

Универзитет „Гоце Делчев“ - Штип, Правен факултет
Штип, Република Македонија



ПЕТТА МЕЃУНАРОДНА НАУЧНА КОНФЕРЕНЦИЈА



**ОПШТЕСТВЕНИТЕ ПРОМЕНИ ВО
ГЛОБАЛНИОТ СВЕТ**

ЗБОРНИК НА ТРУДОВИ

Штип, 2018

Печати / Print2-ри Август-Штип/2- riAvgust- Shtip

Уредник: Марија Амповска, Кристина Мишева, Елена Максимова

CIP - Каталогизација во публикација

Национална и универзитетска библиотека "Св. Климент Охридски", Скопје

316.42(100)(062)

INTERNATIONAL scientific conference Social change in the global worl (5
; 2018 ; Штип)

Општествените промени во глобалниот свет : зборник на трудови /
Петта меѓународна научна конференција = Social change in the global
world : proceedings / Fifth international scientific conference =
Социальные изменения в глобальном мире : сборник материалов / Пятый
международная научная конференция. - Штип : Универзитет "Гоце Делчев" -
Штип, Правен факултет ; Shtip : Goce Delcev University, Faculty of law,
2018

Начин на пристап (URL): <http://js.ugd.edu.mk/index.php/scgw>. - Текст во
PDF формат, содржи 1047 стр. - Наслов преземен од екранот. - Опис на
изворот на ден 29.08.2018. - Трудови на повеќе јазици. - Фусноти кон
текстот. - Библиографија кон трудовите

ISBN 978-608-244-548-9

а) Општествени промени - Свет - Собири

COBISS.MK-ID 108125706

GoceDelcev University in Shtip, Faculty of Law
Shtip, Republic of Macedonia



FIFTH INTERNATIONAL SCIENTIFIC CONFERENCE



PROCEEDINGS

Shtip, 2018

Университетим. Гоце Делчева, Юридически факултет
Штип, Република Македонија



ПЯТЫЙ МЕЖДУНАРОДНАЯ НАУЧНАЯ КОНФЕРЕНЦИЯ



**СОЦИАЛЬНЫЕ ИЗМЕНЕНИЯ В
ГЛОБАЛЬНОМ МИРЕ**

СБОРНИК МАТЕРИАЛОВ

Штип, 2018

Организациски комитет / Organizational Committee/ Организационный комитет конференции

Kristina Misheva PhD, Faculty of Law, Goce Delcev University in Shtip, Macedonia, kristina.miseva@ugd.edu.mk
Marija Ampovska PhD, Faculty of Law, Goce Delcev University in Shtip, Macedonia, marija.radevska@ugd.edu.mk
Elena Maksimova, LL.M, Faculty of Law, Goce Delcev University in Shtip, Macedonia, elena.ivanova@ugd.edu.mk
Strasko Stojanovski, PhD, Faculty of Law, Goce Delcev University in Shtip, Macedonia, strasko.stojanovski@ugd.edu.mk

Програмски комитет / Program Committee/ Программный комитет конференции

Agim Nuhiu PhD, Faculty of Law, State University of Tetovo, Macedonia, agim.nuhiu@unite.edu.mk
Alenka Verbole PhD, currently- OSCE Mission in Tirana, University of Ljubljana, Slovenia, alenka.verbole@osce.org
Ana Nikodinovska Krstevska PhD, Faculty of Law, Goce Delcev University in Shtip, Macedonia, ana.nikodinovska@ugd.edu.mk
Anastasia Bermúdez Torres PhD, Faculty of Law, Political Science and Criminology, University of Liege, Belgium, abermudez@ulg.ac.be
Andon Majhosev PhD, Faculty of Law, Goce Delcev University in Shtip, Macedonia, andon.majhosev@ugd.edu.mk
Belul Beqaj PhD, University of Business and Technology, Department of Political Science, Prishtina, Kosovo, belul.beqaj@gmail.com
Borka Tushevska PhD, Faculty of Law, Goce Delcev University in Shtip, Macedonia, borka.tusevska@ugd.edu.mk
Elena Ivanovna Nosreva PhD, Faculty of Law, Voronezh State University, Russia, elena@nosyreva.vrn.ru
Gabriela Belova PhD, Faculty of Law, University “Neofit Rilski”, Blagoevgrad, Bulgaria, gbelova@hotmail.com
Gemma Andreone PhD, Institute for International Legal Studies of the Italian National Research Council (ISGI - CNR), Italy, gemma.andreone@gmail.com
Ice Ilijevski, PhD, Faculty of security – Skopje, University St. Kliment Ohridski – Bitola, iilijevski@fb.uklo.edu.mk
Igor Kambovski PhD, Faculty of Law, Goce Delchev University in Shtip, Macedonia, igor.kambovski@ugd.edu.mk
Ivana Bajakić PhD, Department of Economic Sciences, Faculty of Law, Zagreb, Croatia, ivana.bajacic@pravo.hr
Jadranka Denkova PhD, Faculty of Law, Goce Delcev University in Shtip, Macedonia, jadranka.denkova@ugd.edu.mk
James C. Helfrich PhD, Global Scholars, Liberty University, Colorado, USA, jchelfrich@aol.com
Jovan Ananiev PhD, Faculty of Law, University “Goce Delcev”- Shtip, Macedonia, jovan.ananiev@ugd.edu.mk
Jovan Zafirovski, PhD, Faculty of Law, St Cyril and Methodius University in Skopje, j.zafirovski@pf.ukim.edu.mk

Kristina Misheva PhD, Faculty of Law, Goce Delcev University in Shtip, Macedonia, kristina.miseva@ugd.edu.mk

Kristine Whitable PhD, Faculty of Law, Goce Delcev University in Shtip, Macedonia, kristine.whitable@ugd.edu.mk

Maciej Czerwinski PhD, Institute of Slavic Philology, Jagiellonian University, Krakow, Poland, maciej.czerwinski@uj.edu.pl

Marija Ignjatovic PhD, Faculty of Law, University of Nis, Serbia, marija@prafak.prafak.ni.ac.rs

Migena Leskoviku Prof. Dr, University of Tirana, Albania, migena.leskoviku@gmail.com

Naser Ademi PhD, Faculty of Law, State University of Tetovo, Macedonia, dr.naserademi@gmail.com

Natalia Vladimirovna Butusova PhD, Faculty of Law, Voronezh State University, Russia, butusova@law.vsu.ru

Nikolai Baranov PhD, Baltic state technical university Voennmeh, At. Petersburg State University, St. Petersburg, Russia, nicbar@mail.ru

Nives Mazur Kumrić PhD, Faculty of Law, Political Science and Criminology, University of Liège, Belgium, nives.mazurkumric@ulg.ac.be

Novak Krstić, PhD, Faculty of Law, University of Niš, novak@praf.ni.ac.rs

Olga Koshevaliska PhD, University "Goce Delcev"- Shtip, Faculty of Law, Macedonia, olga.kosevaliska@ugd.edu.mk

Ruzica Simic Banovic, PhD, Assistant Professor, Faculty of Law, University of Zagreb, Croatia, ruzica.simic@pravo.hr

Silviu G. Totelecan PhD, Cluj-Napoca Branch of Romanian Academy, Socio-Human Research Department of "G. Baritiu" History Institute, Romania, silviu.totelecan@g.ail.com

Slavejko Sasajkovski PhD, Institute for Sociological, Political and Legal Research, University "St. Cyril and Methodius", Skopje, Macedonia, bilbilef@isppi.ukim.edu.mk

Strahinja Miljkovića PhD, Faculty of Law, Mitrovica, strahinja.miljkovic@pr.ac.rs

Strashko Stojanovski PhD, Faculty of Law, Goce Delcev University in Shtip, Macedonia, strasko.stojanovski@ugd.edu.mk

Suzana Dzamtoska Zdravkovska PhD, American University of Ras Al Khaimah, Ras Al Khaimah, UAE, suzana.zdravkovska@aurak.ac.ae

Tamara Perisin, MJur (Oxon) PhD, Department of European Public Law - Jean Monnet, University of Zagreb - Faculty of Law, Croatia, tamara.perisin@pravo.hr

Tunjica Petrašević PhD, Faculty of Law, University of Osijek, Croatia, tpetrase@pravos.hr

Wouter Van Dooren PhD, Public Administration and Management, University of Antwerp, Belgium, wouter.vandooren@uantwerpen.be

Yuriy Nikolaevich Starilov PhD, Faculty of Law, Voronezh State University, Russia, juristar@vmail.ru

Zeynep Ece Unsal, PhD, Istanbul Gelisim University, Faculty of Economics Administrative and Social Sciences - Department of Political Science and International Relations, zeunsal@gelisim.edu.tr

Кристина Мишева, Доцент
Правен факултет, Универзитет Гоце Делчев –Штип
kristina.miseva@ugd.edu.mk

УДК.336.623(497.7)
336.623(497.11)
Original research paper

Сузана Димич, Доцент
Правен факултет, Универзитет во Приштина со седиште во Косовска
Митровица, Србија
suzana.dimic@pr.ac.rs

АПОРИИ ЗА ОДАНОЧУВАЊЕТО НА ЦРКВИТЕ И ЦРКОВНИТЕ ДАНОЦИ – ПРИМЕРИ ВО Р. МАКЕДОНИЈА И Р. СРБИЈА

Апстракт

Црквите и останатите верски заедници од памтивек биле изземени од даночна јурисдикција на државата. Додека некои даваат оправдувања дека црквите треба да бидат даночно ослободени со цел да се задржи и заштити верската слобода, други мислења се дека црквите треба да бидат оданочени бидејќи даваат услуги и остваруваат приход, а трети дека физичките и правни лица треба да плаќаат црковен данок. Дали црквите и верските заедници, нивните објекти и услуги се јавно добро односно јавни услуги и се од јавен интерес? Или тоа се општествени принципи и активности кои се премногу важни и вредни за да било кој субјект се меша во нивниот идентитет и самостојност. Дали тоа се субјекти со право изземени од фискалниот систем на државата или се нејзини „миленици“? Дали црковните лица треба да бидат даночни обврзници како и секој граѓанин? Дали тие ужуваат само права од државата или за нив постојат и одредени обврски? И покрај сензитивноста на оваа тема авторите ќе се обидат да дадат одговор на дел од многубројните дилеми, согледано преку историски и компаративни методи и согласно современите практиките во македонскиот и српскиот правен поредок.

Клучни зборови : оданочување, цркви, држава, услуги

Kristina Miševa, PhD, Assistant Professor

Faculty of Law, Goce Delcev University in Stip

kristina.miseva@ugd.edu.mk

Suzana Dimic, PhD, Assistant Professor

Faculty of Law, University of Priština, Kosovska Mitrovica, Serbia

suzana.dimic@pr.ac.rs

**APORIES OF THE CHURCH TAXATION AND THE CHURCH TAXES –
ANALYZES IN MACEDONIA AND SERBIA**

Abstract

Since “ever” the churches have been tax exempt organizations. There are many apories related to this sensitive topic. Some of them are favoring that this organization should be exempt because in that way protects the religious freedom, on the other hand others are against this privilege of this organizations. Thought the comparative analyze at the Macedonia and the Serbian legal order, the authors will try to give some of the answers in the context: Do the churches need to be tax exempt? Why this organizations have “golden standard”. Should the preachers and the clerics be taxpayers? Do they enjoy only rights or they have some civil obligations as every citizen.

Keywords: *taxation, churches, state, services, church tax*

1. Вовед

Историски гледано, од робовладетелското општество па до денес, праксата континуирано покажува дека луѓето/даночните обврзници се стремат да плаќаат помалку данок, а некои дури и да не платат воопшто. Така и во времето на римската држава е присутна даночната дефраудација, што од една страна ја влошувало состојбата на државната каса, а од друга, тоа пак ја отежнувало економската положба на населението.¹

Даночните обврски отсекогаш го теретеле третиот сталеж (граѓаните). Имено во феудализмот, по мислење на владетелите, улогата на сталежите во државата биле различни, така што племството ја брани државата со меч, свештениците со

¹ Мангова Поњавиќ, К.: Јавните финансии и римската држава, Зборник во чест на Иво Пухан, Правен факултет – Скопје, 1996, стр. 197

молитва, а третиот сталеж со целокупниот свој имот.² Доминацијата на црквата одела до таму што се заканувала со екскомуникација на секој владетел што ќе реши да наметне даночна обврска на свештениците или ќе се обиде го одземе „имунитетот“ за плаќање на даноците.³ Кога кардиналот Richelieu побарал од црквата да плаќа данок, надбискупот од Сенса (еден од највисоките црковни (католички) претставници во тој период) му одговорил дека свештенството и племството се изземени од плаќање на даноци од памтивек. Имено, уште со Јустинијановиот кодекс (Codex Justinianus) на црквата и свештениците им е забрането да плаќаат камати, царини или било какви годишни ренти.

Ниту развојот на индустријата, трговијата, прометот на стоки и услуги (кои диктираат брзо темпо на воведување нови даноци, особено директни даноци), не ја изместија позиционираноста на црквата и верските заедници према државата. Имено, најголем број од модерните демократски држави дотолку повеќе ги маргинализираа овие субјекти во однос на нивните „обврски“ према државата без никаков увид во нивниот годишен приход. Имено, модерните демократски држави спроведувајќи ја својата даночна политика во насока на перфектно оданочување⁴ т.е. „оптимално оданочување“, продолжија да го остваруваат својот фискален суверенитет без да навлегуваат во црковните односно религиските активности преку кои овие субјекти остваруваат највеќе приходи.

Меѓутоа, и покрај овој генерална и општо прифатена пракса во најголем број држави, сепак некои држави (Италија, Шпанија, Швајцарија)⁵ преку својата даночна политика, го користат своето ексклузивно право (*jus imperium*) на своите даночни обврзници да им наметне фискални обврски во вид на т.н. црковен данок. На овој начин Католичката црква во Циришкиот кантон е подведена под јавното право. Црковните даноци во Швајцарија се разликуваат од кантон до кантон. Имено, даночни обврзници може да бидат и физичките лица и/или правните лица. Па оттука, можеме да разликуваме црковни даноци на остварени лични приходи (Church tax at personal income) или на добивка

² Mann, F.K.: Steuerpolitische Ideale, str.67, prevzemeno od Financijsko pravo I finansicijska znanost, Narodne novine, Zagreb, 2008, str.58

³ Ibidem

⁴ Ова е термин кој го користат еминентни теоретичари (Richard Musgrave, Alan J. Auerbach, James R. Hines etc.). За ова види повеќе во Public finance and public policy in the new century, MIT press Cambridge, London, 2003

⁵ Во 20 кантони во Швајцарија се плаќа данок на црквата од данокот на приход и од данокот на добивка, со тоа што даночните стапки се разликуваат од кантон до кантон. Собраните пари, пропорционално се распоредуваат согласно бројот на регистрираните членови во црквата на кантонот. Види повеќе на <https://www.swissinfo.ch/eng/empty-coffers-church-tax-issue-divides-swiss-catholics/36453132>. Последен пат пристапено на 15.07.2018

(Church tax on companies /legal persons), и покрај тоа што во неколку кантони се јавува отпор од страна на правните лица за плаќање на овој данок, со аргументирање во насока на тоа дек, правните лица/компаниите треба да бидат ослободени од плаќање даноци за црковни цели, бидејќи тие многу често не се членови на црквата, како што е случај со физичките лица⁶. Сепак, влијанието на црквата и овде не изостанува и плаќањето на црковните даноци го оправдуваат на основ на тоа дека доброволните донации кои црквите ги добиваат не се доволни за нивно опстојување.⁷ Швајцарија им дава право на регистрираните цркви (Католичките и Протестантските)⁸ да располагаат со својот приход по одобрување на финансискиот извештај од посебно избран орган, составен од членови на административно тело од кантонот и црковно тело. На тој начин прибирањето на средствата и нивната распределба е под контрола на еден заеднички орган со различен состав.

Сепак акцентот на овој труд ќе биде даден на постоечките дилеми за црквите и религиозните заедници кои остваруваат приходи од нивните верници на доброволна основа, следејќи ги тековите во Македонија и Србија.

Современата држава не може да се замисли без почитување на еден од најважните принципи на демократијата- еднаквост на граѓаните пред законот. Во доменот на оданочувањето, она се обезбедува преку општоста на оданочувањето, што претпоставува дека сите лица мораат да плаќаат данок во границите на својата даночна обврска.⁹ Оправданоста за општост на даноците произлегува од природата и карактерот на јавните услуги кои се нудат на заедничка и неделива основа за сите.¹⁰ Државата обезбедува различни видови јавни добра. Од типот на одбрана и јавен ред и мир, кои се исклучиво во надлежност на државата, до оние кои можат да се обезбедат и во приватниот сектор. Финансиската доктрина разликува јавни од приватни добра на основ на конкуренција на потрошувачката и можност за исклучување (принцип на изземање). Кај јавните добра не постои конкуренција во потрошувачката, што значи дека нивното користење од страна на едно лице не ги спречува останатите лица да ги користат. Исто така, кај јавните добра не постои можност за

⁶ Физичките лица кои се изјасниле дека не припаѓаат на ниту една религија немаат обврска да плаќаат данок за црква.

⁷ <https://www.cath-winterthur.ch/church-tax>

⁸ Авторите забележаа дека останати религиски заедници/ субјекти не се споменуваат, па се претпоставува дека ваквата поволност е дадена само на овие две религиски заедници /организации.

⁹ Деталније о еднакости граѓана у пореском праву: Поповић, Д., Илић-Попов, Г., *Једнакост граѓана у пореском праву*, Годишњак Правног факултета у Бањој Луци (139-158), 2011, стр.141.

¹⁰ Анђелковић, М., *Јавне финансије и финансијско право*, Правни факултет Ниш, 2018, стр.121.

исклучување од користење на доброто, бидејќи се бесплатни и достапни за сите. Обезбедувањето на јавните добра не се заснова на пазарните принципи. Поради нивната природа (кај нив преовладуваат принципите општост, јавност, постигнување општо корисни цели и задоволување на ја јавниот интерес), пазарот не може да обезбеди нивна рационална понуда, затоа нивното обезбедување го презема државата. Поради тоа што не постои можност за негово исклучување од користење, се јавува ситуација на бесплатни корисници (*free – riders*). Имајќи во превид дека ова се бесплатни добра и достапни за сите под еднакви услови, поединци можат да уживаат во користа од пружањето на јавните услуги без давање на никаков надомест за тоа. Тие немаат поттик да ги плаќаат доброволно, па затоа мораат да бидат принудени да ги финансираат преку даноците.¹¹ Покрај овие добра кои ги имаат и двете основни карактеристики: неконкурентност на потрошувачката и неможност за исклучување, поради што се чисти јавни добра, постојат и други видови на јавни добра (на пр. полу јавни добра). Тука спаѓа образованието, здравството, сообраќај и др., кои можат да бидат пружени и од приватниот сектор, но поради општиот интерес за нивното обезбедување ги презема државата.

2. Апории за оданочувањето –општо

Од сите субјекти кои се под даночна јурисдикција на државата, со сигурност може да се каже дека оданочувањето на црквите е едно од најконтроверзните прашања. Према принципот општост при плаќање на даноците во денешните современи демократии, сите физички и правни лица се должни да плаќаат данок. Меѓутоа, традиционално, црквите и верските заедници се исклучени од даночните обврски. Во суштина, се работи за неколку видови на даноци, каде во улога на даночни обврзници можат да се најдат, а тоа се: данок на добивка, данок на промет (т.е данок на додадена вредност- ДДВ) и данок на имот. Иако црквите се појавуваат како непрофитни организации, истите многу често остваруваат приходи од продажба на производи и пружање на услуги. Поборниците за оданочување на црквите со данок на добивка, ова го истакнуваат како главен аргумент за постоење на даночна обврска како и кај останатите правни лица. Исто така, прометот на добра и услуги би можел да биде повод за оданочување на данокот на промет (односно ДДВ-то). И за крај, најверојатно како најсензибилно прашање, би било оданочувањето на имотот кој е во сопственост/ владение на црквите.¹²

¹¹ Stiglitz, J.E., *Ekonomija javnog sektora*, Ekonomski fakultet Beograd, 2008, str. 131

¹² Вистински пример за тоа е суспензијата на наплата на данокот на имот на црквата на Светиот гроб во Ерусалим во почетокот на оваа година. Според повеќе децениската спогодба, ерусалимската општина немала право да прибира данок на имот во

2.1 За оданочувањето на црквите, верските заедници и религиозните групи во Македонија

„Секој е должен да плаќа данок и други јавни давачки и да учествува во намиравањето на јавните расходи на начин утврден со закон“¹³

Денешните демократски држави одат дотаму што црквата и верските заедници уставно, а консеквентно на тоа и законски ги уредуваат верските заедници, позиционирајќи ги со посебен статус наспрема државата, здруженија, фондации и другите субјекти (даночни обврзници) кои вршат дејности од јавен интерес, а се под нејзина фискална јурisdикција. Македонскиот устав од 1991 година во чл. 19 укажува на секуларизацијата на државата со црквата “...Македонската православна црква, другите верски заедници и религиозни групи се одвоени од државата и еднакви пред законот...“¹⁴ Но, дали тоа de facto е така ?

Согласно правната регулатива црквите, верските заедници и религиозни групи се непрофитни организации односно организации од јавен интерес кои самостојно располагаат со сопствени приходи,¹⁵ поради што се изземени односно ослободени од било каков тип на даночна обврска.

Црквите, верските заедници и религиозни групи се стекнуваат со својство на правно лице со запишување во единствениот судски регистар на црквите, верските заедници и согласно законот¹⁶, поточно целокупната документација за запишување се поднесува до основен суд – Скопје, а понатаму се проследува до Централниот регистар на Р. Македонија. Овој регистар на официјална веб страна на Централниот регистар не е објавен, но евиденцијата може да се најде на официјална веб страна на Комисијата за односи со верските заедници и религиозни групи на Р. Македонија.¹⁷ Ова отвара дилема како и зошто црквите ги регистрираат државни органи, доколку се афирмира секуларизација на

сопственост на христијанските институции. Во февруари оваа година, по донесување на одлука од страна на градоначалникот да се оданочува црковниот имот кој се користи за комерцијални цели, поради што имало протести со затварање на црквите, заради што отстапиле од спроведување на одлуката. <https://www.dnevnik.rs/svet/izrael-obustavio-plan-da-oporezuje-imovinu-crkve-u-jerusalim-27-02-2018>.

¹³ Чл. 33 од Уставот на Р. Македонија

¹⁴ Во 2001-ва година, овој член беше изменет и дополнет со Амандман VII, со што таксативно ги набројува поголемите цркви и верски заедници во Р. Македонија. Види <http://www.sobranie.mk/WBStorage/Files/UstavnaRmizmeni.pdf>

¹⁵ Ст. 2 Чл. 33 од Законот за правната положба на црква, верска заедница и религиозна група, Службен весник на Р. Македонија, бр. 113/2007

¹⁶ Законот за правна положба на црква, верска заедница и религиозна група, Службен весник на Р. Македонија 113/2007.

¹⁷ <http://www.kovz.gov.mk/?ItemID=27C8DCB28B4E9C4AAFC8CD900BF4C310>

државата од црквата и верските заедници. Се разбира на некој начин ова е можност државата да врши административна белешка на субјектите кои обавуваат богослужба, молитва и верски обреди и со тоа се задржува правото да се ограничи слободата на изразување на религијата или убедувањето доколку тоа е неопходно и е во интерес на јавната сигурност, поредокот, здравјето, моралот или заштита на правата и слободите на другите.¹⁸

“Даноците се давачки на даночниот обврзник кои мораат да бидат платени без противуслуги, кои служат за општото државно добро и кои на сите даночни обврзници им се наметнати со закон“.¹⁹ Данокот е главен извор на редовните приходи во една современа држава

Не е спорно дека државата го има даночниот суверенитет и дека за да определена услуга стане јавна услуга или добро односно дејност стане јавен интерес потребно е да биде опфатена во правен акт, донесен во соодветна постапка и процедура. Македонскиот устав не дефинира што е тоа јавен интерес, но неколку закони упатуваат на дефинирање на две категории јавен интерес и јавна дејност.²⁰ Согласно Законот за јавните претпријатија Чл.2 став 1 и 2 дејности од јавен интерес се дејностите или одделни работи од дејностите со кои се остварува јавен интерес. Дејностите од јавен интерес ги вршат јавните претпријатија или друштва на кои им е доверено вршењето на дејностите (услугите) од јавен интерес. Согласно законот за установите Чл. 2 т. 1 т.21 и член 3, установите вршат јавна услуга како дејност, која не е подведена под трговските дејности утврдени со закон (нестопанска дејност) и која може со закон да биде утврдена како дејност од јавен интерес. Согласно овој закон регулиран е и поимот јавна услуга и ја определува како дејност која ја вршат установите во областа на образованието, науката , културата, здравството социјалната заштита, детската заштита, инвалидската заштита како и во другите дејности кои со закон се утврдени како јавна услуга. Законот за здруженија и фондации во чл.74 таксативно ги набројува кои се дејности од јавен интерес, но остава можност со други закони да се определат и други дејности како јавни услуги.²¹ Примената на аналогијата е една од можностите и методите за толкување на правото и често користен метод кога станува збор за т.н „правни празнини“, меѓутоа во даночното право за т.н примена за слични правни

¹⁸ Види член 8 -17 од Законот за правната положба на црква, верска заедница и религиозна група, Службен весник на Р. Македонија бр. 113/07

¹⁹ Пендовска, В. „Максимовска-Велјановски, А., Мангова-Поњавиќ, К.,: Финансово право, Правен факултет- УКИМ, Скопје, 2010, стр. 232

²⁰ Тоа се неколку закони (Законот за јавни претпријатија, Законот за установите, Законот за здруженија и фондации и Законот за локална самоуправа)

²¹ За ова види повеќе кај А. Николовски: Анализа на Законот за донации и спонзорства, во јавните дејности и на неговата примена, Скопје , 2011

прописи во случај на законски празнини сеуште е предмет на дискусија, бидејќи една од основните карактеристики на финансиско–правните норми е императивност и нивното *ius strictum* дејствување. Затоа актуелниот Закон за здруженија и фондации согласно чл. 2 изричито ги иззема црквите, верските заедници и религиозните групи од овој Закон.

Ништо што не е уредено со даночното право, не може да се спроведува *extra* или *contra legem*. Оданочувањето мора да е во склад со начелата на една правна држава кои ја карактеризираат одредени формални елементи (ограничување на државното самоволие и поделба на власта) и материјални елементи (даночна и социјална праведност, правна сигурност и уставно ограничување на оданочувањето).²²

Современата држава остварува најмногу приходи од директните и индиректните даноци. Законот за персонален данок на доход, Закон за данок на добивка, Законот за данок на имот и Законот за додаден вредност се дел од правните акти со кои се воспоставува правната рамка на фискалниот систем на јавните приходи скоро во секоја држава гледано на глобално ниво.

Со ова се отвора нова дилема, дали црквите и останатите верски објекти треба да бидат изземени од даночните обврски, дали црквите и верските објекти треба да плаќаат данок на приходот кој го остваруваат и на услугите кои ги даваат? Или пак тоа може да се услуги кои ги даваат овие лица и како такви треба да се плати определен „надомест“ за конкретно дадената услуга т.е да се плаќаат како еден вид црковни такси? Во системот на фискални приходи, државните такси (административни, комунални, судски) имаат незначителен удел во јавните приходи, но сепак се прибираат од конкретни услуги претходно определени од државата и државните органи (јавна администрација, општинска, судска власт). И покрај тоа што не располагаат со фискалниот имериум, црквите наплаќаат црковни такси на своите верници за услугите кои ги бараат, тарифата на одредена услуга е претходно определена и јавно достапна на нејзините верски корисници кои најчесто се и даночни обврзници на директни и/или индиректни даноци. На пример, во македонска православна црква во источно-планскиот регион, црковната такса за извршување на услуга наречена Света Тајна на Крштение (крстење на дете) и изготвување на крштелно свидетелство изнесува 3400 денари (2,200 денари плаќа родителот и 1,200 денари плаќа кумот). Црковната такса за венчавка изнесува вкупно 5.800 денари (1,700 денари плаќа младоженецот, 500 денари невестата, 1.500 денари кумот, 1,300 старејкото, по 400 денари деверот и шаферката), за учество на повеќе свештеници се доплаќа по 500 денари од свештеник, со што оваа услуга може да достигне и поголема парична вредност од основна наведената, во зависност од тоа колку свештени

²² За ова види повеќе кај О. Lovncaric- Horvat: *Oporezivawe u sklad s nacelima pravne drzave* u Financijsko pravo i finacijska znanost, Zagreb,2008. 526-570

лица се вклучуваат во извршување на самиот чин. Согласно финансиската теорија, таксата се наплаќа како против надомест за некој услуга којшто државниот орган му ја дава на обврзникот и таа е еден од главните видови фискални приходи на државата. Теоретски гледано, црквната такса ги има скоро сите елементи на државна таксата, со исклучок на принудниот карактер на воведувањето и наплатата.

Црквата и останатите верски заедници се регистрираат согласно законите²³, со што стекнуваат својство на правно лице. Државните органи во рамките на своите надлежности и овластувања создаваат услови за непречено извршување на активностите на црквата, верската заедница и религиозната група, но се одвоени од државата. Државата овозможува и религиозниот култ и да се практикува и во други простории и јавни места.²⁴

2.2 Апории за оданочување на црквите и другите верски заедници во Србија

Па слично како и во македонското уставно уредување “Обврската за плаќање на данок и други давачки е општа и се заснова на економската способност на обврзникот“²⁵. Српскиот Устав во чл. 44 од Уставот, наведува дека: “Црквите и верските заедници се рамноправни и одвоени од државата. Црквите и верските заедници се рамноправни и слободни самостојно да ја уредуваат својата внатрешна организација, верските работи, јавно да вршат верски обреди, да основаат верски школи, социјални и добротворни установи и да управуваат со нив, во согласност со законот. Уставниот суд може да забрани верска заедница само ако со нејзиното дејствување го загрозува правото на живот, правото на психичко и физичко здравје, правото на деца, правото на личен и семеен живот, правото на имот, јавна безбедност и јавен ред и мир или ако предизвикува, поттикнува верска, национална или расна нетрпеливост.“ Во текот на претходната деценија, во Србија имало голем интерес помеѓу стручната и пошироката јавност за ова прашање. Многу често поборниците за оданочување на црквите, од една страна, и претставниците на црквите од друга страна, изнесувале свои аргументи *pros and cons*. Според првите, сите даночни

²³ Види: Закон о црквама и верским заједницама, Службен гласник на Р. Србија 36/2006 и Закон за правната положба на црква, верска заедница и религиозна група, Службен весник на Р. Македонија 113/2007

²⁴ Во Законот за верски заедници религиозни групи, Службен весник на РМ бр. 25/97 и Законот за верски заедници религиозни групи, службен лист на СРМ 39/77, црквите и другите верски заедници и нивните одговорни лица може прекршочно да одговараат со парични казни.

²⁵ Чл. 91 ст.2, Устав Р. Србије

обврзници, вклучувајќи ги и верските заедници, треба да плаќаат данок. Според некои паушални проценки се работи за високи приходи од кои е скратен државниот буџет. Поради тоа што надлежните органи (Даночната управа / Управа за јавни приходи) никогаш немаат спроведено контрола, не постојат ни официјални податоци за тоа колку црквата ги подмирува своите даночни обврски во случаевите во кои, со закон, не е ослободена од плаќање данок. Во овој случај единствен загубар е државата, према овие проценки, кај ДДВ-то на продажба на стока помеѓу 4 и 10 милиони динара, а кај данокот на добивка околу 3,2 милиони динара.²⁶ Посебен проблем претставува оданочувањето на имот, бидејќи се проценува дека имотот на Српската православна црква (СЦП) е неколку стотици милиони евра. Последниве години, се води медиумски дијалог помеѓу претставниците на државата и претставниците на СЦП околу нивниот имот, Имено, додека СЦП оданочувањето на имотот го условуваше со комплетно враќање на имотот на црквата кој бил одземен после Втората светска војна, претставниците на државата истакнуваа дека постапката за реституција на црковниот имот е во завршна фаза и дека најголем дел од имотот е вратен.

Према важечките закони за данок, црквите и другите верски објекти целосно се ослободени од плаќање на ДДВ, данок на имот, и данок на добивка.

Од плаќање ДДВ без право на одбиток на претходниот данок, при промет на пари и капитал ослободени се сите регистрирани верски заедници и црковни објекти, како и промет поврзан со овие добра и услуги.²⁷ Основната разлика помеѓу ослободување од ДДВ без право на поврат на данок и ДДВ со право на поврат на данокот е дека даночниот обврзник кој ги испорачува овие добра и услуги не го пресметува данокот и не го плаќа, но истовремено тој нема право да бара одбиток на претходниот данок кој е вкалкулиран и платен од претходните обврзници во прометниот циклус, односно добавувачите. Даночниот обврзник, фактички го сноси даночниот товар кој е платен во претходната фаза на прометниот циклус, бидејќи е додаден во набавната цена на производот.

Во поглед на оданочување на имотот, пропишано е дека од оданочување се изземени недвижнините во сопственост на традиционалните цркви и верски заедници и други цркви и верски заедници регистрирани во склад со законот со кој се уредува правната положба на црквите и верските објекти кои се наменети и исклучиво се користат за обавување на богослужба.²⁸

²⁶ <https://www.blic.rs/vesti/drustvo/zasto-crkva-ne-placa-porez/91547rq>

²⁷ Чл.25 ст. 2 тач.16) Закона о порезу на додату вредност Републике Србије ("Сл.гласник РС", бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12,108/13, 6/14, 68/14, 142/14, 5/15, 83/15, 5/16, 108/16, 7/17, 113/17, 13/18 и 30/18).

²⁸ Чл.12 ст.1 тач.3) Закона о порезима на имовину Републике Србије ("Сл.гласник РС", бр.26/01, 45/02, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12, 47/13, 68/14).

Кај оданочувањето на добивка, како даночни обврзници се појавува секое правно лице кое е основано заради обавување дејност заради стекнување добивка. Но, и правно основано е заради постигнување на други цели утврдени во неговиот општ акт, ако остварува приходи преку продажба на производи на пазарот или вршење услуги (непрофитна организација).²⁹

Анализирајќи ги наведените законски одредби, може да се заклучи дека во Србија постои адекватна нормативна рамка во однос на ова. Имено, услугите од верски карактер (како што се венчање, крстење, опел и сл.) не подлежат на плаќање на ДДВ. Исто така, од плаќање ДДВ изземан е и прометот на стоки и услуги поврзан со ова. Консеквентно на ова, нема да се наплаќа ДДВ ниту на промет на стоки, како што се свеќи, обредно масло, темјан, икони и сл. Согласно оваа одредба, сите останати производи кои не се непосредно поврзани со богослужбата нема да бидат ослободени/ изземени од плаќање ДДВ.

Црквите и другите верски заедници нема да плаќаат данок на имот за оние објекти кои се користат за богослужба. Тоа значи дека, на пример, стан во сопственост на црквата ќе биде оданочен ако служи за живеење/престојување на свештеник. Во поглед на оданочување на добивката на црквите и другите верски заедници има даночен третман на непрофитна организација. Ако остварува приход со продажба и вршење услуги надвор од својата богослужбена дејност, тогаш ќе мора да плати данок.

Во Србија, посилено даночно оптоварување на црквата и на другите верски објекти би било под знак прашалник, бар за сега. Проблемот кај нивното оданочување не преставува “благ”, законски одредби, туку потреба за нивна доследна приемна во пракса. Се работи за доста осетлива тема, право на исповед на вера, поради што неопходно е прецизно ограничување на случаевите во кои доаѓа до даночно ослободување. Предметите, услугите и објектите наменети за богослужба не се спорни, бидејќи не подлежат на оданочување согласно ниту еден законски акт (Закон за имот, Закон за добивка, Закон за додадена вредност). Останува дилемата за оние ситуации кои подлежат на оданочување (како што е плаќањето на ДДВ за црвени производи кои не се непосредно наменети за верско исповедување). Активноста на црквата и другите верски заедници е толку комплексна, што утврдувањето на даночната основица и утврдувањето на висината на данокот е пропратено со повеќе проблеми од техничка природа.

²⁹ Недобитном организацијом сматраће се и црква и верска заједница (вид.: чл.1 ст.3 и 4 Закона о порезу на добит правних лица Републике Србије (25/01, 80/02, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 68/14, 142/14, 91/15, 112/15 и 113/17)).

Заклучок

Согласно уставните и законските одредби, државата и црквата се држат до некаква секуларизација, што значи едниот од другиот субјект го исклучува право да се меша во работите (државата да не се меша во црковните работи, а црквата во државните работи), но праксата ни покажува дека овие два субјекта го негуваат “вечниот брак“, што во поширока смисла на зборот би значело дека црквата ќе се меша во државната политиката кога ќе биде повикана, а за сметка на тоа ќе биде ослободена или изземена од обврската да плаќа давачки на државата при вршењето на јавните работи согласно законот и уставот. За таа цел, во даночни акти (Закон за персонален данок од доход, Закон за додадена вредност, Закон за добивка) државата ќе ја „регулира“ привилегијата на црквите и останатите верски објекти. Имено, без разлика за кој период од развојот на една општествено –економска заедница говориме, без разлика за која модерна држава ќе говориме, анализираме укажуваат дека врската помеѓу државата и црквата останува нераскинлива. Црквата и верските заедници самостојно располагаат со своите стекнати приходи и државата нема увид во истите. Дури и при зголемување на јавните расходи, државата ги зголемува потребите за прибирање на „нови“ државни приходи на постојните даночни субјекти, меѓутоа црквите и верските во ниту еден случај не ги фискализира и покрај тоа што одредени држави направиле обид да ги подведат во системот на јавни приходи. Алокациската, дистрибуциската и стабилизационската функција на државата зависат од нејзиното политичкото уредување, незиниот општествено-економски развој и развојот на финансискиот систем во целина. Сепак, најголем број држави ги изземат верските објекти и лицата кои вршат верска исповед од даночните обврски и покрај тоа што има *pros* аргументи за оданочување на црвите и останатите регистрирани верски субјекти. Со колкав имот располагаат, колкави годишни приходи остваруваат и каква е распределбата на тие средства останува мистичност.

Сепак, доколку државата сака да воспостави некаков систем на контрола, кој ќе биде прифатлив и за црквата и другите верски заедници можеби треба да се фокусира на воспоставување на “двоен систем“ (dual system) каде одредбите од позитивното право, црковните закони и етички принципи ќе бидат доследно применувани, а бенефит ќе имаат сите инволвирани страни.³⁰ Или пак, би можеле да говориме за држави без даноци, што би било идеал за многумина.³¹

³⁰ За овој систем види повеќе:

<http://www.buildingconservation.com/articles/ecclesiasticallaw/ecclesiasticallaw.htm>

³¹ Оваа идеја “ држава без даноци“ е создадена од плејада приврзаници на социјал-утопизмот.

КОРИСТЕНА ЛИТЕРАТУРА

Книги

- Sijbren Cnossen and Hans-Werner Sinn editors: Public finance and public policy in the new century, MIT press Cambridge, Massachusetts London, 2003
- Stiglitz, J.E., *Ekonomija javnog sektora*, Ekonomski fakultet Beograd, 2008
- Анђелковић, М., *Јавне финансије и финансијско право*, Правни факултет Ниш, 2018
- Мангова Поњавиќ, К.: Јавните финансии и римската држава, Зборник во чест на Иво Пухан, Правен факултет –Скопје, 1996
- Пендовска, В. ,Максимовска-Велјановски, А., Мангова-Поњавиќ, К.,: Финансово право, Правен факултет- УКИМ, Скопје, 2010
- Поповић, Д., Илић-Попов, Г., *Једнакост граѓана у пореском праву*, Годишњак Правног факултета у Бањој Луци ,2011

Закони, подзаконски акти

- Закон за данокот на добивка „Службен весник на Република Македонија” број 112/14
- Закон за данокот на додадена вредност Службен весник на Република Македонија” број 44/99, 59/99, 86/99, 11/00, Уставен суд бр. 93/00, 8/01, 21/03, Уставен суд бр. 17/04, 9/04, 33/06, 45/06, 101/06, 114/07, 103/08, 114/09, 133/09, 95/10, 102/10, 24/11, 135/11, 155/12, 12/14, 112/14, 130/14, 15/15, 129/15, 225 /15, 23 /16 и 189 од 14.10.2016 година
- Закон за донации и спонзорства во јавните дејности, Службен весник на Р. Македонија, бр. 47/2006, 86/2008, 51/11, 28/14, 153/15
- Закон за правната положба на црква, верска заедница и религиозна група, Службен весник на Р. Македонија 113/2007
- Закон о црквама и верским заједницама, Службен гласник на Р. Србија 36/2006
- Закон о порезима на имовину Републике Србије ("Сл.гласник РС", бр.26/01, 45/02, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12, 47/13, 68/14)
- Закон о порезу на добит правних лица Републике Србије (25/01, 80/02, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 68/14, 142/14, 91/15, 112/15 и 113/17)
- Закон о порезу на додату вредност Републике Србије ("Сл.гласник РС", бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12,108/13, 6/14, 68/14, 142/14, 5/15, 83/15, 5/16, 108/16, 7/17, 113/17, 13/18 и 30/18)
- Законот за верски заедници религиозни групи, Службен лист на СРМ 39/77
- Законот за верските заедници и религиозни групи “Службен весник на Република Македонија” број 35/97

Веб страни

<http://www.sobranie.mk/WBStorage/Files/UstavnaRmizmeni.pdf>

<http://www.ustavni.sud.rs/page/view/sr-Latn-CS/70-100028/ustav-republike-srbije>

<https://www.cath-winterthur.ch/dual-system>

<http://www.buildingconservation.com/articles/ecclesiasticallaw/ecclesiasticallaw.htm>

m