени од оданочување со персонален данок на доход и не се оданочени по друг основ. Основа за

пресметување на данокот на овие приходи е нето приходот што се остварува со одбивање на нормираните трошоци од бруто приходот во висина од 35%.

Освен кај другите приходи, намалување и ослободување на даночната основа постои и кај останатите погоре спомнати приходи. Ослободувањето од персонален данок од плата од работен однос изнесува 7.269 денари месечно или 87.228 денари на годишно ниво, кај приходите од имот од 25% до 30%, во зависност од тоа дали станува збор за наместен или ненаместен простор, кај приходите од авторски права до 50% од бруто основицата и т.н.

Како и кај останатите даноци, така и кај персоналниот данок на доход постојат разлики во нивното учество во вкупните приходи на Буџетот на РМ што ќе ги видиме во следната табела бр.12.

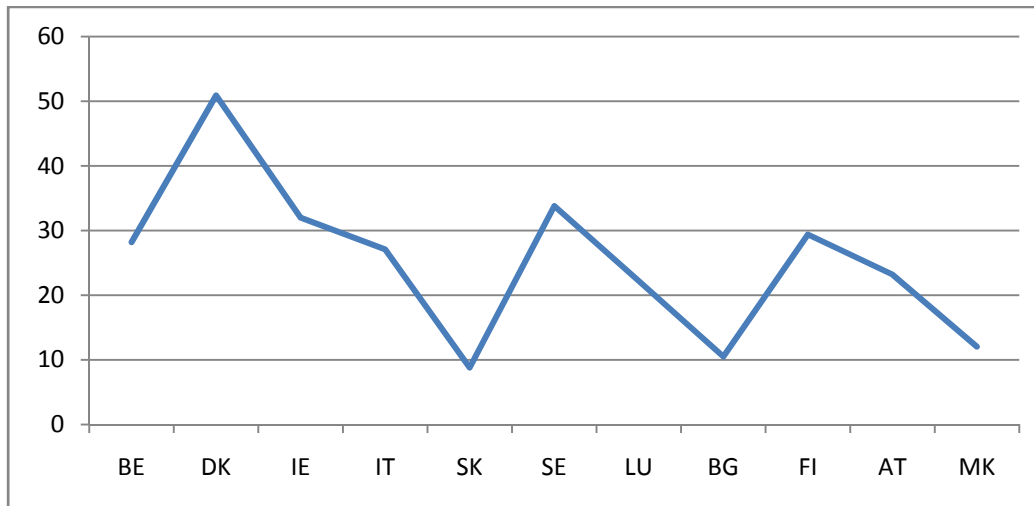
Табела 12: Учество на ПДД во вкупните приходи на Буџетот на РМ, за период од 2005 до 2012

Во милиони денари	Даночни приходи	Персонален данок на доход	Учество на ПДД во вк.приходи во %
<b>2005</b>	55.985	8.097	14.46%
<b>2006</b>	59.774	8.414	14.08%
<b>2007</b>	69.761	8.892	12.75%
<b>2008</b>	76.854	8.696	11.31%
<b>2009</b>	71.023	8.710	12.26%
<b>2010</b>	73.754	8.872	12.03%
<b>2011</b>	78.910	9.513	12.06%
<b>2012</b>	76.617	9.553	12.47%

Извор: Податоците се користени од Билтенот 12/2012 на Министерството за финансии, <http://cfcd.finance.gov.mk>

Најголемо учество на персоналниот данок на доход во вкупните даночни приходи се забележува во 2005 година, во износ од 8.097 милиони денари, со 14.46%, а најниско во 2008 година, во износ од 8.696 милиони денари, со 11.31%.

Графикон 6: Учество на ПДД во вкупните даночни приходи, кај одредени земји - членки на ЕУ и Македонија во 2011 година



Извор: Taxation trends in the European Union, European Komision, Eurostat, 2013, и Министерство за финансии на РМ

Споредено со учеството на персоналниот данок во вкупните даночни приходи кај земјите членки на ЕУ се забележуваат огромни разлики. Данска е земја којашто има највисоки даночни приходи од персонален данок на доход споредено со останатите земји - членки, и тоа 50.9% во 2011 година, а по неа е Шведска со 33.8%. За разлика од нив, Македонија бележи пониски приходи од ПДД, односно 12.06% во истата година. Најниски даночни приходи од ПДД од земјите - членки на ЕУ, кои всушност се на пониско ниво и од нашите, имаат Словачка со 8.8%, како и Бугарија со 10.5%.

#### 4. ЕФЕКТИ НА ДАНОЧНАТА ПОЛИТИКА НА РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА

Кога станува збор за реформите што се настанати на полето на даноците, во изминатиот период Република Македонија спроведе низа буџетски реформи, кои претежно беа насочени кон јакнење на управувањето и планирањето во областа на јавните финансии, а во соработка со меѓународните институции. Со нивното спроведување се овозможија постабилни капацитети за финансиско управување и планирање на сите буџетски корисници. Поразвиени и поусовршени се процедурите кои придонесуваат за поквалитетен буџетски процес. Посебно треба да се нагласи квалитетот на документите, коишто се резултат на планирање на средствата.

Спроведените буџетски реформи овозможија процесот на буџетирање во Македонија да се издигне на едно повисоко ниво и од традиционалниот начин на планирање на буџетот (распределба на буџетските средства само на економските категории, како што се плати, материјални трошоци и сл.), да премине на принцип на програмско буџетирање<sup>77</sup>, со што покрај буџетирањето на економските категории ќе се донесуваат одлуки за распределба на буџетските средства врз основа на дефинирани програми, насочени кон остварување на целите на политиката и посакуваните резултати.

Паралелно со реформските процеси што се насочени кон поквалитетна и потранспарентна алокација на буџетските средства, уште во 1993 година започнаа реформите во фискалниот систем, односно реформите кај директните даноци, со цел привлекување странски инвестиции и усогласување на нашето законодавство со правото на Европската Унија; во 2000 година е воведен данокот на додадена вредност, а од 01.01.2009 година реформите се продолжени, со промената на начинот на пресметка на платата од нето во бруто плата.

Наведените активности имаа за резултат повеќекратно зголемување на буџетските средства, гледано во последните десет години, при што со воведувањето на принципот на програмско буџетирање, се создаде значајна

<sup>77</sup> Член 9 од Законот за буџетите на РМ, <http://www.finance.gov.mk>

основа за поквалитетна и потранспарентна распределба на буџетските средства. Во периодот од 2001 до 2011 година расположливата рамка на буџетските средства е зголемена за 67.478 милиони денари, односно од 69.688 милиони денари<sup>78</sup> во 2001 година, на 137.166 милиони денари<sup>79</sup> за 2011 година, или за 50,8%.

Во овој период настанаа повеќе позначајни промени во областа на даноците, кои различно и секој на свој начин, беа рефлектирани врз вкупните приходи во буџетот на РМ.

Генерално гледано, од воведувањето на реформите во даночниот систем на Република Македонија, даночните приходи, анализирани од аспект на вкупното учество во буџетските приходи, од година во година бележат постојан раст. Тоа се должи на интензивната динамика на економската активност, што се рефлектира со пораст на БДП, зголемување на опфатот и респонзивноста на даночните обврзници и намалување на даночната евазија.

Поголеми измени од првобитно поставените законски правила и норми кои се однесуваат на реформите во даночниот систем на РМ настанаа во 2007 година. Фискалната политика во 2007 година беше прудентна, во согласност со договорениот аранжман со ММФ. Во оваа година беа преземени значајни фискални реформи, односно беше воведена единствена стапка од 10% на персоналниот данок на доход и данокот на добивка, односно рамен данок, со преодна стапка од 12% во 2007 година. Се изврши намалување на ДДВ за земјоделските производи, од 18% на 5%, а во втората половина на годината и на дополнителни производи, како лекови и медицински помагала, компјутери и компјутерска опрема, сончеви колектори и јавен превоз. И покрај значителните даночни реформи, даночните приходи забележаа раст поголем за 13% од планираното. Ваквото зголемување на даночните приходи се должи на повеќе фактори, меѓу кои најважни се: значително зголемениот економски раст, високиот раст на профитабилноста на фирмите во 2006 година (29,7%), административните подобрувања за плаќање даноци, намалување на сивата

<sup>78</sup> Завршна сметка на Буџетот на РМ за 2001 година, Службен весник на РМ бр.24/2003

<sup>79</sup> Завршна сметка на Буџетот на РМ за 2011 година, <http://www.finance.gov.mk>

економија, како и решителната борба на УЈП и Царинската управа за подобра наплата на даночните приходи.<sup>80</sup>

Приходите од персоналниот данок на доход во 2007 година изнесуваат 8.893 милиони денари (2,7% од БДП), што е за 5,7% повеќе од претходната година и покрај намалувањето и унифицирањето на стапката од 24%, 18% и 15% на 12%. Ваквата реформа придонесе за проширување на даночната основа, при што заедно со зајакнатата контрола на УЈП, се одрази на намалување на неформалната економија, подобра наплата на ПДД и даночните приходи општо. На зголемување на приходите од ПДД влијааа и позитивните економски движења, коишто беа проследени со зголемување на вработеноста, пораст на платите кај вработените.

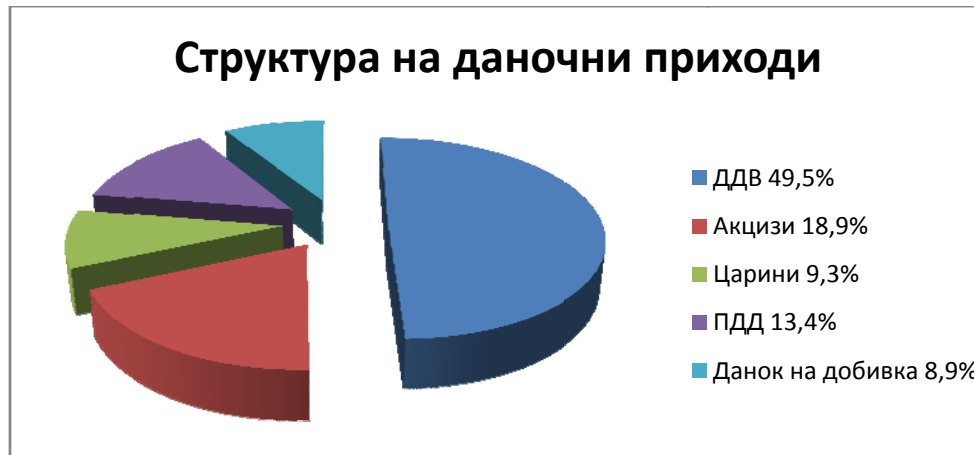
Остварените приходи од данок на добивка во 2007 година изнесуваат 5.898 милиони денари, кои се за 25,3% повисоки во однос на истите од 2006 година. Зголемувањето на овие приходи е резултат на нагорниот економски тренд, резултирајќи со пораст на профитабилноста на претпријатијата во 2006 година за 30%, врз основа на што е платен данокот на добивка за 2007 година. Покрај тоа, зајакнатиот капацитет на УЈП резултираше со 33,6% поголема фискализација во економијата и пореално прикажување на добивката од страна на претпријатијата. Повисоката фискализација и пониската стапка на данокот на профит, придонесоа за намалување на сивата економија и зголемување на приходите по основ на данок на добивка.

Приходите од ДДВ во 2007 година изнесуваа 32.962 милиони денари (9,9% од БДП), и во однос на претходната година забележаа пораст од 21% иако, како што истакнавме погоре, кај одредени производи во месец септември е намалена стапката на ДДВ од 18% на 5%. Ефектот од ова намалување повеќе ќе се одрази во наредниот период.

<sup>80</sup> Годишен извештај на Министерството за финансии за 2007 година, <http://www.finance.gov.mk>



**Графикон 8:** Структура на даночните приходи на РМ, по воведувањето на рамниот данок од 2007 година



Извор: Годишен извештај на Министерството за финансии за 2007 година, <http://www.finance.gov.mk>

Во 2008 година даночната стапка кај персоналниот данок на доход и данокот на добивка е намалена од 12% на 10%, при што ова намалување се одрази на приходите од овие даноци и резултираше со намалување на персоналниот данок на доход, а зголемување на приходите од данок на добивка. Приходите од персонален данок на доход изнесуваа 8.695 милиони денар, и беа намалени за 2,2%, а исто така ова е последица и од падот на берзанскиот индекс, поради што се намалени и приходите од капитални добивки и дивиденди. Во структурата на ПДД, вообичаено, најголем дел од приходите се остварени од данокот од плати и други лични примања од работен однос, и тоа 62,7%.

Остварените приходи од данок на добивка во 2008 година во износ од 8.580 милиони денари (2,2% од БДП), се повисоки за 2.682 милиони денари, или за 45,5% во однос на истите од 2007 година. Овие зголемувања се резултат на подобрите резултати во економијата, но и на пореалното прикажување на добивката од страна на претпријатијата, поради воведувањето на рамниот данок од 10%.

Кај ДДВ е забележано најголемо учество досега во структурата на вкупните даночни приходи (9,1% од БДП). Остварените приходи од ДДВ во

2008 година, во износ од 36.173 милиони денари, се повисоки за 9,7% во однос на 2007 година. Зголемената реализација на овој данок се должи пред сè на зголемената наплата на ДДВ при увоз на добра во земјата од 26%.

Како последица од намалувањето на стапките на ДДВ кај одредени производи во 2008 година и измени во законските регулативи кај данокот на добивка, во 2009 година вкупните даночни приходи се намалени за 7,7% во однос на 2008 година. Приходите од ДДВ забележаа пад од 2,8% , но сепак заедно со акцизите имаат доминантно учество во вкупните даночни приходи, и тоа ДДВ учествува со 50,2%, а акцизите 19,7%, при што од овие два данока се остварени приходи од 48.961 милиони денари, односно 70% или речиси  $\frac{3}{4}$  од вкупните даночни приходи (12,4% од БДП).

Приходите од данокот на добивка во однос на претходната година се намалени за 48,3%, што е резултат на измените во законската регулатива, според кои нераспределената добивка од 2009 година (до денес) е ослободена од плаќање данок на добивка, при што данок на добивка од 10% се плаќа на непризнаените расходи и помалку прикажани приходи на крајот на тековната година, искажани во завршната сметка на претпријатијата. Овие измени беа направени со цел зајакнување на стопанството и поддршка на претпријатијата во услови на рецесија, создавање поволна бизнис клима за привлекување странски инвестиции.

Од 2010 до 2012 година исто така, даночните приходи се однесуваат неурамнотежено. Во 2010 година вкупните даночни приходи се зголемени за 3,1%, во 2011 година за 7,2%, а во 2012 година е забележан пад во однос на 2011 година за 3,3%. На ваквото однесување на даночните приходи влијаат повеќе фактори коишто се веќе спомнати, а произлегуваат од промените во законските регулативи.

Еден од факторите што влијае на варијабилното однесување на даноците е и воведувањето на принципот на пресметка и исплата на бруто плата од 01.01.2009 година. Придонесите за социјално осигурување во овој период изнесуваа 28,4% во збирен износ, а од 01.01.2010 година тие изнесуваат 27,0%

(18% пензиско и инвалидско осигурување; 7,3% задолжително здравствено осигурување; 0,5% дополнително здравствено осигурување во случај на повреда на работа и професионално заболување и 1,4% задолжителен придонес за осигурување во случај на невработеност), што е за 1,4% помалку од претходната година. Овие измени беа направени со цел да се стимулираат претпријатијата кон економски раст, да се намали бројот на невработените, односно стапката на невработеност, која во 2005 година изнесува 37,3%, а денес таа е намалена на 28,8%<sup>81</sup>.

Со примената на Законот за регистрирање на готовинските плаќања<sup>82</sup>, се регистрира готовинскиот промет на стоки и услуги преку фискални каси, со што се врши уредување на пазарот во РМ, намалување на нелегалните парични текови во прометот на стоки и услуги, намалување на сивата економија и нелојална конкуренција, зголемување на фискалната дисциплина и обезбедување поефикасна контрола на даночните приходи. Ефектите од овој закон се видливи и се искажуваат преку зголемениот промет во трговијата на мало и зголемување на крајната потрошувачка во РМ. Процесот на спроведување на фискализацијата во наредниот период ќе биде насочен кон контроли на издавање фискални сметки и заострување на казнените одредби од страна на надлежните органи.

<sup>81</sup> Според податоци од Државен завод за статистика за вто риотквартал од 2013 година

<sup>82</sup> Сл. весник на Р Македонија” бр.31/ 01. 42/03; 47/03-исправка;40/04;70/06;126/06;88/08 одлуки на уставен суд У.бр.236/06; 49/07

## 5. ПРОЕКЦИЈА НА СРЕДНОРОЧНАТА ФИСКАЛНА РАМКА НА РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА

Проекцијата на јавните финансии за наредниот среднорочен период се заснова врз реалните остварувања во 2012 година и првата половина од 2013 година, проектираните макроекономски индикатори за наредниот период, постепеното излегување на ЕУ од рецесијата и остварување позитивни стапки на раст, како и ефектите од планираните структурните реформи и очекуваните приливи од СДИ.<sup>83</sup>

Проектираните приходи на консолидираниот владин буџет во наредниот тригодишен период бележат релативно намалување како учество во БДП, и тоа од 32,8% од БДП во 2013 година на 31,8% во 2016 година. Како резултат на континуитетот во спроведување дисциплинирана буџетска политика и зајакната консолидација на јавните трошења, вкупните расходи во периодот 2013-2016 година ќе остварат исто така намалување и тоа од 36,4% во 2013 на 34,4% во 2016 година.

Утврдените основни постулати на фискалната политика во наредниот период обезбедуваат постепено намалување на нивото на дефицитот и негово позиционирање на оптимално ниво од околу 2,6% од планираниот БДП во 2016 година.

Вкупните изворни приходи на Буџетот на РМ (централната власт) за периодот 2013-2016 година се планирани во висина од околу 30% од БДП, при што нивното учество во БДП по години се намалува во услови на непроменета даночна политика, односно одржување на ниските даночни стапки и ниско даночно оптоварување на стопанството. Притоа, во структурата на планираните приходи, даночните приходи учествуваат со околу 56%, приходите по основ на социјални придонеси со околу 28%, неданочни и капитални приходи со околу 12%, додека остатокот од приходите се очекува да се реализираат од ИПА фондовите и други донации. Во рамките на даночните

<sup>83</sup> Влада на РМ “Фискална стратегија на Република Македонија” 2014 – 2016, септември, 2013

приходи најзначаен износ на приходи ќе се остварува по основ на ДДВ, персонален данок на доход и акциза.

Проекциите на социјалните придонеси кои претставуваат изворни приходи на фондовите за пензиско, здравствено осигурување и вработување во наредниот среднорочен период се засноваат на очекуваните позитивни економски движења, коишто соодветно ќе се одразат на стапките на раст на вработеноста и плати. Неданочните приходи во наредниот среднорочен период учествуваат со околу 9% во вкупните приходи, а во нив најзначајно е учеството на приходите по основ на административни такси, концесии од минерални сировини и други неданочни приходи што ги остваруваат буџетските корисници на сопствените сметки.

Во проекцијата на приходите на Буџетот на Република Македонија во делот на странските донации во наредниот период се планирани донациите што буџетските корисници ќе ги реализираат за конкретни проекти, како и повлекувањата од предпристапните фондови на ЕУ.

Расходната страна на Буџетот на Република Македонија во наредниот среднорочен период е планирана во функција на целосна поддршка на заздравувањето на македонската економија преку зголемени инвестиции во инфраструктурни проекти, како и подобрување на економската положба на таргетирани групи население (пензионерите и корисниците на социјални надоместоци). Притоа ќе продолжи спроведувањето на дисциплинирана буџетска потрошувачка со нагласен акцент на рестриктивност и ригорозна контрола на помалку продуктивните трошоци, за сметка на зголемување на инвестиционите вложувања во капитални проекти. Просечното учество на расходите на Буџетот на Република Македонија во период 2013-2016 година изнесува околу 33,4% од БДП.

## 6. ПРЕПОРАКИ ЗА УНАПРЕДУВАЊЕ НА МАКЕДОНСКИОТ ДАНОЧЕН СИСТЕМ

Со помош на даноците и општо на целокупниот даночен систем, може да се влијае од повеќе аспекти на економската состојба во Република Македонија. Влијанието на даноците во современата економија е сестрано и значајно, без кое не може да се замисли функционирањето на ниту еден современ финансиски и стопански систем. Не постои ниту една активност или стопанска гранка врз којашто не дејствува државата со своите даночни приходи, било директно или индиректно. На тој начин можат да се следат ефектите на фискалната стратегија и даночната политика во едно стопанство.

Со помош на оданочувањето може да се влијае директно и индиректно врз националниот доход и економскиот развој на една држава<sup>84</sup>.

Директното влијание се остварува претежно преку директните даноци (зголемување или намалување на даноците), со кои непосредно се влијае врз расположливиот доход на носителот (сопственикот) на доходот. Со зголемувањето на даноците, посебно со прогресивниот систем на данок на доход, се намалува расположливиот доход на сопственикот на доходот. Но, доколку пониските доходовни групи се оданочат со повисоки даночни стапки, тогаш доаѓа до опаѓање на склоноста кон потрошувачка ( бидејќи оваа група има поголема склоност кон потрошувачката), што ќе доведе до опаѓање на потрошувачката и ново опаѓање на доходот. Затоа, политиката на зголемување на даночните стапки мора да ги има предвид овие директни и индиректни влијанија.

Од друга страна пак, секое зголемување на даноците влијае негативно врз доходот и економскиот раст и тоа води кон рецесија. Се смета дека со зголемувањето на даноците се влијае мултипликативно на националниот доход и вработеноста, дури и под претпоставка дека државата таквите примени средства преку јавните расходи повторно ќе ги потроши во стопанството.

<sup>84</sup>Komazec, Slobodan; Ristic, Zarko: **Menadzment monetarnih I javnih finansija**, Etnostil, Beograd, 2009, str.502

Врз основа на претходно изнесеното, можеме да заклучиме дека е неопходна една рамнотежа помеѓу даночните стапки, а со цел да се постигне праведно оданочување. Имено, тоа би можело да се постигне со намалување на даночната стапка на персоналниот данок на доход кај оние со пониски годишни приходи, а истовремено и пропорционално да се зголеми даночната стапка на персоналниот данок на доход за оние кои имаат повисоки годишни приходи (најбогатите).

Со промената на даноците (зголемување или намалување на даноците, воведување нови даноци, даночни ослободувања и сл.), значајно се влијае на формирањето и однесувањето на куповната моќ на граѓаните или расположливиот финансиски доход. Во тој случај, промена на даноците би настанала само во одредени ситуации, на пример, кога во фазата на просперитет има потреба со дополнително оданочување да се апсорбира и повлече од пазарот вишокот на побарувачка. Со дополнително оданочување би се овозможило да се воспостави економска рамнотежа преку стерилизација на вишокот куповна моќ. Спротивно од ова, во фаза на криза и рецесија, преку даночните ослободувања и намалување на даноците, потребно е да се ослободиме од вишокот на куповна моќ кај населението и стопанските субјекти, што ќе придонесе до зголемување на потрошувачката и вработеноста, односно излез од кризната фаза на циклусот.

Во борбата против депресијата и невработеноста даноците можат ефикасно да се користат за создавање потребни услови за зголемување на вработеноста. Ако се земе предвид фактот дека пониските доходовни групи, кои што се помногубројни, имаат склоност кон поголема потрошувачка, прераспределбата на доходот во корист на оваа категорија (преку ослободување од даноци, намалување на даноци и сл.) и дополнителното оданочување на повисоките доходовни групи (богатите), може да доведе до зголемување на вкупната побарувачка во стопанството. Поради тоа, обично во вакви ситуации, се зголемуваат даноците на доход на богатите слоеви, а се намалуваат индиректните даноци на основните производи за лична потрошувачка.

Даночната прогресија на доходот, која во развиените пазарни стопанства е доста применувана, овозможува опфаќање на доходот над одреден износ, со што превентивно се дејствува на поттикнување на потрошувачката. Со оданочувањето на повисоките доходовни групи, а ослободувањето на пониските, може да се стимулира потрошувачката, да се ограничува штедењето и стерилизира доходот, со што се спречува движењето на стопанството кон фаза на рецесија.

Според извештајот на Светската банка за наплата на даноците, Македонија е рангирана на четвртото ниво во светот според општата даночна стапка и според степенот на наплата на даноците. Ефективната даночна стапка во Македонија од 9,7% е четврта најниска во светот, а степенот на наплата на даноците е исто така меѓу најдобрите во светот. Ова се темели на посветеноста на Управата за јавни приходи и нивниот одговорен и професионален пристап кон даночните обврзници.

За подобрување или евентуално одржување на овие показатели, Управата за јавни приходи треба да биде насочена кон намалување на сивата економија, преку зголемување на бројот на регистрирани даночни обврзници. Во оваа насока таа треба да работи на развивање на методи за откривање на нерегистрирани даночни обврзници и нивно вклучување во редовните законски регулативи. За успешно остварување на оваа цел потребна е соработка и со другите инспекциски органи, преку зголемување на бројот на заеднички контроли, особено соработката со Државниот пазарен инспекторат, Министерството за внатрешни работи и други инспекциски органи, и воспоставување методи за утврдување на даночните обврски на таквите субјекти.

Сепак, главно и основно за воведување на една поголема даночна дисциплина во Република Македонија е зголемувањето на даночниот морал, односно јакнење на свеста на населението за придобивките од плаќање на обврските кон државата.



## ЗАКЛУЧОК

Даноците претставуваат принудно собирање средства од поединци, фирми и организации, од различни видови даночни обврзници, за финансирање на јавните добра и услуги. Тие се задолжителни и неповратни парични давања на физичките и на правните лица, без директна противуслуга, кои ги воведува државата заради задоволување на јавните добра, како и за постигнување одредени економски, социјални и други цели во општеството.

Оданочувањето е мошне сложен економски, финансиски и социјален проблем. Тоа се однесува на различни видови даноци кои се уредени со посебни закони, законски правила и прописи, со кои се утврдува нивната ефикасност, недвосмисленост и остварување без неправилности. Даноците имаат заеднички елементи, според кои може да се утврди одблиску карактерот на секој данок, а тие елементи се: даночен објект ( предмет на оданочување), даночен обврзник (даночен субјект), даночна основа и даночна стапка. Правото на наплата на даноци претставува срж на националниот суверенитет на секоја земја. Оданочувањето и фискалната политика често се користат со цел обликување и влијание врз основните економски варијабли, влијае на обликување на нивото и начинот на функционирање на пазарот на стоки и услуги.

Даночната политика го проучува создавањето и приспособувањето на даночниот систем кој е потребен за финансирање на избраното ниво на јавни расходи. Овој систем треба да биде праведен и ефикасен. Во идеална смисла, тој треба да го одржува буџетот во рамнотежа во текот на еден производствен циклус, што помалку да влијае врз деловните одлуки во приватниот сектор и да биде во одредена хармонија со основните меѓународни даночни стандарди. Во едно демократско општество, процесот на промена на даночната политика е многу бавен и тежок. Односно, даночните, заедно со буџетските промени се долготрајни и доста сложени.

Досега, и покрај големите напори, не е извршена целосна хармонизација на даночните системи на земјите - членки на Европската Унија. Кога зборуваме за хармонизација на даночните системи, таа може да биде целосна, под која се

подразбираат идентични даночни основи и стапки, и делумна хармонизација или апроксимација, којашто вклучува поставување минимални или максимални стапки, елиминирање на двојното оданочување и сл. Анализата на даночните системи на овие земји покажува дека не постојат земји меѓу кои нема разлики во структурата на даночните приходи, во кои постои еднаков број даночни олеснувања и ослободувања и во кои постојат еднаков број и висина на даночните стапки.

Во последните години реформите во даночните системи се состојат главно во поместување на тежиштето од директните даноци кон оданочување на потрошувачката, што главно се остварува преку проширување на даночната основа кај даноците на потрошувачка и стеснување на изземањата и ослободувањата од данокот.

Основата на хармонизацијата на индиректните даноци е поставена во членот 93 од Римскиот договор, во кој се вели дека Советот едногласно ќе донесува одлуки врз основа на предлозите на Европскиот парламент и Економско-социјалниот совет, ќе усвојува одредби за хармонизација на легислативата што се однесува на даноците на промет, акцизите и други форми на индиректно оданочување, во обем што е потребен за да се овозможи создавање и функционирање на внатрешниот пазар.

Хармонизацијата на регулативите и директивите од областа на индиректните даноци е неопходна од аспект на воспоставување единствен пазар, односно отстранување на бариерите за слободно движење на стоката, луѓето, услугите и капиталот.

Во Договорот за ЕУ не се споменуваат директните даноци, па затоа нивната хармонизација наидува на бројни препреки. Европската унија ретко се занимава со проучување на персоналниот данок на поединци, а кога тоа го прави, го прави од аспект на постигнување еднаквост во условите за работа кај сите земји - членки. Во областа на оданочување на добивката кај трговските друштва, ЕУ има две основни цели: да се спречи штетната даночна

конкуренција помеѓу државите - членки и овозможување слободно движење на капиталот.

Најголеми резултати во процесот на хармонизација се постигнати кај данокот на промет, кој процес се одвивал во две фази. Во првата фаза, којашто започнала во 1967 год., Советот на Европската заедница ја донел Првата директива (67/227/ЕЕЦ), во која е наведено дека основна цел на Договорот за формирање ЕЕЗ е формирање заеднички пазар, со вистинска конкуренција и карактеристики, исто како и на домашниот пазар. За да се постигне таа цел, потребно е земјите-членки претходно да ги прифатат законските регулативи од областа на данокот на промет, кои нема да ја нарушат конкуренцијата, ниту пак да го попречат слободното движење на стоката, луѓето, услугите и капиталот во границите на заедничкиот внатрешен пазар. Втората фаза од хармонизацијата на данокот на додадена вредност ги опфаќа мерките со кои се отстранува фискалната контрола на границите помеѓу земјите - членки. Со хармонизацијата на данокот на додадена вредност се поставени само маргините на најниската и највисоката даночна стапка што можат да ја користат земјите-членки, но не и унифицирани даночни стапки за сите земји-членки.

Акцизите се индиректни даноци кои се наплатуваат на одредени производи, како што се: алкохолните пијалаци, тутунските производи и енергетски производи (моторни горива, нафта, бензин, природен гас, јаглен и кокс). Основен документ со кој е извршена хармонизација на акцизите е Директивата 92/12/ЕЕЦ2 од 01.01.1993 година, позната како Хоризонтална директива, со кој е уредена сопственоста, движењето и контролата на алкохолните пијалаци, тутунските производи и минералните масла, односно нафтените деривати коишто се оданочуваат со акцизи.

Хармонизацијата на директните даноци главно се потпира на следниве основни цели: избегнување на даночната евазија и елиминација на двојното оданочување. Одреден степен на хармонизација на директните даноци е потребен за да се спречи нарушувањето на конкуренцијата, посебно кај донесувањето на инвестиционите одлуки. Данокот на добивка е различен во

земјите членки на ЕУ. Освен плаќањето на данокот на добивка, акционерските друштва или претпријатија исплаќаат дивиденда за своите акционери. Во некои држави дивидендата е ослободена од обврската за плаќање данок на добивка или пак постојат најразлични ослободувања за одредени износи. Од вакви причини, неопходна е хармонизација на данокот на добивка, со цел олеснување на работата во време на глобализација на пазарот и привлекување инвестиции.

Посериозни чекори за хармонизација на директните даноци се направени во 1990 година, кога е изработен извештај којшто има за цел да ја утврди постојаноста и јачината на врските помеѓу оданочувањата на претпријатијата во ЕУ и создавањето на заедничкиот пазар.

Приходите што се остваруваат од различни извори, како што се приходи од работен однос, од вршење некоја дејност (стопанска или нестопанска), приходи од капитал, приходи од имот, капитални добивки и други приходи, во земјите - членки на ЕУ се оданочуваат со персонален данок на доход. Како даночен обврзник се јавува поединецот, за доходот што го остварува индивидуално. Законодавството на ЕУ многу ретко се занимава со оданочувањето на физичките лица, што е и причина за најмал степен на хармонизација на персоналниот данок од доход.

Даночните реформи кои настанаа во развиените земји беа последица на присуството на даночна евазија во големи размери, примената на високи маргинални даночни стапки, порастот на јавните расходи, буџетскиот дефицит и јавниот долг, глобализацијата и подвижноста на капиталот, избегнување на фискалните дисторзии и др.

По осамостојувањето на Македонија, определбата за градење економија со пазарни принципи, бараше да се направат големи реформи во даночниот систем, со што ќе се создаде даночен систем што ќе биде поефикасен, рационален и компатибилен со даночните системи на земјите со пазарна економија, а посебно со земјите - членки на Европската Унија. Врз основа на таквата определба, уште во почетокот на 1992 година беше изградена „Концепцијата за нов даночен систем на Република Македонија“. Со

концепцијата за нов даночен систем се предлагаа решенија во однос на даночната структура и уредување на главните видови даноци коишто се зацноваа на моделите на даночни системи кои постојат во развиените европски земји. Со понудените предлози беше опфатена и фискалната политика во Македонија и објективните можности за успешна примена на новиот даночен систем.

Најголемите реформи што беа направени во Република Македонија со новиот даночен систем од 1994 година, всушност беа реформите кои се однесуваа на оданочувањето на потрошувачката. Од 1 април 2000 година почна да се применува данокот на додадена вредност (ДДВ). Оданочувањето на прометот на алкохолните пијалаци, нафтените деривати и тутунските производи се врши со акцизи, кои се уредени според европските стандарди.

Со воведувањето на овие реформи кај индиректните даноци, даночниот систем на Република Македонија во делот на оданочувањето на прометот станува компатибилен со даночните системи на сите земји - членки на Европската Унија.

Оданочувањето на потрошувачката кај нас е регулирано со Закон за данокот на додадена вредност, со којшто наедно и се воведува данокот на додадена вредност и се уредува неговото пресметување и плаќање, и Законот за акцизите, со кој се воведува плаќање акцизи за прометот на производите што се определени со овој закон (минерални масла, алкохол и алкохолни пијалаци, тутунски добра и патнички автомобили).

Главните реформи коишто се направени во однос на директните даноци, како што споменавме, се однесуваат на замена на цедуларниот систем на даноци ( кој беше составен од седум различни видови даноци на приход) со два нови вида даноци, т.е. данокот на добивка и персоналниот данок на доход.

Директните даноци се даноци со кои се оданочува приходот од плата, рента, дивиденди или од камата. Нив не ги плаќаат само физичките лица, туку и правните лица, во вид на данок на добивка.

Данокот на добивка во македонскиот даночен систем е уреден со Законот за данок на добивка, кој се применува од 1 јануари 1994 година, а персоналниот данок на доход со Законот за персонален данок на доход, кој исто така се применува од 1 јануари 1994 година.

Кај овие даноци се направени одредени измени, кои се однесуваат на измени во даночните основи, како и измени кај даночните стапки. Една од најголемите измени во овој контекст е воведувањето на рамниот данок. Како предуслов за економски напредок, зголемување на инвестициите и намалување на невработеноста во државата, рамниот данок истовремено е воведен и кај данокот на добивка, со што е извршено намалување на постојната даночната стапка од 15% со даночна стапка од 12% во 2007 година и стапка од 10%, која важи од 01.01.2008 година.

Данокот на добивка претставува данок што го плаќаат правните лица – резиденти или нерезиденти, за добивката што ја остваруваат од вршење дејност на територијата на Република Македонија. Основа за пресметување на данокот за соодветниот даночен период претставува износот на непризнаените расходи и помалку искажаните приходи кај правните субјекти и поврзаните субјекти. Сметководствената бруто добивка која е намалена за данокот на непризнаените расходи и помалку искажани приходи, подлежи на оданочување само во случај на нејзина распределба во вид на исплати за дивиденди и други исплати од добивката. Споредено со даночните стапки на данокот на добивка кај земјите - членки на ЕУ, се забележува дека Република Македонија има најниска стапка на данок кај данокот на добивка, заедно со Бугарија и Кипар, кои исто така имаат стапка од 10%. За разлика од нив, просечната стапка на данокот на добивка на ЕУ-27 во 2012 година изнесуваше 23%, што е многу повеќе од стапката во нашата земја.

Персоналниот данок на доход во даночниот систем на Македонија претставува тип на синтетички данок, каков што е застапен во современите даночни системи. Со овој данок се врши оданочување на доходот, односно на вкупната даночна сила на обврзникот, изразена во збирот на сите нето-приходи

што ги остварува од различни извори (од работен однос, од имот и т.н.), со примена на пропорционална даночна стапка од 10%.

Доходот што подлежи на оданочување го сочинуваат следниве видови приходи остварени во земјата и во странство: лични примања; приходи од самостојна дејност; приходи од имот и имотни права; приходи од авторски права и права од индустриска сопственост; приходи од капитал; капитални добивки; добивки од игри на среќа и други наградни игри; и други приходи.

Генерално гледано, од воведувањето на реформите во даночниот систем на Република Македонија, даночните приходи анализирани од аспект на вкупното учество во буџетските приходи, од година во година бележат постојан раст. Тоа се должи на интензивната динамика на економската активност што се рефлектира со пораст на БДП, зголемување на опфатот и респонзивноста на даночните обврзници и намалување на даночната евазија.

Со помош на даноците, и општо на целокупниот даночен систем, може да се влијае од повеќе аспекти на економската состојба во Република Македонија. Влијанието на даноците во современата економија е сестрано и значајно, и без него не може да се замисли функционирањето на ниту еден современ финансиски и стопански систем. Не постои ниту една активност или стопанска гранка врз којашто не дејствува државата со своите даночни приходи, било директно или индиректно. На тој начин можат да се следат ефектите на фискалната стратегија и даночната политика во едно стопанство.

За подобрување или евентуално одржување на овие ефекти, Управата за јавни приходи треба да биде насочена кон намалување на сивата економија, преку зголемување бројот на регистрирани даночни обврзници. Во оваа насока таа треба да работи на развивање методи за откривање на нерегистрирани даночни обврзници и нивно вклучување во редовните законски регулативи. Во иднина, за воведување на една поголема даночна дисциплина во Република Македонија, потребно е зголемување на даночниот морал, односно јакнење на свеста на населението за придобивките од плаќање на обврските кон државата.

## Преглед на литературата (REFERENCES)

1. Andrei Greci-Flat Tax-the British Case-Adam Smit Institut-London 2004
2. Bogoev Ksente Fiskalna politika,Ekonovski fakultet Skopje 1964
3. Barry, F.: Fiscal Policy in EMU, U E. Pentecost & van Poeck, A. (ed.), *European Monetary Integration*,Aldershot: Edvard Elgar, 2001
4. Vinko Kandzija,Evropska fiskalna politika I budzet na EU,Ekonovski fakultet,Rijeka,2010
5. Willem Molle,Ekonomija na evropska integracija,cetvrto izdanie
6. Gerken L.; Markt, J. i Schick., G.: Double Income Taxation as a Reponse to tax Competition in the EU, Intereconomics, part Taxation, 2001;
7. Gorčić, J.; Anđelković, M.: Javne finansije, finansijsko pravo i ekonomija javnog sektora, Proinkom, Beograd, 2005;
8. Gordana Ilic-Popov,Poreska politika EU,Centar za antikriznu akciju,Beograd,2001
- 9.Димитар Тодевски, Карактеристики на јавните финансии на Македонија,Еуромак компани , Скопје , 2006
- 10.European Tax Handbook,IBFD,Amsterdam,
- 11.EU Taxation, (2005b), Common system of taxation:mergers, divisions andcontributions of assets [<http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/l26039.htm>];
12. EU Taxation, (2005c), Common system of taxation:interest and royaltypayments made between associated companies [<http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/l31039.htm>];
- 13.Eijffinger, S.C.W& de Haan. J. European Monetary and Fiscal Policy, Oxford University Press, Oxford, 2000
- 14.Живко Атанасовски, Даночен систем и даночна хармонизација во ЕУ, Економски факултет Гоце Делчев, Штип
- 15.Живко Атанасовски, Јавни Финансии, Економски факултет,Скопје, 2004
- 16.Закон за данок на добивка „Службен весник на Република Македонија“ бр.80/93; 33/95; 43/95.....47/2011



- 17.Закон за данок на додадена вредност-„Службен весник на Република Македонија“ бр.44/99; 59/99; 86/99.....24/2011
- 18.Закон за персонален данок на доход-„Службен весник на Република Македонија“ бр.80/93; 3/94; 70/94.....171/2010
- 19.Закон за даночна постапка: Службен весник на РМ бр.13/2006
- 20.Јован Пејковски,Европски монетарен систем и монетарна политика, Универзитет Гоце Делчев Штип,Економски факултет-Штип
- 21.Kristijan,Ristic, /Zarko Ristic, Javne Finansije EU,Beograd 2012
- 22.Komazec Slobodan, Ristic Zarko:Menadzment monetarnih I javnih finansija, 2009, str.464
- 23.Komazec Slobodan : Monetarne I javne finansije, 2006,
- 24.Komazec, Slobodan; Ristic, Zarko: Menadzment monetarnih I javnih finansija, Etnostil, Beograd, 2009.
25. Mitchell, Daniel J: Lowering Marginal Tax Rates: The Key to Pro-Growth Tax Relief, Heritage Foundation Backgrounder br. 1443, 22. maj 2001;
26. Mihaljek, D.: Theory and Practice of Confederate Finances, P.B. Sørensen (ed.), Public Finance in a Changing World. Palgrave Macmillan, 1998;
- 27.Mato Grgic,Vlatka Bilas,Hrvoje Simovic,Finansijska liberalizacija,monetarna I fiskalna politika Ekonomske Unije,Ekonomski fakultet,Zagreb,2006
- 28.Musgrave,R; Musgrave, Public Finance in Theory and Practice, Mc Graw-Hill, New York,1989
- 29.Miroslav N.Jovanovic ,Evropska Ekonomska integracija,Ekonomski fakultet, Beograd
30. Mitchell, Daniel J: Lowering Marginal Tax Rates: The Key to Pro-Growth Tax Relief, Heritage Foundation backgrounder br.1443, 2001
- 31.Мессере,Кен:Tax policy in OECD Countries, IBFD,Publications,Amsterdam,1993
32. Mathijsen, P.: A Guide to European Union Law, Sweet & Maxwell, London,1995;
33. Messere, K.Tax policy in OECD Countries, IBFD Publications, Amsterdam,1993;
34. Messere, K.C.: Model Tax Convention on Income and Capital, European Taxation, IBFD, Amsdrerdam, 1993;
35. Marina Kesner -Shkreb,Danocna harmonizacija, Beograd,2001

36. Patterson, Ben and Serano, M. Alicia: Tax coordination in the European Union, Working paper, European Parliament, Directorate-General for Research, Luxemburg, 2000
37. Popovic, Dejan: Nauka o porezima I poresko pravo, Savremena administracija, Beograd, 1997
38. Prokopijevic, Miroslav: Evropska Unija, Poreska harmonizacija,
39. Ristic, Kristijan; Ristic, Zarko: Javne finansije EU-poreska I budzetska politika, Beograd, 2012
40. Raicevic Bozidar: Danok na dodadena vrednost-teoretski I prakticni aspekti, Ekonomska analiza br. 160 Januari 2004-Mart 2004
41. Раичевиќ, Божидар; Ненадиќ, Јелена: Пореска конкуренција, општи осврт, Економик Анналс, Београд 2004, стр.47
42. Stojanovic A, Poreski sistemi zemalja u tranziciji, Revicon, Sarajevo, 2007
43. Stakic Budimir; Barac Slobodan, Javne finansije, Univerzitet Singidunum, Beograd 2008
44. Трајковски Бранко, Финансиски систем, Економски факултет, Прилеп, 1996
45. Taking Profits in a Global Economy, OECD, Paris, 1991
46. Taxation Trends in the European Union, European Union, Luxembourg, 2007.
47. Tadin. H , Porezna konkurencija ili harmonizacija poreza drzava clanica Evropske Unije, Ekonomija 16, Zagreb 2009
48. Hitiris, Theo: European Union Economics, Pearson Education limited, England, 2003
49. Helena Blazic, Usporedni porezni sustavi-oporezivanje dohotka I dobiti, Ekonomski fakultet, Rieka 2006
50. Harvey S. Rosen, Ted Gayer, Javni finansii,
51. Хрвоје Шимовиќ, Хармонизација изравних пореза у Европској Унији, Рачуноводство и финансије 2, Загреб, 2006,
52. Hrvoje Simovic, Fiskalna politika u Europskoj Uniji I Pakt o stabilnosti I rastu, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 3, 2005

Internet references:

1. [www.europa.eu.int](http://www.europa.eu.int)
2. European Commission <http://ec.europa.eu/taxation-customs>
3. [www.worldwide-tax.com/erostat.eu](http://www.worldwide-tax.com/erostat.eu)
4. [www.ujp.gov.mk](http://www.ujp.gov.mk)
5. [en.wikipedia.org/taxation\\_customs/taxation/gen.../tax.../index\\_en.htm](http://en.wikipedia.org/taxation_customs/taxation/gen.../tax.../index_en.htm)
6. [ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/gen.../tax.../index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen.../tax.../index_en.htm)
7. <http://cfcd.finance.gov.mk>

**Јасминка Стојанова**

**РЕФОРМИТЕ ВО ДАНОЧНИОТ СИСТЕМ НА РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА-  
ИМПЕРАТИВ ЗА ПРОЦЕСОТ НА ЕВРОПСКАТА ИНТЕГРАЦИЈА**

**Универзитет „Гоце Делчев“ – Штип**