



**Универзитет „Гоце Делчев“ - Штип
ЕКОНОМСКИ ФАКУЛТЕТ**

Економија на Европска унија

ШТИП

ИРИНА ПОЦКОВА

**МОДЕЛОТ НА ДДВ ВО ЕВРОПСКАТА УНИЈА И СИСТЕМОТ НА ДДВ ВО
РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА - КОМПАРАТИВЕН ПРИСТАП**

МАГИСТЕРСКИ ТРУД

Штип, март 2013 година

Комисија за оценка и одбрана

Претседател: проф. д-р Трајко Мицески

Член (ментор): проф. д-р Живко Атанасовски

Член: доцент д-р Виолета Мацова

Научно поле: Јавни финансии

Научна област: Финансии

Датум на одбрана: 25.03.2013 година

Датум на промоција:

НАСЛОВ НА ТРУДОТ

МОДЕЛОТ НА ДДВ ВО ЕВРОПСКАТА УНИЈА И СИСТЕМОТ НА ДДВ ВО РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА - КОМПАРАТИВЕН ПРИСТАП

Краток извадок

Економската и монетарна унија е процес на хармонизација на економските и монетарни политики на државите-членки на ЕУ, со цел воведување на единствена валута - евро.

ЕМУ е уредена со Договорот за Европска унија од Мастрихт, 1992 година, во кој се дефинирани критериумите за пристап во ЕМУ, со цел да се заштитат условите за добро функционирање на ЕМУ.

Од овие правила, т.н. критериуми за конвергенција на националните економии зависи дали земјите можат да бидат дел од Еврозоната и да го прифатат еврото како национална валута, тоа се: 1. Стабилност на цените (висина на инфлација): стапката на инфлација не смее да биде поголема од 1,5% од просекот на трите земји со најниски стапки на инфлација, со што се бара висока стабилност на домашната валута; 2. Дефицитот во буџетот да не надмине 3% од БДП од претходната година; 3. Државниот долг да не надминува 60% од БДП од претходната година; 4. Долгорочната каматна стапка да не биде повеќе од 2% над просекот на стапките на трите земји со најниска стапка на инфлација.

За да се одржи и олесни економската и монетарна унија во делот на водење на фискалната политика, од 1999 година се применува Пактот за стабилност и раст (*Stability and Growth Pact*). Цел на Пактот е одржување на буџетска дисциплина во земјите-членки по воведување на еврото.

Националните влади имаат дискреционо право во водењето на даночниот систем и даночната политика, кои претставуваат значајно обележје на државниот суверенитет.

Хармонизацијата подразбира процес на отстранување на фискалните бариери и процес на приближување на даночните системи, со цел непречено функционирање на заедничкиот пазар.

Прв чекор во хармонизација на индиректните даноци беше воведувањето на данокот на додадена вредност. Данокот на додадена вредност (ДДВ) е потрошувачки данок, прва земја што го вовеле е Франција (во 1954 година). Подоцна следуваат двете директиви во областа на даночниот систем од Советот на Европската заедница кои пропишуваат униформни правила за сите држави.

И покрај тоа што сите членки на ЕУ во својот даночен систем го вградија данокот на додадена вредност, сè уште меѓу нив постојат значајни разлики во видот и висината на даночните стапки, даночните ослободувања, учеството на данокот на додадена вредност во вкупните даночни приходи на одредени земји, даночните оптоварувања и сл.

Шестата директива (2006/112/EЗ) се смета за базичен закон за ДДВ во Европската унија, бидејќи со оваа директива се воспоставени дефинициите и принципите на оданочување на додадената вредност, а се остава одредена можност за избор на земјите-членки на Европската унија. Усвојувањето на оваа директива значеше утврдување на униформна даночна основа, предмет на оданочување, даночен обврзник, даночни ослободувања, односно утврдување на трансакциите што ќе бидат оданочувани со ДДВ.

Република Македонија, земја-кандидат за полноправно членство во Европската унија, прави значајни чекори во усогласувањето на своето законодавство со законодавството на Европската унија.

Реформите во даночниот систем во делот на индиректните даноци - данокот на додадена вредност претставуваат приспособување со директивите и другите правни акти во ЕУ. Данокот на додадена вредност во Република Македонија беше воведен со посебен закон од 1 април 2000 година и претставува доближување до стандардните решенија во даночните системи на земјите-членки на ЕУ. Законот за ДДВ е во согласност со Шестата директива која се однесува на ДДВ и е целосно компатибилен со европскиот модел.

Клучни зборови: *данок на додадена вредност, Европска унија, економска интеграција и монетарна унија, хармонизација на даноците.*

TITLE
MODEL OF VAT IN EUROPEAN UNION AND SISTEM OF VAT REPUBLIC OF
MACEDONIA- KOMPARATIVE APPROACH

Abstact

The Economic and Monetary Union is a process of harmonization of the economic and monetary politics of the member – countries of EU in order to introduce the single currency – euro.

EMU has been settled with the contract of Maastricht in 1992, by which has been defined the criteria of admittance to EMU in order to protect the proper functioning of EMU.

On these regulations or so-called criteria for convergence of the national economies, depends whether the countries can be part of the Eurozone and accept the euro as a single currency. They are: 1. Stability of prices (inflation rate): the inflation rate must not be higher than 1.5% from the average of the three countries with the lowest inflation rate, by which it is requested high stability of the domestic currency; 2. The budget deficit must not surpass 3% of the GDI (Gross Domestic Income) of the previous year; 3. The country debt must not surpass 60% from the GDI of the previous year; 4. The long-term interest rate must not be higher than 2% from the average of the rates of three countries with the lowest inflation rate; In order to maintain and facilitate The Economic and Monetary Union in the part of keeping fiscal politics, from 1999 has been enforced the Stability and Growth Pact. The aim of this pact is to maintain the budget discipline in the member countries after the introduction of the euro. The National Governments have the discrete right in the management of the tax system and the tax politics which represent one of the significant characteristics of the national sovereignty. The harmonization involves process of elimination of the fiscal barriers and process of bringing nearer of the tax systems for the proper functioning of the common market. The first step in the harmonization of indirect taxes has been the introduction of the Value-Added Tax. The VAT (Value-Added Tax) is a consumers' tax, the first country that has introduced it is France in 1954. Later have followed the two directives in the area of

the tax system of the European Union Council which prescribe uniform regulations for all countries.

Although all the members of EU have implemented the VAT in their tax systems, there are still significant differences among them in the type and height of the tax rates, the tax exemption, the participation of the VAT in the overall tax income of separate countries, the tax levy.

The sixth directive (2006/112/EK) is considered to be the basic law for VAT in EU, because by this directive have been established the definitions and principles of taxing the added value, and there is particular possibility for a choice left of the member countries of The European Union.

The internalization of this directive involves establishment of uniform tax basis, subjects to taxing, tax assesse, tax exemption, regulation of transactions which will be taxed with the VAT.

Republic of Macedonia, candidate country for full-righted membership in The European Union, is making significant changes in the adjustment of its legislature with the legislature of The European Union.

The reforms which have been made and still are making in the tax system in the part of indirect taxes – The VAT, represent adjustment with the directives and other legal acts of The EU.

The Value-Added Tax in Republic of Macedonia has been introduced by separate law on 1st of April 2000 and presents an adjustment to the standard solutions in the tax systems of the member countries of EU. The law of The Value-Added Tax is in accordance to the sixth directive which refers to the VAT and is fully compatible to the European model.

Key words: *Value-Added Tax, European Union, economic integration and monetary union, harmonization of taxes.*

СОДРЖИНА

ПРВ ДЕЛ

1. ВОВЕД	9
1.1. Предмет и цели на истражувањето.....	11
1.2. Хипотези на истражувањето.....	13
1.3. Избор на методи во истражувањето и анализа на резултатите.....	13
1.4. Краток опис на содржината.....	14
2. ОСНОВНИ КАРАКТЕРИСТИКИ НА ИНТЕГРАЦИЈАТА ВО ЕУ	16
2.1. Економската интеграција и монетарната унија - настанување и правила на функционирање.....	16
2.1.1. Клучни фази во развојот на европската економска интеграција.....	19
2.1.2. Создавање на економска и монетарна унија	24
2.1.3. Правила на функционирање на економската и монетарна унија.....	25
а. Критериуми за конвергенција - спојување или Мاستришки критериуми.....	25
б. Пакт за стабилност и раст.....	27
2.1.4. Правила на фискалната политика во ЕУ.....	31
2.2. Карактеристики на даночната политика во ЕУ	36
2.2.1. Структура на даночните системи на земјите-членки на ЕУ.....	37
2.2.2. Хармонизација на оданочувањето во ЕУ.....	38
а) Хармонизација на директните даноци.....	40
б) Хармонизација на индиректните даноци.....	45
3. ОПШТИ КАРАКТЕРИСТИКИ НА ДДВ ВО ЕУ	52
3.1. Принципи на функционирање на ДДВ.....	55
3.1.1. Концепт оданочување на едно место (one-stop shop).....	69
3.1.2. Прописи за заедничка административна помош помеѓу даночните органи во земјите на ЕУ.....	70
3.1.3. Уредба за административна соработка кај ДДВ - Уредба за статистички податоци.....	71
3.1.4. Уредба за административна соработка во врска со ДДВ (218/92/ЕЕЗ).....	72

3.1.5. Нова Уредба за административна соработка во врска со ДДВ (1798/2003/ЕЗ).....	72
3.1.6. Облици на размена на информации согласно со Уредбата за административна соработка во врска со ДДВ (1798/2003/ЕК)	74
3.2. Модели на данок на промет различни од европскиот	75
3.2.1. Данок на додадена вредност во Народна Република Кина.....	75
3.2.2. Данок на потрошувачка во САД	78
4. ПОЛИТИКА НА ДДВ ВО ЗЕМЈИТЕ-ЧЛЕНКИ НА ЕУ.....	81
4.1. Примената на ДДВ во земјите-членки (европските директиви наспроти националните решенија).....	81
4.2. Ефекти на ДДВ.....	87
4.3. Компликации во примената на ДДВ.....	90
5. ФИНАНСИСКИ И ДИСТРИБУТИВНИ АСПЕКТИ НА ДДВ ВО ЕУ.....	92
5.1. Финансиски ефекти од ДДВ (на ниво на ЕУ и по одделни земји).....	92
5.2. Механизми на поделба на приходите од наплата на ДДВ.....	94
5.3. Значењето на приходите од ДДВ за Буџетот на ЕУ.....	97
5.4. Иднината на ДДВ во ЕУ.....	100
5.4.1. Нова даночна стратегија во ЕУ.....	100
5.4.2. Нова ДДВ стратегија во ЕУ.....	102
5.4.3. Иднината на ДДВ во ЕУ.....	104
ВТОР ДЕЛ	
6. ДДВ ВО РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА.....	107
6.1. Основни решенија на системот и компатибилноста со моделот на ЕУ.....	109
6.2. Функционирање на ДДВ и неговите финансиски ефекти.....	119
6.3. Отстапување на македонскиот систем на ДДВ во однос на директивите на ЕУ.....	124
6.4. Перспективно усогласување на ДДВ во Република Македонија со стандардите на ЕУ.....	128
ЗАКЛУЧОК.....	132
ЛИТЕРАТУРА	142

ПРВ ДЕЛ

1. ВОВЕД

Патот од слободна трговска зона до целосна унија води преку економска и монетарна унија (ЕМУ). Економската и монетарната унија од економски аспект значи постоење на политики што го поддржуваат постоењето на внатрешниот пазар и монетарната унија. Од монетарен аспект, значи постоење на единствена валута.

Даночниот систем и даночната политика претставуваат значајни обележја на државниот суверенитет на една земја, но и составен дел на економската политика.

Бројни промени во даночните системи во развиените земји, земјите во развој и земјите во транзиција се направени во осумдесеттите и деведесеттите години на XX век.

Направени се промени на даночната структура, односно видот на даноците, јакнење на економската ефикасност на даноците и на даночниот систем во целина, како и реформи во даночната администрација, заради подобрување на наплатата на даночните приходи и сл.

Во даночната структура е направено поместување на тежиштето од непосредни даноци на доход (персонален данок на доход и данок на добивка) кон оданочување на потрошувачката (данок на додадена вредност и акцизи). Овој правец на даночни реформи се заснова на поголема неутралност на даноците на потрошувачка во споредба со даноците на доход, проширување на оданочувањето на услугите, обезбедување поефикасна одбрана од даночна евазија, остварување на поголеми приходи и сл.

До шеесеттите години на минатиот век даноците на потрошувачка беа еднофазни и се пресметуваа на прометот во трговијата на мало, во трговијата на големо или беа повеќефазни или каскадни, кои се пресметуваа на секој промет на добра или услуги.

За примена на данокот на додадена вредност (ДДВ) најголеми заслуги има францускиот финансиски теоретичар Лауре, бидејќи благодарение на неговата работа и упорност Франција е прва земја што го има воведено овој вид на даночен облик (1954 година). Подоцна следуваат двете директиви во областа на даночниот систем од Советот на Европска заедница кои

пропишуваат униформни правила за сите држави-членки на ЕУ. Двете директиви прво беа имплементирани во Франција и во Германија, а подоцна државите на ЕУ една по друга од 1967 година па наваму го усвојуваа и воведуваа данокот на додадена вредност (ДДВ). По нив земјите што сакаа да се зачленат во ЕУ мораше да го исполнат условот и да воведат ДДВ, а исто така и многу други држави кои ја согледаа неговата супериорност во однос на другите форми на данок на промет го воведоа данокот на додадена вредност. Воведувањето на ДДВ бараше големи даночни реформи во сите земји. Во Шпанија при воведувањето на данокот на додадена вредност се укинаа дури 24 даноци. Карактеристика на ДДВ е неговата ефикасност во собирањето и многу стеснет простор за даночна евазија.

Европската унија во последните години вложува напори за спречување на штетната даночна конкуренција, како и други несакани појави што негативно влијаат на процесот на јакнење на заедничкиот европски пазар. Даночната хармонизација стана неопходен услов за функционирање на единствениот пазар во Унијата. Хармонизацијата на даночните видови во Европската унија има за цел да осигура компатибилност на даночните системи на земјите-членки, но и остварување на целите поставени со договорот за основање на ЕУ. Многу понапред е отидено во хармонизација на индиректните даноци (ДДВ и делумно акцизи), отколку хармонизација на директните даноци.

Причина за тоа е сфаќањето дека за ЕУ од поголемо значење е хармонизација на индиректните даноци, поради остварување на примарната цел, а тоа е создавање на заеднички пазар, а со тоа и елиминирање на даночните препреки на слободно движење на луѓе, капитал, добра и услуги.

И покрај тоа што сите членки на ЕУ во својот даночен систем го вградија данокот на додадена вредност, сè уште помеѓу нив постојат значајни разлики во видот и висината на даночните стапки, даночните ослободувања, учеството на данокот на додадена вредност во вкупните даночни приходи на одделните земји, нивото на даночно оптоварување.

Република Македонија, земја-кандидат за полноправно членство во Европската унија, прави значајни чекори во усогласување на своето законодавство со законодавството на Европската унија.

Реформите што се направија и што се прават во даночниот систем и во делот на индиректните даноци - данокот на додадена вредност е приспособување со директивите и другите правни акти во ЕУ.

Данокот на додадена вредност во Република Македонија беше воведен со посебен закон од 1 април 2000 година и претставува доближување до стандардните решенија на даночните системи во земјите на ЕУ. Законот за ДДВ е во согласност со Шестата директива која се однесува на ДДВ и е целосно компатибилен со европскиот модел.

Со воведувањето на ДДВ се зголеми економската неутралност во оданочувањето на потрошувачката, се прошири опфатот на добрата и услугите чиј што промет се оданочува, се стеснија можностите за даночна евазија и значајно се подобрија фискалните ефекти. ДДВ претставува општ потрошувачки данок, се пресметува и плаќа во сите фази на производството и трговијата, како и во целокупниот услужен сектор. Но, преку инструментот на одбивка на претходниот данок се постигнува оданочување во целокупниот претприемачки домен да не доведе до даночно оптоварување.

1.1. Предмет и цели на истражувањето

Предмет на истражување на магистерскиот труд е теоретски приказ на моделот на ДДВ и негова примена во земјите-членки на ЕУ, со компаративен пристап со системот на ДДВ во Република Македонија. Во истражувањето ќе тргнеме од претпоставката дека ДДВ е општ потрошувачки данок, се применува на широка основа и дека неговото воведување е значајно за намалување на сивата економија и зголемување на буџетските приходи.

Значајно за постапката за примена на хармонизација на данокот на промет во Европската унија е почетокот на 1967 година. Советот донесе повеќе директиви што имаа за цел хармонизирање на оданочувањето на прометот во земјите-членки. Со нив кумулативниот сефазен данок на промет кој се применуваше во Германија, Италија, Белгија, Холандија и Луксембург, еднофазниот данок на промет во трговијата на мало во Данска, и еднофазниот данок на промет во трговијата на големо во В. Британија и Ирска се заменија со единствениот даночен облик ДДВ (данок на додадена вредност) - кој е нето сефазен данок на промет. Со нив се постави генералната структура на новиот систем, со тоа што на земјите-членки им беше препуштено сами да донесуваат

одлуки при определување на даночната основа и системот на даночни стапки што ќе го применуваат. Во 1970 година Советот на ЕУ донесе одлука за финансирање на буџетот на заедницата од сопствени извори, што значеше одделување на процент од ДДВ, кој ќе оди во Буџетот на ЕУ.

Данокот на додадена вредност се применува на широка основа, односно на скоро сите стоки и услуги и ги опфаќа сите трансакции од производство до трговија. Се пресметува сукцесивно, во секоја прометна фаза низ која поминува производот т.е. на секоја трансакција во економскиот синџир. Претставува сефазен данок на промет, но без кумулирање на даночниот ефект од фаза во фаза и затоа се нарекува *сефазен нето данок на потрошувачка*.

Предмет на истражување е новиот заеднички (хармонизиран) систем на ДДВ кој треба да обезбеди заедничкиот пазар да биде навистина заеднички, системот на ДДВ да биде едноставен и модерен, еднаков третман на сите трансакции на ниво на ЕУ и системот да го обезбедува посакуваното ниво на буџетски приходи.

Целта на магистерскиот труд е да се анализира моделот на данок на додадена вредност во Европската унија и системот на ДДВ во РМ преку компаративен пристап. Истражувањето ќе го насочивме на теоретските функции на ДДВ и тоа: карактеристики на даночната политика на ЕУ и даночните политики на земјите-членки, моделот на ДДВ во земјите-членки и нивните ефекти, значење на приходите од ДДВ за Буџетот на ЕУ и иднината на ДДВ, но истражувањето е насочено и кон системот на ДДВ во РМ и тоа: основни решенија на системот и компатибилноста со моделот на ЕУ, функционирањето на ДДВ и неговите финансиски ефекти, отстапување на македонскиот систем на ДДВ во однос на директивите на ЕУ и перспективно усогласување на ДДВ во Република Македонија со стандардите на ЕУ.

Од општествена гледна точка, цел на истражувањето е дека овој труд ќе даде информации за целите и ефектите од оданочувањето по системот на ДДВ.

Научна цел на трудот е истражување и анализа на ДДВ како модел и како систем на оданочување на прометот на добра и услуги во рамките на една широка и напредна економско-политичка интеграција, која во овој поглед воспоставила стандарди и правила и утврдила директиви за системските решенија и за даночните политики на земјите-членки. Тие директиви се

задолжителни за земјите-членки и се патоказ за уредувањето на ДДВ во земјите што имаат аспирации за интегрирање во ЕУ. Европската унија има инструментализирано хармонизација на даночните системи и на даночните политики, поради разликите во овој домен помеѓу земјите-членки.

ДДВ во рамките на ЕУ е комплексен систем со финансиско значење за секоја земја-членка, но и за приходната страна на Буџетот на ЕУ.

1.2. Хипотези на истражувањето

Генерална хипотеза на истражувањето

Данокот на додадена вредност е општ потрошувачки данок кој е потврден со правни и економски фактори во ЕУ и во Република Македонија.

Поединечни хипотези на истражувањето

- Примена на ДДВ од страна на земјите-членки, примена на европските директиви наместо националните решенија и позитивните ефекти од неговата примена поединечно во секоја земја и за Буџетот на ЕУ.

- Основен постулат на идниот систем на индиректни даноци (ДДВ) во Европската унија е единствениот пазар на Европската унија да функционира под исти услови и на ист начин како што функционира и пазарот во една земја, а Република Македонија, земја-кандидат, системот на ДДВ го усогласува со Шестата директива и настојува целосно да биде компатибилен со европскиот модел.

1.3. Избор на методи во истражувањето и анализа на резултатите

Земајќи ја предвид специфичноста на проучуваниот предмет на истражување ќе користиме различни методи со што би ги задоволиле основните методолошки барања-објективност, општост, систематичност.

Сложеноста на предметот на истражување бара примена на:

1. Од аналитички основни методи: метод на анализа, метод на апстракција, метод на специјализација и метод на дедукција.

2. Од синтетички основни методи: синтеза, конкретизација, генерализација и индукција.

3. Од општи научни методи: хипотетичко-дедуктивни, аналитичко-дедуктивни, компаративна, статистичка.

Со примена на овие методи ќе ја оствариме научната цел на

истражувањето.

Во прибирање на податоците ќе примениме: испитување и метода на анализа на содржината на документите.

Анализата ќе биде остварена на две нивоа:

1. На ниво на изворни податоци врз основа на изворни документи од пракса.

2. На ниво на секундарна анализа на резултати од поранешни истражувања и адекватна литература.

1.4. Краток опис на содржината

Поаѓајќи од целите на истражувањето произлезе и структурата на трудот. Трудот ќе биде поделен на пет глави и тоа:

Прва глава – „Основни карактеристики на интеграцијата во Европската унија“

Ќе се опишат економската интеграција и монетарната унија - нејзиното настанување и правилата на функционирање. Процесот започнал со создавањето на слободна трговска зона, преку создавањето на заеднички пазар, а потоа со промовирањето на економска заедница, за да најпосле се достигне моментално највисокиот степен на интеграција – економската унија. Унијата подразбира воспоставување на единствен интегриран внатрешен пазар, ослободен од бариери, што го попречува слободното движење на стоки, услуги, капитал и луѓе. ЕУ утврди неколку правила за националните фискални политики-критериуми за конвергенција и Пактот за стабилност и раст, кој има цел да осигура фискална дисциплина и да ја зачува економската стабилност во Унијата. Функционирањето на единствениот пазар иманентно подразбира елиминирање на големите даночни и фискални разлики меѓу земјите-членки, што се постигнува со почитување на директивите на Унијата во фискалниот домен и со хармонизирање на даночните системи. Примена на различните даночни системи во одделни земји-членки од аспект на даноците на потрошувачка има свои импликации во остварување на слободното движење на стоки и услуги.

Втора глава – „Општи карактеристики на ДДВ во ЕУ“

Ќе се опишат карактеристиките на даночната политика во ЕУ. Даночниот суверенитет е фундаментален дел од суверенитетот на секоја држава. Едно од

основните права на националните парламенти е правото да одлучуваат за даноците.

Оданочувањето е најважен инструмент на економската и социјалната политика на секоја држава, бидејќи со нив може да се влијае на редистрибуција на доходот или богатството, да ги поттикне инвестициите или штедењето, да ја заштити животната средина и др. Земјите членки на ЕУ во овој поглед имаат широки овластувања. Нивните права од сверата на фискалниот суверенитет се ограничени единствено со директивите.

Првата директива ги обврзува земјите-членки своите досегашни системи на данок на промет да ги заменат со заеднички систем на данок на додадена вредност најдоцна до 1 јануари 1970 година.

Втората директива за ДДВ е донесена во 1967 година и содржи детален опис на клучните елементи (заеднички систем на ДДВ). На државите им е оставено сами да ја одредат висината на даночните стапки.

Шестата директива е сè уште клучен законски акт во областа на ДДВ на ниво на ЕУ, а подоцна и другите директиви кои се однесуваат на Шестата директива.

Во овој дел посебно внимание ќе се посвети на проблематиката на даночното усогласување (хармонизацијата).

Ќе опишеме и модели на данок на промет што се различни од европскиот модел на ДДВ. Модел на ДДВ во Кина (азиска земја со висока стапка на раст), модел на данок на промет во САД (ДДВ воведен само во една земја, Мичиген).

Трета глава – „Политика на ДДВ во земјите-членки на ЕУ“

Ќе се анализираат политиките на ДДВ во земјите-членки на ЕУ. Големите разлики во моделите и политиките на оданочување на прометот на добра и услуги претставуваат сериозна препрека кон воспоставување на единствен пазар на ЕУ. Со цел да се надминат присутните разлики беше донесена Шестата директива, врз основа на која стана задолжително воведувањето на ДДВ во сите земји-членки. Ќе се опишат ефектите и компликациите што настануваат во примената на ДДВ во земјите-членки.

Четврта глава – „Финансиски и дистрибутивни аспекти на ДДВ во ЕУ“

Ќе се опишат финансиските ефекти од ДДВ за Буџетот на ЕУ и

поединечно во буџетите на земјите-членки. Ќе се разработат механизмите за поделба на приходите од наплата на ДДВ, колкаво е значењето на приходите од ДДВ за Буџетот на ЕУ и каква е иднината на данокот на додадена вредност.

Петта глава – „ДДВ во Република Македонија“

Во овој дел ќе се опишат основните решенија на системот на ДДВ и компатибилноста со моделот на ЕУ. Потоа, функционирањето на ДДВ во Република Македонија и неговите финансиски ефекти. Ќе се објасни отстапувањето на македонскиот систем во однос на директивите на ЕУ и перспективното усогласување на ДДВ во Република Македонија со стандардите на ЕУ и Шестата директива.

Овој магистерски труд треба да даде една целосна слика за моделот на данокот на додадена вредност на земјите-членки во Европската унија и системот на данокот на додадена вредност во Република Македонија - неговата компатибилност со системот на ЕУ.

2. ОСНОВНИ КАРАКТЕРИСТИКИ НА ИНТЕГРАЦИЈАТА ВО ЕУ

2.1. Економската интеграција и монетарната унија - настанување и правила на функционирање

Економската интеграција, дефинирана како процес на економска унификација на националните економии, се одвиваше низ целата модерна европска историја.

Два фактора секогаш ја стимулираа интеграцијата:

- техничкиот напредок - напредок во енергетска технологија, развој на железницата и др.;
- политички идеализам - уште од средниот век државниците и филозофите го истакнувале заедничкото европско наследство и потребата за поголемо политичко единство во Европа.

Иницијативите за интеграција на Европа датира уште многу одамна. Од XIV век, „уште Данте Алигиери во *'Божествената комедија'* од 1306 година заклучил дека единствено средство за обединување на Европа е таа да го има суверенитетот над другите суверенитети, што се толкува како обнова на

средновековниот сон на Карло Велики”¹. Идеите за обединета Европа во минатото се различни од предлозите кои се јавија по Втората светска војна, кога европската идеја стана вистински ефективна. Меѓу првите државни претставници кои јавно се декларираа за обединета Европа беше британскиот премиер Винстон Черчил (Winston Churchill), кој во својот говор во 1946 година во Цирих изјавува: „Ако Европа сака да се спаси од беда и пропаст мора да гради нова доверба во европското семејство на народи. Даваме на Европа политичка структура во која Европа може да живее во мир, сигурност и слобода. Можеме да создадеме Сојуз на европски држави, а прв чекор на тој пат е создавање на европски сојуз. Ако сите европски држави немаат определба да пристапат кон Унијата, ние мораме да почнеме и оние европски држави што сакаат и можат да ги поврземе и обединиме...”. Создавањето на единствена европска наднационална унија имаше политички и економски мотиви. Политичките мотиви се можноста за елиминирање на опасност од нови војни помеѓу европските земји. Поддржувач на европското обединување е Жан Моне (Jean Monnet), француски државник². Економските мотиви, пак, се засноваат на хоризонтална пазарна интеграција, кои би обезбедиле предуслови за поголемо производство, чиј резултат ќе биде поголема конкурентност и подобар животен стандард. Меѓутоа, заедничко им е искуството дека за европскиот мир најголема опасност е системот на национални држави со силен национализам. По посебно трагичниот демонстриран национализам во XX век, европските држави имаат потреба не само да обезбедат мир, туку и услови за економска, политичка и воена реконструкција.

Претпоставка е дека за да се задоволат тие потреби е потребно да се отворат националните економии за интегративните процеси како средство за избегнување протекционизам, кој беше основна карактеристика на меѓувоена Европа.

Првата наднационална организација што е формирана е Царинската унија на Бенелукс (Белгија, Холандија и Луксембург). Целта е да се направи

¹ Царството на Карло Велики во раниот период на IX век контролирало поголем дел од Западна Европа. „Европски принципи јавне администрације и финансије” - Лилјана Лучиќ, стр.1.

² На 4 мај 1950 година, претседателот на Планската комисија на Владата на Франција Жан Моне му презентирал на претседателот на Владата и министер за надворешни работи на Франција Роберт Шуман „Меморандум за трајно разрешување на проблемите со користење на јагленот и челикот од Сарската и Рурската област и останатите рудници“.

слободна трговска зона внатре помеѓу трите држави со единствена царинска тарифа за стоките кои доаѓат од други земји. Унијата е формирана во 1948 година.

Постоеја неколку пристапи на интеграција.³ Федералистите го истакнаа значењето на националните држави, но со широка демократска структура. Функционалистите, пак, заговараа обединета Европа преку економска кооперација како почетна точка за остварување на политичка интеграција. Рбетот на Европската унија беа и останаа Германија и Франција. Германија ја гледаше иднината на Европа како федерација на држави чишто односи ќе се уредат со федерален устав со јак парламент. Франција е против таков вид на федерација. Тие ја гледаат иднината на Европа како федерација на национални држави со јака владина соработка со која би управувале национални влади. Без обзир колку процесите на европска интеграција биле мотивирани, политичката интеграција не го следеше темпото на развој на економските форми на интеграција. Во каква европска политичка интеграција ќе ги однесе актуелните економски процеси на интеграција ќе покаже иднината, бидејќи економската интеграција никогаш не останува само економска.

Она што е сосема извесно е дека 27-те земји-членки, по 50 години јакнење на меѓусебните економски врски, денес остварија најголем можен степен на економска интеграција и ја конструираа правната основа за иднината на европската политичка заедница.

Регионалната економска интеграција е облик на економска интеграција помеѓу независни држави. До економска и монетарна унија, како највисок облик на регионална економска интеграција, европските држави поминаа низ сите фази на регионална интеграција со различни периоди на траење. Она што е карактеристика на европската економска интеграција е дека вертикалното продлабочување на економската интеграција го следеше и нејзиното хоризонтално ширење.

³ „Европски принципи јавне администрације и финансије”, Лилјана Лучиќ, стр. 1.

2.1.1. Клучни фази во развојот на европската економска интеграција

Значаен придонес во зајакнување на стопанството по Втората светска војна и обединување на западноевропските држави имаше Маршаловиот план⁴, што го прифатија државите на Западна Европа.

Најголем напредок се оствари во 1950 година, кога е формирана Европската заедница за јаглен и челик. Планот што го претстави Роберт Шуман (Шуманов план) предвидуваше создавање на наднационална агенција што ќе го контролира производството, но и движењето на цените во индустријата на јаглен и челик.

До економска и монетарна унија државите поминаа низ повеќе фази на регионална интеграција со различен период на траење и зголемен степен на интегративност.

Во Париз, на 18 април 1951 година, Франција, Западна Германија, Италија, Белгија, Холандија и Луксембург потпишаа Договор за основање на Европска заедница за јаглен и челик (*European Coal and Steel Community-ECSC*). Договорот стапи на сила по една година (23 јули 1952 година), со рок на важење 50 години. Цел на договорот беше под заедничка контрола да се стават производството и дистрибуцијата на јаглен и челик.

На конференцијата одржана во Месина (1-3 јуни 1955 год.), министрите за надворешни работи на шесте земји-потписници на договорот за основање на Европската заедница за јаглен и челик се согласија за создавање на заеднички пазар и пазар за атомска енергија.

На 27 март 1957 година, во Рим⁵, истите држави потпишаа Договор за основање на Европска заедница за атомска енергија и Договор за основање на Европска економска заедница (ЕЕЗ). Цел на Европската економска заедница беше да се воспостави заеднички пазар заради поттикнување на претприемништвото, конкуренцијата и размената. Создадена е царинска унија – укинати се меѓусебните царини, усвоена е единствена царинска тарифа кон трети земји.

⁴ Планот го доби името според државниот секретар на САД Џорџ Маршал (George Marshall). Од 1948 до 1951 г. во обнова на европските држави се вложени приближно 1,5% од БДП на САД. Еден од условите за користење на средствата беше обединети држави корисници.

⁵ Римскиот договор го потпишаа: Франција, СР Германија, Италија, Белгија, Холандија и Луксембург.

Создавањето на Европската заедница за атомска енергија имаше за цел развој на западноевропската нуклеарна индустрија и контрола во развојот на истата. Овие договори се потпишани на неопределено време. Во 1965 година, во Брисел, истите држави го потпишаа Договорот со кој се фузираат органите на трите заедници кои со спојување формираа органи на Европската економска заедница (ЕЕЗ). Потпишаните договори од 1951 и 1957 година станаа конститутивна повелба на ЕЕЗ, кои поинаку се именуваат како Римски договори.

Преговорите околу членство на нови држави во Заедницата траеја сè до 1972 година, кога се одлучи земјите кои аплицираат за членство во Заедницата да можат да бидат нејзин составен дел.

Во 1973 година Данска, Ирска и Велика Британија пристапија во ЕЕЗ. Четвртата земја-кандидат Норвешка на својот национален референдум се изјасни дека не сака да стане дел од Европската заедница.

Во 1981 година на Европската економска заедница ѝ се приклучи и Грција, а во 1986 година нови држави-членки на ЕЕЗ станаа Шпанија и Португалија. Истата година во Луксембург е потпишан Единствениот европски акт со кој е извршена првата ревизија на Римскиот договор. Единствениот европски акт стапи на сила на 1 јуни 1987 година. Цел на Единствениот европски акт беше создавање на единствен европски простор и воспоставување и функционирање на единствениот внатрешен пазар, како почетна точка на патот кон создавање на монетарна и политичка унија.

Со стапување на Жак Делор на чело на Европската комисија, создавањето на заеднички пазар доби силна поддршка. Во јуни 1985 година на состанок одржан во Милано, Европскиот совет даде поддршка на програмата на Европската комисија за реализација на единствениот внатрешен пазар. Единствениот внатрешен пазар е пазар на единствен економски простор без внатрешни национални граници, обезбедено слободно движење на стока, луѓе, услуги и капитал. Единствениот европски акт стана институционална основа за т.н. *бела книга* за имплементација на единствениот внатрешен пазар. Државите-членки на Европската економска заедница имаа обврска до 31.12.1992 година да ги усвојат сите мерки, со цел воспоставување на единствен внатрешен пазар како претпоставка за понатамошниот процес за економска и политичка интеграција. Во 1992 година Единствениот европски акт

беше инкорпориран во Договорот од Мастрихт. Во февруари 1992 година во Мастрихт државите-членки на ЕЕЗ го потпишаа Договорот за ЕУ, кој стапи на сила на 1 ноември 1993 година. Со Договорот за ЕУ, Европската економска заедница прерасна во Европска унија. Со прераснување од ЕЕЗ во ЕУ се воспостави заедничка надворешна и безбедносна политика и соработка во областа на правосудството и внатрешните работи, се воведоа поимот државјанство, заедничка економска политика, се прошири заедничката сообраќајна политика. Со договорот за ЕУ званично е воведена Монетарната унија (ЕМУ). Уреден е системот на централни банки и е основана Европската централна банка (ЕЦБ), како самостојна и независна институција и институционален столб на монетарниот систем на идната ЕМУ.⁶

Во 1994 година во Франкфурт е основан Европскиот монетарен институт, институција која требаше да претходи на ЕЦБ. Задача на Европскиот монетарен институт беше да ги следи критериумите на конвергенција, што беа утврдени како услов за влез во ЕМУ. За да формираат Монетарна унија, државите-членки мораа да ги исполнат критериумите на конвергенција.⁷

Во 1995 година Австрија, Шведска и Финска се придружуваат на ЕЕЗ. Државите-членки на ЕЕЗ потпишаа документ наречен Бела книга за подготовка на придружните земји од Централна и Источна Европа за интеграција во внатрешниот пазар на Унијата. Белата книга претставува документ во кој е претставен моделот на хармонизација на прописите од одредена област и редоследот и динамиката на нивно усогласување.

Во 1996 година во Амстердам, на меѓународна конференција, државите-членки извршија ревизија на договорот за ЕУ. Ревидираниот договор стапи на сила во мај 1999 година. Со Амстердамскиот договор за ЕУ е извршена пренумерација на Римскиот договор. Договорено е подобрување на институциите на ЕУ, јакнење на улогата на претседателот на Комисијата, проширен е делокругот на заедничко одлучување на Советот и Парламентот, договорено е јакнење на интеграциите и подобрување во следните области: човекови права и слободи, безбедност и правда, внатрешни работи и правосудство, заедничка надворешна и безбедносна политика.

⁶ Европски принципи јавне администрације и финансије, Лилјана Лучиќ, стр. 1.

⁷ Види 2.1.3. Правила за функционирање на ЕМУ

Во 1999 година почнува да функционира Монетарната унија со ЕЦБ, како наследничка на Европскиот монетарен институт и единствената валута – евро (ЕУР), како безготовинско средство на плаќање. Евросистемот го сочинуваат ЕЦБ и националните централни банки на државите-членки. Основна цел на ЕЦБ е одржување на стабилност на цените, водење на единствена монетарна политика. Европската комисија ги фиксира курсевите и конверзија на валутите на земјите-членки во евро и го утврди референтниот курс ЕУР спрема УСА \$ во износ 1,16675 УСА \$ за 1 евро. Дотогашната европска пресметковна валута ЕКУ е променета во ЕУР по паритет 1:1.

Во 2000 година во Ница е одржана Втората меѓународна конференција, којашто како претходната во Амстердам се занимаваше со прашања на институционални реформи: реформа на Комисијата и Советот (тежина на гласови на државите-членки), ширење на мнозинскиот начин на гласање и усвоена е Европската повелба за фундаментални права. На конференцијата во Ница е направена втората ревизија на Договорот за ЕУ. Во 2002 година е формирана Еврозоната со еврото, кое влезе во оптек во готовински облик како единствена валута во дванаесет земји-членки на ЕМУ: Австрија, Белгија, Финска, Франција, Грција, Ирска, Италија, Луксембург, Холандија, Германија, Португалија и Шпанија. Националните централни банки на овие држави беа задолжени за воведување на еврото и замена на националните валути за евро во своите земји, за собирање на националните валути кои се повлекуваат од оптек, заради информирање на јавноста. Трошоците на производство на валутите и кованите пари беа на товар на централните банки. Данска, Шведска и Велика Британија ги задржаа своите национални валути и пристапија во ЕМУ. Во евросистемот се вклучени, покрај земјите на ЕМУ, и сите држави кои до тогаш користеа некоја од валутите на државите-членки на ЕМУ, како и државите-членки со валутен одбор.

Во 2004 година се придружија Кипар, Малта, Естонија, Латвија, Литванија, Чешка, Унгарија, Полска, Словачка и Словенија. Одржана е третата Меѓународна конференција на чиј дневен ред беа прашања на функционирање на органите на ЕУ во услови на зголемено членство, пондерирани гласови во Советот, број на пратеници во Европскиот парламент и број на членови во Комисијата.

Во 2005 година Бугарија и Романија стануваат членки на ЕУ, а од 1 јуни 2013 година како 28. членка во европското семејство влегува и Хрватска.

Договорот од Рим е дизајниран да обезбеди соодветно функционирање на заедничкиот пазар на стоки, услуги, капитал и луѓе. Тој не е многу јасен околу макроекономското и монетарно интегрирање на Европа. На почетокот, основна цел на економската и монетарната политика на ЕУ беше да обезбеди рамнотежа на нејзиниот вкупен платен биланс, доверба во нејзината валута, висок степен на вработеност и стабилни цени. За да се остварат овие цели беа употребени три инструменти: координирање на националните економски политики, особено циклични политики, стабилизирање на девизните курсеви и помош во случај на проблеми во платниот биланс.

Улогата на Европската унија од аспект на монетарната политика, со Договорот на ЕЕЗ не е однапред утврдена, но не е исклучена. Таков е случајот со буџетската политика каде што имаме избалансиран европски буџет. Приходите и расходите мора да бидат еднакви. Се внимаваше во давањето на моќта на ЕУ преку економската и монетарната политика.

Додека се одвиваше системот на европска интеграција стана јасно дека системот на координација има слабости, па затоа има потреба од унифицирање. Беа направени предлози за реализирање на економска и монетарна унија.

На Самитот во Хаг во 1969 година лидерите на државите и владите се договорија за реализирање на економска и монетарна унија и побараа од комисијата да подготви предлози за постепено реализирање на нејзините елементи - особено единствена валута. Сепак, заради монетарни нарушувања во седумдесеттите години на минатиот век, мораше да биде одложено.

Искуството на европските влади во нивните напори да се справат со проблемите што постојано се појавуваа покажа дека, како за малите така и за големите земји од ЕУ, економските и монетарните политики ја загубија својата ефикасност. Заради зголемената свест на негативните ефекти од макроекономската и монетарната соработка сè повеќе и повеќе академски, бизнис и политички кругови сметаат дека е потребен брз прогрес на патот кон ЕМУ.

Во периодот кога економистите беа безнадежно поделени на оние кои беа за предности на системот на слободни девизни курсеви и оние кои беа за

најдобриот пат до монетарна стабилност беше предложено како преодна фаза да се формира Европски монетарен систем (ЕМС).

Целта на ЕМС беше двојна. Стабилни девизни курсеви и поефикасни пазари. Но ефикасноста во изградба на единствениот пазар ги заживеа активностите за реализирање на план за економска и монетарна унија. Комисијата на чело со претседателот го разви Делоровиот план во 1989 година. Предлогот беше основа за преговори, кој резултираше со договор за создавање на ЕМУ.

2.1.2. Создавање на економска и монетарна унија

Земјите-членки на ЕЕЗ на 7 февруари 1992 година во холандскиот град Мастрихт го потпишаа Договорот за Европската унија, кој стапи на сила на 1 ноември 1993 година. Тој претставува прва најава за создавање на заедничка валута во земјите-членки на ЕУ. Земјите-членки: Белгија, Данска, Холандија, Италија, Ирска, Луксембург, Германија, Франција, Грција, Шпанија, Португалија, В.Британија одлучија во етапи да ја создадат заедничката надворешна и безбедносна политика и да создадат економска и монетарна унија со единствена валута.

ЕМУ е заснована на два концепта: координација на економските политики и независна монетарна институција (Европска централна банка). Советот на министри е надлежен за дефинирање на главните принципи на економската политика. ЕМУ е процес на хармонизација на економски и монетарни политики на државите-членки на ЕУ и претставува клучен елемент за стабилен и социјален развој на Европа и нова шанса за понатамошен развој на европска политичка интеграција.⁸

Договорот од Мастрихт ја дефинира ЕМУ како процес што ќе се реализира во три фази:⁹

- **Првата фаза**, од 1 јули 1990 до 1993 година, се состоеше од потполна либерализација на движењето на капиталот и зголемена соработка помеѓу централните банки. Таа имаше за цел хармонизација на монетарните политики и изградба на адекватна координација на мерки на националните централни банки. Монетарната соработка во овој период се одвиваше преку Комитетот на гувернери на централните банки на Европската унија.

⁸ Будимир Стакиќ (2010), Меѓународни финансии, Белград, стр.75.

⁹ Willem Molle, Ekonomija na evropska integracija, četvrto izdanje, str. 354.

- **Втората фаза**, од 1994 до 1998 година, беше насочена кон натамошна хармонизација и приближување на монетарните политики и изградба на соодветни институции, како што е Европскиот монетарен институт. Европскиот монетарен институт кој имаше за задача да ја унапреди соработката помеѓу државите-членки и да подготви терен за основање на европски систем на централни банки, односно и Европската централна банка. Во втората фаза се утврдени критериумите за економска конвергенција, со цел подготовка за третата фаза.

- **Третата фаза**, која почнува од 1999 година, имаше за цел да го приврши преминот во монетарна унија со пуштање во оптек на заедничката валута евро, односно ставање во дејство на наднационалните централни банки, т.н. Европски систем на централни банки (ЕСЦБ), на чело со Европската централна банка. Во оваа фаза е формирана Монетарната унија од 11 држави-членки, Грција во меѓувреме ги исполни критериумите. Во оваа фаза исто така е укинат Европскиот монетарен институт и е воспоставен Европскиот систем на централни банки и Европската централна банка со седиште во Франкфурт.

2.1.3. Правила на функционирање на економската и монетарната унија

а. Критериуми за конвергенција – спојување или Мاستришки критериуми

Европската унија врз основа на економската мисла и политичкото искуство исцрпи една група правила за здрави макрополитики, кои им наложуваат на земјите-членки да ги заштитат условите за добро функционирање на ЕМУ. Критериумите за економска конвергенција претставуваат најмал заеднички именител за здрави економско-социјални односи. Овие правила беа вградени во Договорот за Европска унија (член 121), како критериуми за конвергенција на националните економии¹⁰, како последица на разликите во економско-социјален развој на земјите-членки и во функција на обезбедување на нивна истоветна стартна позиција. Критериумите за

¹⁰ Подетално за Договорот од Мاستрихт и критериумите за конвергенција може да се види на http://europa.eu.int/scandplus/glossary/economic_monetary_union_en.htm

конвергенција, уште наречени Маастришки (Maastricht) критериуми, мора да бидат исполнети од страна на земјите доколку се спремат да го прифатат еврото како национална валута и да бидат дел од Евроната.

Тоа се четири критериуми:

1. Критериум висок степен на стабилност на цените, кој се оценува на основа стапка на инфлација не поголема од 1,5% над просекот на трите земји со најниски стапки на инфлација, со што се бара висока стабилност на домашната валута. Инфлацијата се пресметува користејќи индекс на потрошувачки цени на споредбена основа, имајќи ги предвид разликите во националните дефиниции, врз основа на податоците кои ги доставува статистичката служба на Европската комисија (ЕУРО-СТАТ).

2. Критериум за лимитирање на буџетскиот дефицит. Буџетската дисциплина е регулирана со членот 104Ц. Со Договорот од Маастрихт и Протоколот бр.5 е утврдена референтната вредност за буџетскиот дефицит кој треба да иснесува 3% од БДП од претходната година, а критериумот за јавниот долг е да не надминува 60% од БДП од претходната година.

3. Критериумот за долгорочната каматна стапка е дефиниран со членот 4 од Протоколот за критериумите за конвергенција. Кој треба да не биде повеќе од 2% над просекот на стапките на три земји со најниска стапка на инфлација.

4. Критериум за почитување на дозволена граница на флукуација на курсот. Одржување на стабилен девизен курс, што значи дека девизниот курс не смее да се менува најмалку две години пред барањето за влегувањето во третата фаза на ЕМУ.

Во 1998 година кога требаше да се донесе одлука за партиципирање на земјите-членки беа поделени во две групи и тоа: 12 земји кои ги исполнуваа критериумите и три земји кои од политички причини одлучиле да не се приклучат (Велика Британија, Данска и Шведска). ЕМУ започна да функционира на 1 јануари 1999 година, со стапување на сила на третата фаза со воведување на единствена валута евро, со учество на 11 земји, а Грција во меѓувреме ги исполни критериумите. Денес во ЕМУ партиципираат 17 земји.

Табела 1. Држави-членки на Европската монетарна унија
Table 1. Member States of the European Monetary Union (EMU)

Р.број/ ordinal number	Држава/state	Датум на влез во ЕМУ/ date of entry into EMU
1.	Австрија	01.01.1999
2.	Белгија	01.01.1999
3.	Финска	01.01.1999
4.	Франција	01.01.1999
5.	Германија	01.01.1999
6.	Ирска	01.01.1999
7.	Италија	01.01.1999
8.	Луксембург	01.01.1999
9.	Холандија	01.01.1999
10.	Португалија	01.01.1999
11.	Шпанија	01.01.1999
12.	Грција	01.01.2001
13.	Словенија	01.01.2007
14.	Малта	01.01.2008
15.	Кипар	01.01.2008
16.	Словачка	01.01.2009
17.	Естонија	01.07.2010

Извор: Европска комисија

б. Пакт за стабилност и раст

Сфаќањето дека здравите јавни финансии се нужни за зачувување и одржување на макроекономска стабилност наметна потреба за стабилни рамки на фискална политика втемелена на правила. ЕУ утврди неколку правила за националните фискални политики. Така националните политики мораат да најдат рамнотежа меѓу овие две работи:

Првата е **флексибилност**. Националните буџети ќе бидат главни инструменти во борбата против разни шокови и стабилизирање на економијата. Бидејќи ниту големината, ниту видот на шокот можат да се предвидат, изгледа дека на креаторите на политиката им е потребна голема слобода.

Втората работа е **постојаност**. Ограничувањата од ЕУ мораат да ги намалат интерните притисоци, владата да троши над нејзините приходи и да обезбеди постојана примена на правилата за цврсто јавно финансирање. Иако критериумот за постојаност е во спротивност со критериумот за флексибилност, теоријата нè учи дека националните влади имаат интерес да ги прифатат овие правила за да избегнат други потешки проблеми¹¹.

¹¹ Willem Molle, *Ekonomija na Evroska integracija*, четврто издание.

Сите овие ограничувања ѝ овозможуваат на ЕУ да функционира со ограничена форма на фискална координација и следење на политиките на земјите-членки. Ваквото следење значи дека сегашната и идната позиција на секоја земја-членка, од аспект на јавните буџети, е системски надгледувана од страна на Комисијата и оценувана од страна на Советот според група критериуми.

Конечен договор за Пактот за стабилност и раст (*Stability and Growth Pact*) е постигнат со усвојување на Резолуцијата за Пактот за стабилност и раст на Европскиот совет во Амстердам, во 1997 година. Пактот стапи на сила во 1999 година.¹²

Резолуцијата им овозможува на земјите-членки на ЕУ, Советот на ЕУ, Комисијата на ЕУ цврсти правила и упатства во спроведување на правилата. Пактот е усвоен со цел земјите-членки да спроведуваат разумна буџетска политика и по влегувањето во ЕМУ, за да се зачува стабилноста на цените и одржливиот раст кој може да се наруши од фискална недисциплина на земјите-членки.

Како што претходно споменавме, основна цел на Пактот за стабилност и раст е спречување на појавата на прекумерен дефицит, со цел осигурување на фискална дисциплина и зачувување на економска стабилност внатре во ЕУ со воведување на еврото.

Пактот поблизу ги опишува одредниците од Договорот за ЕУ и ја дефинира здравата фискална политика како онаа каде што земјите-членки на ЕУ се обврзуваат дека буџетот среднорочно ќе го доведат во буџетска рамнотежа или пак во суфицит. Се смета дека на тој начин ќе се обезбеди доволен простор буџетската политика да се носи со нормалните циклични флуктации со цел (цикличните) дефицитите што би се појавиле да не бидат повисоки од референтната вредност од 3% од БДП (брuto домашен производ).

¹² Правно гледано, Пактот за стабилност и раст го сочинуваат: *Resolution of the European Council on the SGP; Council Regulation on the strengthening of the surveillance and coordination of economic policies, No. 1466/97; Council Regulation on speeding up and clarifying the implementation of the excessive deficit procedure, No. 1467/97 (Official Journal L 209, 02/08/1997), te Council Regulation 1466/97 as amended by Council Regulation 1055/2005 I Council Regulation 1467/97 as amended by Council Regulation 1056/2005 (Official Journal L 174, 07/07/2005).*

Во Пактот е нагласена улогата на автоматските стабилизатори во национални рамки, кои во услови на губење на инструментот на девизен натпревар му помагаат на стопанството да се приспособи на асиметричните шокови. Меѓутоа, предноста на автоматските стабилизатори ќе се оствари само ако буџетските позиции на земјите се одржливи.

Имплементацијата на Пактот за стабилност и раст почива на два столба и тоа:¹³

- принцип на мултилатерален надзор на буџетската позиција и
- на процедури во случај на прекумерен дефицит.

Основните елементи на овие два столба се дефинирани во регулативите на Советот на ЕУ¹⁴. Надзорот на буџетските позиции се однесува на т.н. среднорочен ран систем на предупредување и краткорочен надзор. Во случај на прекумерен дефицит се донесуваат разни мерки што ги донесува Советот на ЕУ по предлог на Комисијата на ЕУ. Овој систем се заснова на извештаите (проекциите) што земјите-членки двапати годишно (март и септември) ги доставуваат до Комисијата на ЕУ, а комплетната процедура во случај на прекумерен дефицит трае 10 месеци.

Раниот систем на предупредување се однесува на среднорочни проекции на буџетските позиции, со нив во раната фаза се препознаваат евентуалните пречки во извршување на целите на Пактот за стабилност и раст. Содржана е обврска за презентација на годишните стабилизациони програми на земјите-членки на ЕМУ и плановите на конвергенција на останатите членки на ЕУ.

Тие програми содржат среднорочни буџетски проекции и имаат за цел остварување на буџетска рамнотежа, па дури и буџетски суфицит. Ваквите програми мора да ги поддржи Европската комисија, но и Европската централна банка и Економско-финансиската комисија. Подоцна Советот на ЕУ донесува одлука дали одредена држава е во границите 3% од БДП. Доколку одлуката на

¹³ Simovic Hrvoje - Fiskalna politika u Evropskoj unii i Pakt o stabilnosti i rastu, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 2005.

¹⁴ 21 European Council, 1997.

Советот е негативна, членките мора плановите и постапките да ги ревидираат со цел во повторната постапка да добијат позитивна оценка.¹⁵

Со краткорочна контрола се проверуваат моменталните буџетски позиции, а основа е полугодишниот извештај. Комисијата ги проверува поединечно извештаите и донесува Одлука дали постои прекувремен буџетски дефицит и дали буџетската политика е во рамките на дозволеният буџетски дефицит од 3%.

Во случај на негативно мислење, Комисијата го известува Советот кој со квалификувано мнозинство донесува позитивно или негативно мислење. Таа одлука се донесува најдоцна три месеци од поднесување на извештајот (проекциите) на земјите-членки. При донесување на конечна одлука, Советот на ЕУ (ЕКОФИН) ги зема предвид и олеснителните факти, како што се на пример рецесијата на стопанството, елементарните непогоди и сл. Така може да се дозволи прекумерен дефицит и поголем од 3%, доколку на земјата-членка во надгледуваната година БДП е намален најмалку за 2%. Понатаму, ако БДП е намален помеѓу 0,75% и 2%, може да се дозволи буџетски дефицит, но само во согласност со Советот на ЕУ.

Ако Советот донесе негативно мислење следуваат процедури во случај на прекумерен дефицит. Советот во почетокот дава одредени препораки на земјата-членка која треба да се придржува на намалување на буџетскиот дефицит во наредните четири месеци. Ако земјата-членка не се придржува до препораките, Советот може да ѝ наметне конкретни мерки што треба да ги имплементира во рок од еден месец. Доколку земјата и понатаму не ги почитува предложените мерки, Советот може да одлучи воведување на санкции за да се имплементираат тие мерки. Тие санкции се: информирање на јавноста во случај на непослушност во издавање на државни обврзници, ревизија на кредитната политика од страна на Европската инвестициона банка, обврска за депонирање на бескаматен депозит во одреден износ и наметнување на разни парични казни. Доколку Советот се одлучи за конкретни мерки се дава рок уште два месеца буџетскиот дефицит да го сведе во бараните граници пред имплементациите на тие мерки. Доколку не се применат тие барања, веднаш се применуваат санкциите.

¹⁵ Негативна оценка првпат доби Ирска (2001), ран систем на предупредување потоа добија и Португалија, Германија, Франција и Италија (2005).

Најзначајна санкција во тој случај е бескаматен депозит. Големината на тој депозит се состои од фиксен дел 0,2% од БДП и варијабилен дел 0,1% од БДП за секој процент за кој е настанат буџетскиот дефицит поголем од 3%. Ако фискалната политика и понатаму не е усогласена со барањата на Пактот за стабилност и раст, бескаматниот депозит се претвора во бесповратна парична казна.

Табела 2. Временски приказ на процедурите во случај на прекумерен дефицит
Table 2. Time display procedures in case of an excessive deficit

ВРЕМЕ/time	МЕРКИ/measures
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 прекумерен дефицит врз основа на Извештајот на Комисијата и дава препораки за намалување на дефицитот
1 октомври (година t) или 1 април (година t+1)	Советот одлучува дали акциите се преземени 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 на санкции, односно конкретни мерки за намалување на прекумерниот дефицит
1 јануари (година t+1) или 1 јули (година t+1)	Советот ги имплементира претходно усвоените санкции
1 мај (година t+1) или 1 ноември (година t+1)	Советот донесува Одлука за интензивирање на санкциите или ги укинува санкциите

Извор: National fiscal policy in EMU ,89

2.1.4. Правила на фискалната политика во ЕУ

Фискалните правила што се содржани во Мاستришките критериуми на конвергенција и Пактот за стабилност и раст се одраз на создавање на ЕМУ, насочени кон примарната цел - стабилност на цените. Постојат неколку основни причини за воведување на фискалните правила во ЕМУ и тоа:¹⁶

- Прво, потребата за воведување на фискалните правила во облик на Пактот може да се оправда од гледна точка на тоа што земјите го зголемуваат буџетскиот дефицит откако ќе влезат во монетарната унија. За да го согледа ова согледување Беетсма (1999 година) разви економски модел со кој ја

¹⁶ Simovic Hrvoje, Fiskalna politika u Evropskoj Uniji i Pakt o stabilnosti i rastu, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 3 (2005b).

посматра оваа можност. Како основна причина на прекумерниот дефицит е стравот на владејачката политичка гарнитура да не биде повторно избрана.

- Второ, фискалните рестрикции кои произлегуваат од тие критериуми првенствено се резултат од стравот да прекумерниот дефицит и јавниот долг на земјата-членка може да влијае на растот на каматните стапки во другите земји-членки на ЕМУ, кое може битно да влијае на стабилност на цените.

Фискалната недисциплина влијае на растот на каматните стапки, поради што додатно расте јавниот долг односно јавните расходи наспроти јавните приходи. Таквата нестабилност се одразува на пазарот на капитал. Во најлошо сценарио ваквите настани водат кон нестабилност на глобалниот пазар, во овој случај пазарот на ЕУ.

- Трето, големите фискални дефицити можат да го поткопат кредибилитетот на централната банка, а меката монетарна политика може да влијае на фискалната политика на земјите-членки на ЕМУ.

- Четврто, постои страв некои учесници на пазарот да претпостават како ЕУ ќе извлече некои земји од финансиски проблеми и според тоа ќе формираат свои очекувања.

- Петто, со цел да се пристапи на одреден клуб, како ЕМУ, треба да се почитуваат нивните правила, а тоа е имплементација на политиката на Пактот за стабилност и раст и Мاستришките критериуми за конвергенција.

Пактот долгорочно гледано е најдобар начин за постигнување на стабилност во меѓународни рамки, без обзир на нивниот недостаток за решавање на одредени проблеми во некои земји-членки на ЕУ. Можеме да ги истакнеме трите елементи што го гарантираат успехот на Пактот за стабилност и раст:

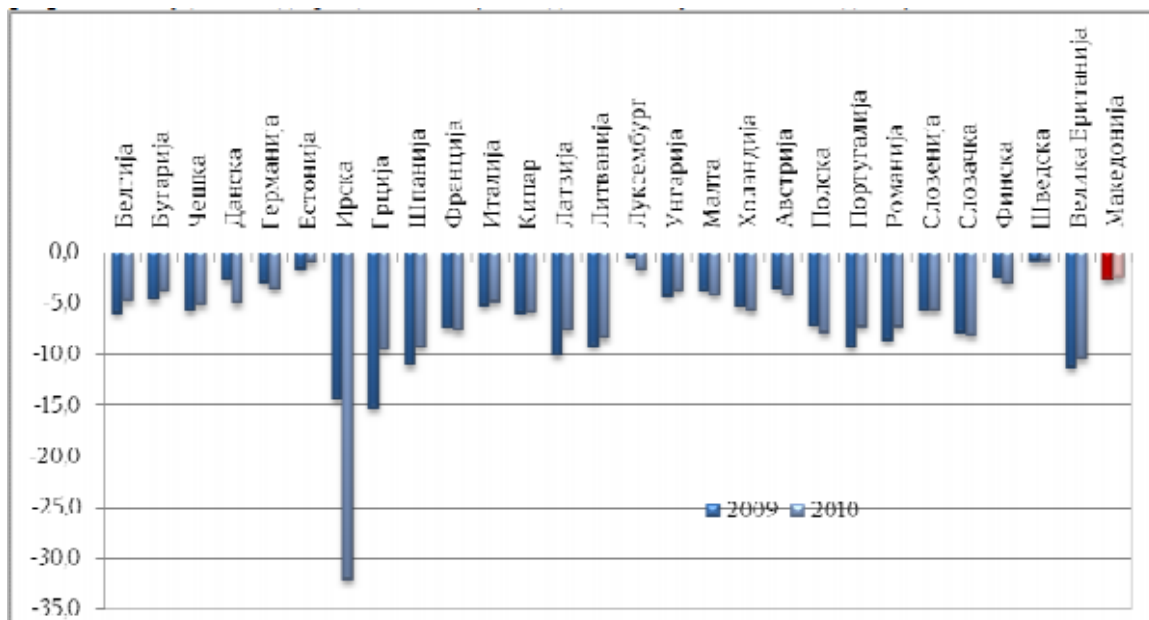
- Прво, освен Комисијата која е главен протагонист за спроведување на правилата во ЕУ, имплементацијата на фискалните правила во ЕУ зависи и од Европската централна банка (ЕЦБ), која исто така подготвува извештаи на темелот врз кои Советот донесува одлуки во врска со прекумерниот дефицит. На тој начин во ЕМУ економската стабилност додатно се одржува од Европската централна банка, со политиката за одржување на монетарна стабилност, за која е нужно постоење на фискална стабилност.

- Второ, Мاستрихт создаде својствена култура на стабилност што ја спроведуваат и владите на Велика Британија, Германија и Франција, чијашто

насоченост на социјалната политика често влијае на растот на јавните расходи и буџетскиот дефицит. Од таа причина, Пактот е битен за да се задржи постојната стабилност, што досега најмногу ја загрозуваа Германија и Франција.

- Трето, ако одредени членки се одлучиле за одредени промени на политиката кон Пактот и ЕМУ, од повеќе аспекти таа е озаконета, а за нејзина промена е потребна Одлука на Советот на ЕУ.

Според тоа, клучните елементи на политиката на фискална дисциплина во ЕУ се дефинирани до детали, но во случај на потреба постои и Европскиот суд за правда, на којшто Комисијата може да се потпре во случај на фискална недисциплина.

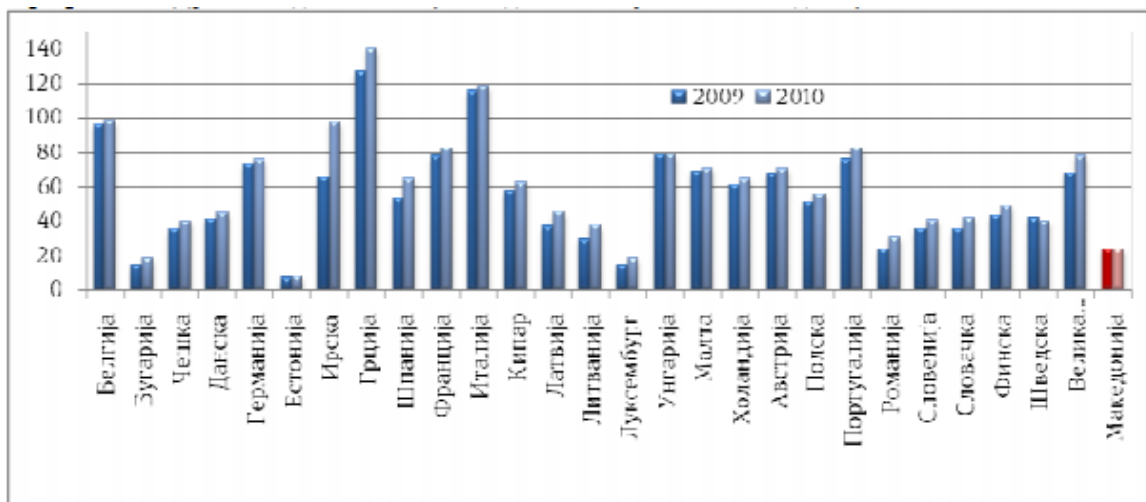


Извор: Министерство за финансии на РМ

Слика 1. Буџетски дефицит во земјите од ЕУ и Република Македонија (2009 и 2010)

Figure 1. Budget deficit in the EU and Macedonia (2009 and 2010)

Буџетскиот дефицит во земјите-членки од ЕУ во просек изнесува 6,8% од БДП за 2009 година, а во Република Македонија во 2009 година се одржа на 2,7% од БДП.



Извор: Министерство за финансии на РМ

Слика 2. Државен долг во земјите од ЕУ и Република Македонија
Figure 2. State debt in EU countries and the Republic of Macedonia

Просекот на државниот долг на земјите-членки на ЕУ изнесува 74% од БДП за 2009 година, а државниот долг на РМ изнесува 23,7% од БДП.

Почнувајќи од 2010 година Европската унија се соочува со голема економска криза. Сериозноста на економската криза ги натера властите на ЕУ да преземат неколку клучни чекори. Фискалната политика останува на национално ниво, таа е во надлежност на одделни земји-членки на ЕУ, ограничени единствено со обврски спрема Пактот за стабилност и раст. Иако Пактот јасно ги пропишува правилата за буџетска дисциплина, сепак овој пакт не предвидува никаков механизам на автоматски санкции за земјите што ги кршат правилата. Пактот за стабилност и раст беше критикуван уште пред кризата, бидејќи два клучни членки на Еврозоната (Германија и Франција) повеќе од еднаш ги имаат прекршено правилата, а не се применија никакви санкции за таквото однесување.

Од 17 членки во Еврозоната, само 4 земји (Финска, Словенија, Луксембург и Словачка) имаат долг што одговара на правилата на монетарната унија која пропишува дека долгот не може да биде повисок од 60% од БДП. Во 2011 година 24 земји од 27 ЕУ се предмет на прекумерна дефицитна постапка и добиле препораки од Советот да преземат ефектна поправна акција, со цел дефицитот да биде под 3% од БДП со рокови што се движат од 2011 до 2015 година.

Грчкиот буџетски дефицит достигна 13,6% од БДП, а долговите 300 милијарди евра или 125% од БДП во 2010 година. Грција се најде на работ на

банкротство во текот на 2010 година, со секојдневни улични демонстрации на незадоволство и медиумска војна со Германија. ЕУ се најде во ситуација кога мора да ја брани заедничката валута – евро и иднината на Европа.

Европските лидери како последно решение за должничката криза во Еврозоната понудија нов договор кој го потпишаа на 2 март 2012 година во Брисел, кој гласи: Договор за стабилност, координација и управување во ЕМУ (*Treaty on Stability, Coordination and Governance in the Economic and Monetary Union*).¹⁷

Овој Договор има за цел да наметне строг надзор на Европската унија над договорните земји-членки во Еврозоната. Потписниците се обврзаа дека ќе ја јакнат економската основа на Економската и монетарна унија (ЕМУ) преку усвојување на комплет правила кои најмногу се однесуваат на поттикнување на стабилност, односно буџетската дисциплина и имаат за цел да се намали растот на новите задолжувања и да се преземат мерки за нивно постепено намалување.

Имено, со Договорот се настојува значаен дел од Пактот за стабилност и раст да се инкорпорира во националното законодавство на уставна основа. Буџетскиот дефицит не треба да надмине 0,5% од БДП, а јавниот долг 60% од БДП.

Во случај на прекумерен дефицит се применуваат новите мерки т.н. Six Pack донесени на 3 декември 2011 година, кои се состојат од пет уредби и една директива. Четири од нив се однесуваат на надзор на буџетот, строго извршување и јакнење на Пактот за стабилност и раст, а другите два прописа се однесуваат на мониторинг и контрола (макроекономска нерамнотежа) во земјите-членки. ЕУ стекнува важни надлежности на буџетите на одреден број на земји-членки, односно надзор на економската политика над сите земји-членки, што е и најголема промена во економското управување од воведувањето на ЕМУ.

Доколку одредена договорна страна го прекрши дозволения лимит на дефицит, Судот за правда во ЕУ може да изрече парична санкција во висина од 0,1% од БДП. Средствата на паричната санкција се префрлаат во Европскиот стабилизационен механизам.

¹⁷Повеќе на http://www.mfa.gov.lv/data/aaa/stabilitadesligums_en.pdf

2.2. Карактеристики на даночната политика во ЕУ

Даночниот систем и даночната политика претставуваат значајни обележја на даночниот суверенитет на една земја и составен дел на економската политика што таа ја води. За разлика од монетарната политика, фискалната политика, односно даночната политика е во надлежност на одделните земји-членки на ЕУ. Правните норми од Римскиот договор до денес сè уште не се променети. Според нив секоја земја-членка има право да го задржи својот даночен систем, да има свои даночни власти, да има право да одлучува за даноците. Даночните системи во земјите-членки се разликуваат во структурата на даночните приходи, даночните олеснувања и ослободувања, видот и висината на даночните стапки.

Примената на различните даночни системи во земјите-членки на ЕУ од аспект на потрошувачката има свои импликации во остварување на слободното движење на стоки, услуги, капитал и луѓе. Затоа на приближување на системите на овие даноци се гледа како важно прашање на една економска интеграција.

Во теоријата постојат две гледишта во врска со значењето на даночниот систем во рамките на една економска интеграција, односно дали даночната политика треба да се води на повисоко, супранационално ниво или на национално ниво.¹⁸

Едно гледиште смета дека даночната политика треба да се води на ниво на Унијата, тоа ги зема предвид екстерналиите кои можат да настанат со примена на различните даночни системи и поголема ефикасност која би се постигнала со пренесување на компетенциите. Прифаќањето на ова гледиште значи откажување на суверенитетот и пренесување на оваа задача на супранационално ниво.

Второто гледиште се однесува на задржување на водење на даночната политика на национално ниво. Бидејќи пренесувањето на компетенциите на супранационално ниво би го направиле неефикасно.

Земјите на ЕУ преку даночни реформи извршија промени во своите даночни системи за непречено функционирање на заедничкиот пазар на ЕУ.

¹⁸ Европска унија - даночна политика – Baldwin, Richard and Wyplosz, Charles > The Economics of European Integration, Mc Graw-Hill education, UK, 2004, p.389

Континуирано се донесуваат директиви на ЕУ од областа на оданочувањето за да се хармонизираат даночните системи и да се приближат даночните политики. Во директивите се предвидуваат ограничувања на даночните стапки и даночните ослободувања како основни инструменти на даночниот систем.

Основна цел на меѓународните правила е да се обезбеди даночна неутралност, спречување на даночната евазија, еднаков даночен третман или недискриминација.

2.2.1. Структура на даночните системи на земјите-членки

Долго време даночните системи на земјите-членки се одликуваа со доминантно учество на директните даноци во вкупната даночна структура. Но со спроведување на реформите во даночните системи се помести тежиштето од директни даноци кон оданочување на потрошувачката. Реформите се однесуваа главно на: намалување на даночните стапки кај данокот на добивка и персоналниот данок, а во исто време проширување на даночната основица кај индиректното оданочување (ДДВ, акцизи).

Во вкупната структура на даночните приходи на земјите-членки разликуваме:

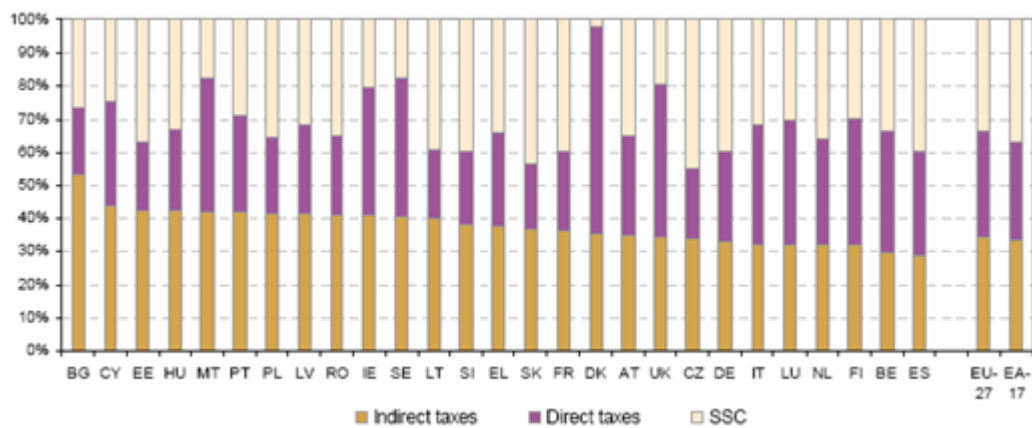
- директни даноци во кои влегуваат персоналниот данок на доход, данокот на добивка и даноците на имот;
- индиректни даноци во кои влегуваат данокот на додадена вредност, акцизите, други даноци и социјални придонеси.¹⁹

Структурата на даноците се разликува меѓу старите 17 и ЕУ 27 земји-членки. Разликата се однесува во поглед на учеството на директните и индиректните даноци во вкупните даночни приходи.

Во новите држави е помало учеството на директните даноци во вкупните даночни приходи. Најниско учество имаат Словачка 20,8%, Бугарија 20,9% и Романија 23%. Кај новите членки има поголемо учество на индиректните даноци во вкупните даночни приходи: во Бугарија 55,1%, Кипар 47,9%, Малта 43,7%, Романија 43,4%, Естонија 43% и Полска 41,7%. Во делот на даноците ДДВ учествува со 29%, персоналниот данок на доход и данокот на добивка со околу 27,6% и данокот на капитал околу 1%.

¹⁹European Commission Directorate-General Taxation and Customs Union: Structures of the Taxation Systems in the European Union

Учеството на одделните даночни категории во вкупните даночни приходи, посебно кај земјите-членки, е прикажано на графиконот 3.



Извор: Европска комисија

Слика 3. Учество на одделни даночни категории во вкупните даночни приходи
Figure 3. Participation of individual tax categories in total tax revenue

2.2.2. Хармонизација на оданочувањето

Улогата на ЕУ е да обезбеди компатибилност на даночните системи на земјите-членки за да се остварат целите на ЕУ, дефинирани со Договорот за основање на ЕУ. Европската унија има донесено неколку директиви кои претставуваат водич според кој земјите-членки би се придржувале во изградба и воведување на реформи во своите даночни системи.

Даночното усогласување (хармонизација) се дефинира како процес на отстранување на бариерите меѓу државите-членки на Европската унија, како и разликите во нивните даночни системи што создаваат такви бариери. Таа се јави како потреба одредени даночни системи меѓусебно да се усогласат така што даноците и мерките на даночната политика не бидат сопирачка, туку да придонесат во остварување на целите на интеграција и овозможат слободно движење на стоки, услуги, капитал и луѓе. Даночната хармонизација е потребна тогаш кога постојат фискални екстерналии, односно кога фискалните одлуки на една земја влијаат на друга земја. Даночната хармонизација прави обид да ги интернализира ваквите ефекти, преку постигнување на поголема компатибилност меѓу различните даночни системи и поголема компатибилност со целта за формирање на економска унија.

Земајќи ги во предвид одделните видови даноци во Договорот од Рим главно се повикува на хармонизација на индиректните даноци. Во него се вели дека хармонизација на даноците на промет, акцизите и други форми на индиректно оданочување преставува една од основните цели на Заедницата.

Основната задача на даночната хармонизација е постигнување на фискална неутралност, која се дефинира како еднаков третман на домашните и на увезените производи. Комисијата нагласува дека даночната хармонизација не претставува обид да се дизајнира идеален фискален систем во рамките на Заедницата, туку да се направи план за отстранување на фискалните бариери.

Во ЕУ се тежнее кон даночната хармонизација заради постигнување на следните цели:²⁰

- основање на заеднички пазар и отстранување на фискалните бариери кои се штетни за конкуренцијата на заедничкиот пазар;
- постепено економско приближување на економските политики на земјите-членки;
- финансирање на ЕУ со сопствени средства;
- воведување на заеднички политики;
- забрзување на процесот на интеграција и унификација на пазарот.

Во пракса остварувањето на даночната хармонизација се покажа многу потешко, отколку што се предвидуваше. Суверенитетот на земјите-членки во донесување на одлуките од областа на даноците и даночната политика како една од основните компоненти на националниот суверенитет значи лимитирачки резултати што се постигнуваат бавно.

Оданочувањето во Унијата се заснова на неколку принципи и тоа:

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

²⁰ Hitiris, Theo > European Union Economics, Pearson Education Limited, England, 2003, p.111

а. Хармонизација на директните даноци

Хармонизацијата на директните даноци започна многу подоцна отколку хармонизацијата на индиректните даноци. Причина за тоа е малиот број на иницијативи и предлози за хармонизација на директните даноци, но и сфаќањето на Европската унија дека од примарно значење е хармонизацијата на индиректните даноци за остварување на примарната цел, а тоа е создавањето на заедничкиот пазар. Во рамките на договорот од Рим не постои одредба со која експлицитно се повикува на хармонизација на директните даноци. Во него се обезбедува основа за апроксимација на законите, регулативите и административните одредби на земјите-членки, кои директно влијаат на создавање или функционирање на единствениот пазар. Она што како пречка се појави во реализацијата на единствениот пазар беа токму директните даноци, главно поради тоа што државите-членки не сакаа да се откажат од суверенитетот во оваа област.

Главни мотиви за остварување на хармонизација на директните даноци во ЕУ, главно, се потпира на приближување на елементите на данокот на добивка (даночен обврзник, предмет на оданочување, даночни стапки, даночни олеснувања и даночни ослободувања).

Постојат две основни цели врз кои се потпира остварувањето на хармонизацијата на директните даноци: избегнување на даночната евазија и елиминирање на двојното оданочување.

Хармонизација на данок на добивка - првите предлози во полето на хармонизација на данокот на добивка се содржани во извештајот од 1962 година, подготвен од Неумарк комитетот. Се дава препорака тогашните шест земји-членки да усвојат систем на поделба на стапки, примена на пониска стапка при оданочување на распределената дивиденда и повисока стапка при оданочување на задржаната добивка.

Во 1969 година се дадени предлози за донесување на три директиви кои се однесуваат на поставување на заеднички систем на оданочување кој ќе се применува во случај на спојување на претпријатијата и во случај кога компанијата од една земја има филијали во други земји.

Во 1970 година Ван ден Темпеловиот извештај се повикува на примена на класичниот систем на оданочување на добивката во рамките на Заедницата.

Во 1975 година Европската комисија донесе Нацрт-директива за хармонизација на системот на оданочување на претпријатијата и оданочување на приходите од распределената дивиденда. Целта беше да се елиминира двојното оданочување на дивидендите преку концептот: централизирана хармонизација на даночните системи со предложен делумен систем на импутација, со законска стапка која ќе се движи во распон од 45 до 55% и можност за даночен кредит исто така во распон од 45 до 55% за оние кои добиваат дивиденда, без оглед во која од земјите-членки на заедницата живеат.

Посериозно разгледување на хармонизацијата на директните даноци се поврзува со 1990 година, кога беа прифатени три предлози кои се однесуваа на оданочување на претпријатијата. Во рамките на овие предлози спаѓаат:

- Директива за компанија-мајка и компанија-ќерка, која се однесува на третманот за прекуграничните плаќања на дивиденда помеѓу компанијата и нејзините филијали и на оданочување на приходот на компанијата остварен преку нејзините филијали.

- Директива за спојување на претпријатијата и

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

Во 1990 година беше составен и Рудинговиот комитет, предводен од холандскиот министер за финансии Onno Ruding, кој во 1992 година изготви извештај во кој се содржани заклучоци и препораки што се однесуваат на данокот на добивка.

Целта на овој извештај е:

- да се испита дали разликите меѓу земјите-членки кај данокот на добивка влијаат негативно на функционирањето на внатрешниот пазар (конкуренцијата);

- доколку постојат нарушувања да се утврди дали тие ќе се елиминираат преку дејството на пазарните сили или преку даночната конкуренција или е потребно да се преземе одредена активност;

- во случај кога е потребно да се преземе одредена активност во заедницата, да се утврди кои мерки треба да се преземат за да се отстранат или ублажат негативните влијанија.

Во рамките на извештајот се дадени препораки на Комитетот кои се однесуваат на:

- поставување на минимална и максимална даночна стапка;
- проширување на опфатот на директивата за компанија мајка-ќерка и директивата за спојување на претпријатија;
- прифаќање на предлог-директивата за пребивање на загубите меѓу претпријатијата;
- прифаќање на предлог-директивата за плаќање на камати и ројалитет меѓу претпријатијата;
- елиминирање на фискална дискриминација на дивидендите од домашен и странски извор.

Во јуни 1992 година Комисијата, во Комуникацијата до Парламентот и Советот, ги даде своите први реакции на Рудинговиот извештај. Меѓу мерките кои беа фаворизирани од страна на Комисијата спаѓаат следниве:

- прифаќање на предлогот за аболиција на оданочувањето на приходите од камати, како и неутрализирање на прекуграничните загуби;
- проширување на опфатот на директивата за компанија мајка-ќерка и на директивата за спојување на претпријатија;
- воведување на процедура на консултации за прашањето на приспособување на трансферните цени како дополнување на мерките за елиминирање на двојното оданочување кое се обезбедува со Конвенцијата од 1990 година;
- единствен пристап во дефинирање и третман на капитализацијата;
- воспоставување на единствени правила на алоцирање на трошоците на компанијата и филијалите;
- комплетирање на мрежата на даночни договори меѓу земјите-членки и
- намалување на предложената минимална даночна стапка.

Со цел да се оствари подобра координација и поголем прогрес притоа земајќи ги предвид интересите на земјите-членки во 1997 година Комисијата го предложи пакетот за справување со штетната даночна конкуренција т.н. Монти пакет. Главен резултат во однос на данокот на добивка беше донесување на

Актот за справување на оданочувањето на бизнис активностите. Актот претставуваше форма на политички договор, со кој земјите-членки се согласија да ги почитуваат принципите на фер конкуренција и да не применуваат даночни мерки кои влијаат негативно на другите земји. Врз основа на овој Акт земјите-членки се обврзаа да ги преиспитаат постоечките закони и практики кои се во примена и доколку е потребно да прифатат да ги променат истите, со цел да се елиминираат мерките што имаат негативно влијание. Овој Акт беше прифатен како резолуција на Советот во јануари 1998 година. Советот исто така формира и посебна група, позната како Примароло група, за да се испитаат забележаните случаи на нефер даночни практики. Главниот извештај на групата беше презентираан во 1999 година и во него се идентификуваа 66 даночни практики што треба да се отстранат во рок од пет години.

Во меѓувреме, во 1998 година на барање на владите на земјите-членки, Комисијата подготви Аналитичка студија за оданочување на претпријатијата во рамките на Европската заедница. Оваа студија беше објавена во 2001 година со наслов „Оданочување на претпријатијата во рамките на внатрешниот пазар“ заедно со Комуникацијата на Комисијата за студијата со наслов „Кон внатрешниот пазар без даночни бариери: стратегија за обезбедување на претпријатија со консолидирана даночна основа за активности во рамките на ЕУ“.

Главен проблем на претпријатијата, кој беше забележан во документите, беше тоа што тие се соочуваа со 15 различни системи во рамките на единствената економска зона. Комисијата предложи неколку пристапи за постигнување на консолидирана даночна основа:

- национален систем на оданочување,
- заедничка консолидирана даночна основа - која не е задолжителна,
- европски данок на добивка,
- целосно хармонизирана даночна основа – која е задолжителна.

Во однос на предложените пристапи, во април 2002 година се одржа конференција во Брисел, на која се постигна договор дека претпријатијата кои ги извршуваат своите активности на територијата на повеќе земји-членки ќе се оданочуваат со примена на консолидирана даночна основа. Притоа за малите претпријатија ќе се користи системот на национално оданочување, а за големите претпријатија системот на заедничка консолидирана даночна основа.

Примената на систем на национално оданочување значи заемно признавање на даночните режими на одредување на даночна основа меѓу земјите-членки на Унијата. За претпријатијата кои работат во повеќе земји при пресметување на добивката ќе се користат одредбите на земјата-членка во која е седиштето на претпријатието, а ќе се применуваат даночни стапки на земјата во која е остварен соодветен дел од добивката.

Примената пак на системот на заедничка консолидирана даночна основа значи одредување на даночна основа со користење на единствен сет на правила во сите земји-членки.

Она што е важно да се напомене овде е тоа што овие системи немаат задолжителна примена во земјите-членки. Нивната примена се заснова на принципот на субсидијарност. Сето ова значи дека нивната примена нема значаен придонес за разрешување на проблемите кои се предизвикани со функционирање на претпријатијата во услови на постоење на 27 различни даночни системи.

Хармонизација на персоналниот данок на доход не спаѓа во групата даноци за кои Унијата има намера да оствари хармонизација. Разликите во даночните стапки на персоналниот данок на доход во земјите-членки на економската унија може да има влијание врз инвестиционите одлуки, врз висината на заштедите, миграциите итн. Но и покрај тоа, земјите-членки бараат поголема флексибилност и слобода во донесувањето на одлуки во областа на персоналниот данок, бидејќи висок степен на хармонизација на овој данок значи помала контрола на буџетските приходи. Комисијата става акцент на координација на персоналниот данок на доход на ниво на Унијата, со цел да не се наруши слободното движење на трудот, услугите и капиталот, и да се елиминираат даночните бариери кои имаат негативно влијание врз преку-граничните активности.

Првите два обиди да се постигне координација на ова поле и да се елиминираат даночните бариери се комуникациите на Комисијата од април 2001 година и декември 2003 година, кои наведуваа дека персоналниот данок на доход и во услови на повисок степен на интеграција ќе остане во надлежност на земјите-членки, а во нив се нагласува и слободата во изборот

на системите на оданочување на пензиите и дивидендите, сè додека ги почитуваат четирите слободи.²¹

Предлог за ефективно оданочување на приходите од камати на штедни влогови беше дел од Монти пакетот од 1998 година. Овој предлог се базираше на моделот на коегзистенција, што значи дека земјите ќе применуваат стапка од 20% при оданочување на приходите од заштеди кои ги остваруваат резиденти од други земји или таа земја ќе обезбеди информации за извршените плаќања на камати на даночните власти на другата земја. Во 2000 година Советот на министри за финансии и економија – ECOFIN постигна договор кој се однесуваше на оваа Нацрт-директива, со која се прифати моделот на размена на информации да биде крајна цел, што ќе се воведе во рок од седум години по усвојување на Директивата.

Потполниот суверенитет на земјите во областа на директното оданочување е ограничено од страна на институциите на ЕУ на два начина и тоа:

- со усвојување на директиви²² кои се однесуваат на одредени области на директно оданочување;

- судската пракса на Европскиот суд за правда, кој преку својата јурисдикција непосредно ги става вон сила одредбите на националното даночно право кои ги нарушуваат четирите основни слободи (слободно движење на добра, услуги и капитал).

Влијанието на Европскиот суд за правда на формулирање на даночната политика на земјите-членки е доста големо. Судот има за задача да ги заштити принципите на кои се заснова Европската унија.

²¹ European Commission: Personal Tax, www.europa.eu.int

²² Директивите претставуваат акт на ЕУ кој имаат обврзувачки карактер на членките. Усвоени се пет директиви кои се однесуваат на одредени области на директно оданочување; Директива за даночен третман на статусни промени кај компаниите (*Merger Directive*), Директива за даночен третман на дивиденди која компанијата-резидент ја исплаќа на матичната компанија – резидент на друга членка (*Parent Subsidiary Directive*), Директива за заемна даночна помош во областа на непосредните даноци (*Mutual Assistance Directive*), Директива за оданочување на камати и авторски хонорари (*Interest and Royalties Directive*), Директива за оданочување на штедните влогови (*Savings Directive*).

б. Хармонизација на индиректните даноци

Основата на хармонизација на индиректните даноци ја пронаоѓаме во членот 93 од Римскиот договор кој гласи: Советот ќе донесува одлуки едногласно, врз основа на предлозите на Европскиот парламент и Економско-социјалниот совет, ќе усвојува одредби за хармонизација на легислативата која се однесува на даноците на промет, акцизите и други форми на индиректно оданочување во обем кој е потребен за да се овозможи создавање и функционирање на внатрешниот пазар.²³

Целта е да се постигне хармонизација на националните системи на индиректно оданочување, а не да се стандардизираат. Односно целта не е само да се обезбеди меѓусебна компатибилност на даночните системи, туку да се осигура дека тие се во согласност со целите на Римскиот договор.

Првиот чекор во хармонизирање на индиректните даноци беше воведување на данокот на додадена вредност. Оттогаш се донесени неколку директиви и предлози кои се однесуваат на хармонизирање не само на данокот на додадена вредност, туку и на акцизите.

Во однос на **хармонизација на акцизите** во рамките на Унијата се постигнати одредени договори, а се однесуваат во функција на реализирање на единствениот пазар.

Пред да се постави целта за реализирање на единствениот пазар постоеја неколку обиди за хармонизација на акцизите во раните 70-ти години на минатиот век, но беше остварен мал прогрес.

Прописите со кои се уредува оданочувањето на акцизите главно се усвоени во текот на 1992 година, со почетокот на воспоставување на заеднички пазар, а правна рамка за воспоставување на хармонизација на акцизите се наоѓа во второто поглавје за даночните одредби во чл. 93 од Договорот за основање на ЕУ.²⁴

Директивата 92/12/ЕЕЗ од 1 јануари 1993 година е темелен документ за хармонизација на системот на акцизи со кој се уредуваат чувањето, движењето

²³ Consolidated version of the Treaty establishing The European Community, Article 94, www.europa.eu.int

²⁴ Consolidated Version of the treaty establishing European Community, Official Journal of the European Communities C32-5/69, 2002

и надгледувањето на алкохолните пијалаци, тутунски производи и минерални масла.

Освен оваа општа Директива која е менувана неколку пати, донесени се и посебни директиви за секоја група на производи минерални масла, алкохолни пијалаци и тутунски производи. Овие директиви се познати како структурни директиви (92/81/ЕЕЗ, 92/83/ЕЕЗ и 92/78/ЕЕЗ) со кои е одредена структурата на акцизите (дефинирање на производот, основица за оданочување и сл.), а се донесени и четири посебни директиви кои се однесуваат на приближување на стапките на акцизите за акцизните производи (92/82/ЕЕЗ, 92/84/ЕЕЗ, 92/79/ЕЕЗ и 92/89/ЕЕЗ).

Оданочувањето на акцизните производи се заснова на начелото на дестинација. Единствено за акцизните добра купени од физички лица важи принципот на потекло (акцизата се пресметува и наплатува во земјата каде што се набавува). Поради разлики во стапките, но и спречување на нелегално пренесување на акцизните производи од земја во земја е дозволен пренос на 800 парчиња цигари и 10 литри алкохолни пијалаци.

Хармонизација на данокот на додадена вредност - пред да стапи во примена данокот на додадена вредност, земјите-членки го применуваа кумулативниот систем на данок на промет. Овој систем значи дека се кумулира даночниот ефект од фаза во фаза.

Во 1967 година се донесоа првите две директиви за ДДВ, со кои се воведува повеќефазен и некумулятивен данок наречен данок на додадена вредност. Со овие директиви се постави структурата на новиот систем. Двете директиви прво беа имплементирани во Франција и во Германија во 1968 година, потоа во Холандија (1969), Луксембург (1970), Белгија (1972) и Италија (1973).

Натамошен и доста важен чекор во хармонизирање на данокот на додадена вредност беше усвојување на Шестата директива на 17 мај 1977 година, која стапи на сила во 1979 година. Оваа Директива се смета за базичен закон за ДДВ во Европската унија, бидејќи со оваа Директива се воспоставени дефинициите и принципите на оданочување на додадената вредност, а се остава одредена можност на избор на земјите-членки на Европската унија. Цел на Шестата директива беше што подобро да се хармонизираат националните закони за данокот на додадена вредност. Издавањето на Белата книга во 1985

година беше дополнителен поттик за хармонизација на данокот на додадена вредност. Од страна на Комисијата беа дадени повеќе предлози.

Проблемот кој се појави тука, главно, се однесуваше на примена на принципот на дестинација при оданочување на трансакциите меѓу земјите-членки. Примена на овој принцип значи дека добрата се оданочуваат со примена на стапки на земјите на финална потрошувачка. Добрата кои се извезуваат во земјата од која се извезуваат се оданочуваат со нулта стапка и потоа се оданочуваат во земјата во која се извезуваат. Според ова, примена на овој принцип бара гранична контрола на добрата, што е една од бариерите на функционирање на единствениот пазар.

Иницијалниот предлог на Комисијата за разрешување на овој проблем беше свртување кон примена на принципот на потекло при оданочување на добрата. Ова значи дека добрата се оданочуваат во земјата на нивното потекло, со тоа што даночните обврзници имаат право на дедукција.

Примената на принципот на потекло би довело до трансфер на даночните приходи. Затоа истата година Комисијата даде предлог за формирање на клиринг систем, со помош на кој ќе се реалоцираат даночните приходи од земјата на потекло во земјата на финална потрошувачка.

Сите овие предлози се покажаа како неприфатливи за земјите-членки. Затоа во 1989 година од страна на посебна формирана работна група беше даден алтернативен предлог. Предлогот се однесува на натамошна примена на принципот на дестинација на трансакциите меѓу лицата регистрирани како даночни обврзници за ДДВ. Овој предлог беше основа за предложениот транзициски систем на Комисијата, кој стапи на сила во 1993 година.

Транзицискиот систем означува дека принципот на дестинација се применува при секоја продажба на крајните потрошувачи. Значи кога еднаш е платен данокот, добрата можат да се движат во рамките на Заедницата без да има потреба од контрола или обврска за плаќање данок. За трансакциите меѓу лицата регистрирани како даночни обврзници на ДДВ се применува принципот на дестинација, што значи дека се применуваат стапките на земјата во која доброто е дистрибуирано.

Принципот на потекло не се применува во три случаи и тоа кога се работи за²⁵:

- продажба на далечина - претпријатијата кои работат со продажба преку интернет и слично го наплаќаат данокот според стапката што се применува во земјата во која се продава доброто;

- лица кои се ослободени од плаќање данок (болници, банки и сл.) - при купување на добра од страна на овие лица од друга земја-членка ДДВ се плаќа според домашните стапки, иако теоретски овие нарачки се оданочуваат според нулта стапка;

- нови транспортни средства - бродови, авиони и коли не постари од шест месеци се оданочуваат во земјата на потрошувачот.

Намерата беше овој транзициски систем да се применува до 1996 година, со тоа што Комисијата врз основа на член 35 на изменетата Шеста директива ќе даде предлог за дефинитивен систем до крајот на 1994 година, со цел Советот да донесе одлука до крајот на 1995 година. Но, наместо да даде одреден законски предлог, Комисијата издаде два документа: Заеднички систем на ДДВ - програма за единствениот пазар и опис на општите принципи - техничка забелешка на службите на Комисијата.

Во првиот документ беше дадена временска рамка (1996-1999 година) за воведување на новиот систем во одделни фази.

Вториот документ ги содржеше следните предлози²⁶:

- местото на оданочување нема потреба да биде она каде што добрата се лоцирани или услугите извршени, туку она каде што се одвиваат активностите на понудувачот;

- фактурирањето и дедукцијата на инпут данокот ќе се вршат според принципот на потекло;

- даночните стапки ќе бидат хармонизирани во потесен распон;

- алокацијата на даночните приходи ќе се оддели од даночниот систем, ќе се спроведува врз основа на националната статистика за потрошувачка;

- Шестата директива ќе се ревидира со цел системот да се поедностави и да биде со помал број на исклучувања, одземања и посебни режими;

²⁵ European Parliament Factsheets: Value Added Tax, www.europa.eu.int

²⁶ Европска унија - даночна политика

- ќе се преземат чекори за да се избегне различната интерпретација на Законот за ДДВ, ќе се зајакне улогата на ДДВ комитетот и ќе се подобри соработката меѓу даночните власти.

За да се оствари ова беше донесен предлог да се основа Комитет за ДДВ, кој ќе се состои од национални претставници и ќе биде предводен од Комисијата.

Поради растечката важност на информациската технологија во 1997 година, Комисијата даде предлог за директива која се однесува на даночните аранжмани што се применуваат на телекомуникациските услуги. Врз основа на оваа директива место на оданочување на телекомуникациските услуги е местото на потрошувачот, а не на понудувачот, со тоа што даночните приходи остануваат во земјата-понудувач. Комисијата, исто така во 1998 година, ја објави и Комуникацијата „Електронска трговија и индиректно оданочување“, која беше усвоена во 2002 година.

Во рамките на пакетот за справување со штетната даночна конкуренција, од 1997 година, значајни компоненти се и мерките што треба да се преземат со цел да се елиминираат значајните нарушувања во полето на индиректното оданочување. Во овој пакет се предлага да се преземат одредени мерки во поглед на оданочување на инвестиционото злато (поради нарушувањата што се предизвикуваат со различниот третман на трансакциите на злато во Заедницата), транспортот на патници, а исто се предлага создавање на Fiskalis програма за соработка меѓу земјите-членки во борбата против даночната измама.

Fiskalis програмата беше поставена како повеќегодишна програма за периодот од 1 јануари 1998 година до 31 декември 2007 година. Основните цели на оваа програма беа²⁷:

- симплифицирање и модернизација на легислативата,
- модернизација на администрацијата,
- униформна примена на легислативата на Заедницата и
- подобра административна соработка.

Наместо да даде предлог за дефинитивен систем, Комисијата предлага мерки за подобрување на транзицискиот систем. Така во 2000 година ја издаде

²⁷ Activities of the European Union: Fiskalis programme, www.europa.eu.int

Стратегијата за подобро функционирање на системот на ДДВ во рамките на внатрешниот пазар. Во оваа стратегија е дадена листа на приоритети и временска рамка во која треба да се остварат тие приоритети. Во стратегијата се предвидени три фази. Првата фаза се однесува на прифаќање на предлозите на Советот кои се веќе поставени, а се однесуваат на: промена на статусот на Комитетот на ДДВ, подобра заемна соработка, правото на дедукција и даночните обврзници. Втората фаза се однесува на новите предлози дадени од Комисијата, кои се однесуваат на следните области: оданочување на поштенски услуги, електронска трговија, фактурирање, ревизија на правилата на административна соработка и заемна помош и на минималната стандардна стапка. Третата фаза се однесува на евалуација на постигнатиот прогрес и одредување на натамошни приоритети.

Во 2001 година Комисијата издаде нова Комуникација, насловена како „Даночна политика на ЕУ - приоритети за во иднина”.

Потенцијалните приоритети за во иднина ги опфаќаат следните области:

- третман на финансиските и поштенските услуги;
- координација на царините и даноците;
- ревизија на местото на оданочување на услугите;
- рационализирање на намалените стапки на ДДВ;
- поставување на шеми на оданочување на малите бизниси.

Издначување на производите и услугите во поглед на даночниот третман е една од предностите на ДДВ. Доколку би се изземале од оданочување со ДДВ би влијаело на воведување на повисоки даночни стапки на прометот на производи за да се соберат истите приходи.

Ваквото решение е во согласност со Шестата директива, која предвидува задолжително оданочување со ДДВ на услугите, оставајќи можност за изземање на еден број услуги од оданочување (некои од финансиските услуги). Во однос на даночните стапки, во 1987 година, Комисијата даде предлог за примена на стандардна даночна стапка која ќе се движи во распон од 14 до 19% и намалена стапка, во распон од 5 до 9%. Во Директивата од 1992 година главните одредби повикуваат на примена на:

- минимална општа стапка од 15%, која ќе биде предмет на ревизија на секои две години;

- можност за примена на две намалени стапки, кои ќе бидат повисоки од 5%, за сите добра и услуги што се наведени во анекс X од Шестата директива;

- дерогации за некои земји-членки да применуваат нулта стапка или т.н. parking стапка;

- елиминирање на примена на повисоки стапки.

Во 1995 година, Комисијата даде предлог за максимална стандардна стапка од 25%. Одговорот на Советот на овој предлог е дека ќе направи напори распонот од 10% да не се зголеми. Европскиот парламент не ја прифати оваа стапка со образложение дека поставувањето на максимална стандардна стапка ќе остави мал простор за маневар, со оглед на предложениот Пакт за стабилност и раст кој ја ограничува можноста за водење на политика на буџетски дефицит.

Во 1998 година Комисијата даде нов предлог за фиксирање на општата стапка во распон од 15 до 25%, но и овој предлог не беше прифатен од страна на Советот. Комуникацијата објавена од 1997 година под наслов „Креирање на работни места: можност за намалување на ДДВ стапката за трудоинтензивните услуги за експериментален период и на незадолжителна основа” беше прифатена од Советот и тоа за ограничен број на услуги до крајот на 2002 година (што беше продолжено до 2003 година).

3. ОПШТИ КАРАКТЕРИСТИКИ НА ДДВ ВО ЕУ

Во земјите со развиена пазарна економија системот на оданочување на додадената вредност се применува многу одамна. Идејата за оданочување на прометот со примена на данок на додадена вредност во финансиската литература се сретнува уште во 1918 година, но посебна важност за создавање и воведување на ДДВ имаше Европската унија.

За примена на данокот на додадена вредност (ДДВ) најголеми заслуги има францускиот финансиски теоретичар М. Лауре. Франција е првата земја што го има воведено овој вид на даночен облик (1954). Подоцна во своите даночни системи државите-членки на ЕЕЗ, една по друга од 1967 година па наваму, го усвојуваа и воведуваа данокот на додадена вредност. По нив и за други земји што требаше да се зачленат во Европската заедница прифаќањето

на ДДВ беше задолжителен услов, поради што и тие го воведоа овој вид на данок.

Постојат неколку типови на ДДВ во зависност од начинот на пресметување на додадената вредност.

Додадената вредност може да се утврди на два начина, и тоа:

- директна метода и
- индиректна метода.

Со директна метода непосредно се одредува додадената вредност, која претставува даночна основа. Таа се јавува во две варијанти и тоа метод на собирање и метод на одземање.

Табела 3. Можни типови на ДДВ
Table 3. Possible types of VAT

1. Можен опфат на системите на ДДВ/ Possible range of systems of VAT		
1	2	3
Данок на сите продажби без одбивка за инпут платениот данок СЕФАЗЕН БРУТО ДАНОК НА ПРОМЕТ (КАСКАДЕН)	Одбивки за капитални добра ограничени според амортизационата вредност НЕТО ДОХОДОВЕН ТИП НА ДДВ	Одбивки за деловните инпути (платениот данок) кои веднаш се признаваат (во сите ОЕЦД земји) НЕТО ПОТРОШЕН ТИП НА ДДВ
2. Можни методи на функционирање на потрошниот тип на ДДВ		
А		Б
Идентификација на додадената вредност со собирање на елементите на вредноста (плати, профит, рента и камата) МЕТОД НА СОБИРАЊЕ		Идентификација на додадената вредност преку разликата меѓу инпутот и аутпутот (во сите ОЕЦД земји) МЕТОД НА ОДЗЕМАЊЕ
3. Видови на методи на одземање во рамките на потрошен тип на ДДВ		
1	2	3
Одбивање на вкупната нето-вредност на набавките од вкупната нето-вредност на продажбите и оданочување на разликата меѓу нив ДИРЕКТЕН МЕТОД НА ОДЗЕМАЊЕ	Одбивање на вкупната бруто-вредност (со данок) на набавките од вкупната бруто вредност (со данок) на продажбите и оданочување на разликите меѓу нив ПОСРЕДЕН (ИНТЕРМЕДИЈАРЕН) МЕТОД НА ОДЗЕМАЊЕ	Одбивање на данок на инпутот (на набавките) од данокот на продажбите во секој даночен период (во сите ОЕЦД земји) ИНДИРЕКТЕН МЕТОД НА ОДЗЕМАЊЕ

Извор:Јавни финансии, 2004, Живко Атанасовски

Директен метод на собирање на 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 вредност²⁸.

Кај индиректниот метод на одземање, стопанствениците го наплатуваат данокот на нивните продажби и плаќаат данок на нивните набавки, а на даночните власти ја плаќаат разликата меѓу наплатениот и платениот данок во секој даночен период. Значи, тука се користи механизмот на даночен кредит, што значи дека обврзникот има право на рефундирање на данокот што го платил во претходната фаза. Рефундацијата може да се оствари само врз основа на даночната евиденција и фактури за извршените трансакции, поради што методот уште се нарекува метод на фактури.

Индиректниот метод има широка примена во рамките на Унијата, а главните причини за негова примена се: можност да се детектира даночната евазија и можност да се избегне кумулативното оданочување на инвестициските добра.

Увозот подлежи на оданочување и тоа во моментот кога се увезени добрата, со цел овие добра да се стават на исто рамниште со добрата произведени во рамките на Заедницата, за да не дојде до нарушување на условите на конкуренција.

Уште една многу важна класификација на видовите на данокот на додадена вредност е од аспект на третманот на основните средства, како еден од клучните елементи на додадената вредност.

Во зависност од тоа како се третираат набавките на основни средства се разликуваат три облици и тоа:

1. производствен облик на ДДВ,
2. доходовен облик на ДДВ и
3. потрошен облик на ДДВ.

При примена на данокот на бруто додадена вредност - производствениот облик - од даночната основа не се одбива износот на потрошените средства за набавка на основни средства, како ни амортизација, туку само вредноста на набавените суровини.

Што значи дека во даночната основа при примена на овој облик на данок на додадена вредност влегуваат бруто инвестициите, што значи инвестициите во

²⁸ Јавни финансии, 2004, Живко Атанасовски

основни средства двапати се оданочени. Прво, кога основните средства се набавени и вторпат, кога со помош на нив добрата (услугите) се произведени и продадени на потрошувачите. Поради ова сопствениците на фирмите не се заинтересирани за нови инвестирања, затоа во пракса овој облик на данок на додадена вредност не се применува.

Кај доходовниот облик на данок на додадена вредност од даночната основица не може да се одбие износот на набавените основни средства, меѓутоа е дозволено да се одбие износот на амортизација за годината за којашто се пресметува оданочувањето, како и вредноста на набавени суровини.

Со примена на овој облик на додадена вредност се влијае на зголемување на цените на оданочените производи, бидејќи голем дел од влезниот данок останува во основицата за пресметка на данок во наредните фази, што покажува присуство на кумулативен ефект. Ова може да има влијание на заинтересираноста на лицата за капитално вложување.

Потрошниот облик на ДДВ е доминантен во современите даночни системи.

Кај потрошниот облик на данок на додадена вредност од оданочување се одземаат сите набавки што се користат во производството (т.е. кои не служат за потрошувачка, вклучувајќи ги и основните средства, се одбиваат при пресметување на додадената вредност). При набавки на основни средства обврзникот плаќа во цената на опремата и ДДВ, но тој платен данок му се враќа (се рефундира) доколку данокот е поголем од данокот кој обврзникот го долгува врз основа на фактури. Потрошниот облик на ДДВ го исклучува оданочувањето на целиот износ на данок на инвестиции во основни средства, бидејќи постои право на одбиток на претходно платениот данок. Тоа е и главната предност на потрошниот облик на ДДВ, бидејќи оневозможува да дојде до кумулативен ефект.

3.1. Принципи на функционирање на ДДВ во ЕУ

Една од категориите на бариери за кои се предвидуваше да се елиминираат со цел непречено функционирање на единствениот пазар беше елиминирање на фискалните бариери. Значи, издавањето на Белата книга во 1985 година беше дополнителен поттик за остварување на повисок степен на хармонизација на данокот на додадена вредност. Затоа беа предложени голем

број на мерки потребни да се преземат за да се овозможи непречено функционирање на единствениот пазар. Во оваа насока, Комисијата даде одредени предлози во однос на принципот кој се применуваше при оданочување на добрата и во однос на даночните стапки.

Основниот принцип на системот на ДДВ е да се применува општ данок на потрошувачка на добра и услуги директно пропорционално на цената на добрата и услугите, без оглед на бројот на трансакциите во производствениот и дистрибутивниот процес, кои ѝ претходат на фазата во која се пресметува данокот.

ДДВ е сефазен данок на промет, кој се пресметува во секоја фаза од производството и распределбата на додадената вредност од страна на сите стопански субјекти што вршат промет на добра и услуги кои подлежат на оданочување без кумулативни ефекти.

Пресметувањето на данокот на додадена вредност во секоја фаза само на износот на додадената вредност значи дека ДДВ е сефазен нето данок на промет без кумулативни ефекти. Тоа се постигнува со даночен кредит според кој ДДВ кој е пресметан со примена на соодветна стапка врз утврдена даночна основа во дадената прометна фаза се редуцира со ДДВ искажан во фактурите испоставени до купувачот за неговите набавки.

Значи ДДВ (обврска/кредит) се утврдува како разлика помеѓу излезниот и влезниот ДДВ. Данок на додадена вредност - влезен данок е данокот содржан во набавната цена „input“ (искажан во фактурите на добавувачите), а излезен данок на ДДВ е содржан во продажната цена на добрата (искажан во фактурите што даночниот обврзник им ги дава на купувачите).

Табела 4. Пример 1
Table 4. Example 1

	Набавна цена	Набавна цена + ДДВ за кој може да се добие даночен кредит	Продажна цена	ДДВ на продажната цена	Кредит за ДДВ претходно пресметан	Фракционо плаќање (ДДВ во секоја фаза)
Производителот му продава на трговецот на големо	0	0	100	10	0	10
Трговецот на големо му продава на трговецот на мало	100	110	200	20	10	10
Трговецот на мало му продава на крајниот потрошувач	200	220	300	30	20	10
				Вкупен ДДВ платен на доброто: 30		

Извор: Јавни финансии, 2004, Живко Атанасовски

Во примерот го илустрираме функционирањето на ДДВ и механизмот на даночен кредит.

Можеме да ги извлечеме следниве заклучоци:

- Бидејќи ДДВ се пресметува во сите фази на производството и распределбата, односно со оглед дека данокот се пресметува и се плаќа од сите економски субјекти, со негова примена се создаваат еднакви конкурентски услови на пазарот. Покрај тоа, доколку ДДВ се применува со единствена даночна стапка, тогаш може поефикасно да се остварат економската неутралност, еднаквите услови на стопанисување и неутрализација на влијанието на данокот врз слободниот избор на потрошувачите;

- Данокот не се плаќа од додадената вредност, туку се пресметува на додадената вредност, така што по секоја фаза се додава на цената на производот и се пренесува на следниот купувач, сè до крајниот потрошувач;

- Кумулирањето на данокот се спречува со одобрување на даночен кредит, односно право на одбиток за данокот што обврзникот го платил на своите набавки (претходен данок).

Претходен данок е износот на данокот на додадена вредност што е платен за набавките на добра и услуги и увозот на добра за кои се намалува

износот на данокот што обврзникот го пресметал на своите испораки на стоки, односно извршени услуги и извезените стоки во странство.

- Данокоплатецот (претприемачот, претпријатието) не е вистинскиот даночен обврзник, туку само номинално (*de jure*) е обврзник, кој врши пресметување на данокот за сметка на фискусот. Затоа, ДДВ никогаш не се наплатува на сметка на додадената вредност (платите и профитот) на претприемачите, односно данокот не е елемент на трошоците на даночните обврзници, ниту како таков фигурира во нивните финансиски извештаи. Со помош на механизмот на даночен кредит (односно одбивање на претходниот данок) се постигнува да не се ангажираат средствата на претприемачите за плаќање на данокот, односно данокот не доведува до влошување на нивната економска положба, туку создава еднакви економски и финансиски услови за нивниот развој и дејствување на пазарот;

- Износот на данокот за крајниот потрошувач (кој *de facto* го плаќа) е еднаков како данокот да бил пресметан во една фаза ($300 \times 10 \% = 30$).

Правото на даночен кредит, односно на одбивка на претходен данок, настанува во моментот на утврдување на даночната обврска за одреден пресметковен период и може да го оствари обврзник врз основа на примените, односно издадените фактури кои се оформени стриктно во согласност со одредбите на Законот за додадена вредност. Без валидни фактури даночниот кредит не може да се користи.

Правото на даночен кредит е ограничено во случаите кога обврзникот набавува добра или користи услуги што по својот карактер може да бидат наменети истовремено и за деловни и за приватни, односно за лични цели на обврзникот или на други лица.

Заради разбирање на суштината на даночниот кредит, треба да се истакне дека правото на одбивање на претходниот данок не се остварува автоматски, туку под одредени услови. Пред сè, тоа право може да се оствари ако даночниот обврзник набавува или увезува стоки, односно користи услуги само за потребите на извршување на својата дејност и врз основа на оформени фактури и уредна евиденција на данокот. Потоа, вообичаено даночниот кредит не се одобрува за набавките на добра и услуги за крајна потрошувачка или за такви кои истовремено можат да се користат за деловни и приватни цели. Натаму, даночниот кредит секогаш се одобрува само за

прометот на добра и услуги што подлежат на оданочување, а не за прометот кој е ослободен од плаќањето на ДДВ. Доколку даночниот обврзник во рамките на дејноста врши и оданочени и ослободени трансакции, тогаш даночниот кредит се одобрува само во однос на данокот на набавките на добра и услуги што подлежат на оданочување. Овој критериум важи и во случај на одобрување на даночен кредит поврзан со набавките на основни средства.

Од гореизнесеното може да се заклучи дека данокот на додадена вредност функционира на:

- принципот на самооданочување - даночниот обврзник сам го пресметува ДДВ и плаќа во роковите предвидени согласно со законите на земјите-членки во ЕУ;

- принципот со документирање на трансакциите - за да го одбиеме ДДВ влезниот ДДВ содржан во набавната цена, даночниот обврзник мора да поседува фактура. Исто така, кога ги продава добрата и услугите мора да издаде фактура/сметка на која е искажан ДДВ. Фактурата е основен документ за пресметка на данокот и

- меѓусебна контрола на даночните обврзници - даночниот обврзник врши контрола на влезните фактури, дали добавувачите на своите излезни фактури го имаат искажано данокот на додадена вредност.

Пред да стапи во примена данокот на додадена вредност, земјите-членки на заедницата (со исклучок на Франција) го применуваа кумулативниот систем на данок на промет, што означува кумулирање на даночниот ефект од фаза во фаза. Со цел да се постигне даночна неутралност и поголема транспарентност на системот на данок на промет, во почетокот на 60-тите години на минатиот век се преземени одредени чекори. Овие напори резултираат со донесување на првите две директиви за ДДВ, со што се воведува општиот повеќетапен и некумулативен данок, наречен данок на додадена вредност, кој требаше да ги замени сите дотогаш постоечки даноци на промет во земјите-членки на заедницата. Овие две директиви беа донесени на 11 април 1967 година. Со нив се постави генерална структура на новиот систем, со тоа што на земјите-членки им беше препуштено сами да донесуваат одлуки при одредување на даночната основа и системот на даночни стапки што ќе го применуваат.

Во преамбулата на Првата директива (67/227/ЕЕЗ)²⁹ е наведено дека главна цел на Договорот (за основање на ЕЕЗ) е воспоставување на рамка на заедничкиот пазар во ЕУ со здрава конкуренција, како и карактеристики што ги има домашниот пазар. За остварување на оваа цел, земјите-членки треба да ја прифатат законската регулатива во областа на данокот на промет која нема да ја нарушува конкуренцијата, ниту да го спречува слободното движење на стоки, услуги, капитал и луѓе во границите на заедничкиот внатрешен пазар. Во преамбулата е нагласено постепено напуштање на кумулативниот повеќетапозан данок на промет и воведување во сите земји данокот на додадена вредност најдоцна до 1 јануари 1970 година.

Втората директива за данокот на додадена вредност (67/228/ЕЕЗ), која исто така е донесена на 11 април 1967 година, содржи детален опис на клучните елементи на заедничкиот систем на данок на додадена вредност.

Во одредбите на оваа директива е предвидено данокот на додадена вредност да се плаќа на продадените добра, извршените услуги и на увозот на добра. Попрецизно е дефинирана територијата на државата, даночен обврзник, продажба на добра, извршени услуги и сл. Оставено е висината на даночните стапки државите сами да ги определат, но и зголемувањето и намалувањето на стапките за одредени стоки и услуги, нултата стапка е строго ограничена. Исто така, даночните ослободувања се оставени во надлежност на државите-членки. Државите имаат обврска при увоз на добра да ја применуваат истата стапка што важи во домашниот промет. Од даночните обврзници се бара да издаваат фактури за продадените стоки и извршените услуги, како и да водат детална евиденција во своите деловни книги. На државите е оставено да усвојат додатни мерки, со цел поедноставување во примената на данокот, намалување на злоупотребата, приспособување на неговата примена според сопствените специфичности, сè додека тоа не биде регулирано со некоја друга донесена директива.

Донесувањето на Првата и Втората директива беше доста храбар чекор на ЕЕЗ, бидејќи во тоа време само Франција го имаше воведено данокот на додадена вредност. Но многу бргу Германија, Холандија и Луксембург данокот на промет го заменија со данок на додадена вредност. Но воведувањето на

²⁹ First council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes

данокот на додадена вредност во Италија и во Белгија не беше лесно. Поради проблеми во овие земји рокот на имплементирање беше заменет, наместо (1 јануари 1970 година) се пролонгира до (1 јануари 1972 година) со донесување на Третата директива. Белгија до 1 јануари 1971 година почна да го применува новиот данок на додадена вредност, но за Италија беше потребно да се донесат Четвртата (20 декември 1971 година) и Петтата директива (4 јули 1972 година). Рокот за воведување на данокот на додадена вредност во Италија беше пролонгиран (1973) кога и успеа да се воведе.

Табела 5. Почетоци на примена на ДДВ
Table 5. Beginnings of application of VAT

Земја	Година
Франција	1954
Германија	1968
Холандија	1969
Луксембург	1970
Белгија	1972
Италија	1973
Ирска	1972
Велика Британија	1973
Данска	1967
Грција	1987
Португалија	1986
Шпанија	1986
Австрија	1973
Шведска	1969
Финска	1964

Извор: Европска комисија

Натамошен и доста важен чекор беше усвојувањето на Шестата директива на 17 мај 1977 година (77/388/ЕЕЗ)³⁰. Оваа Директива се смета за базичен закон за ДДВ во Европската унија, бидејќи со неа се воспоставени дефинициите и принципите на оданочување на додадената вредност, а се остава одредена можност на избор на земјите-членки на Европската унија. Цел на Шестата директива беше што подобро да се хармонизираат националните закони за данок на додадена вредност.

Усвојувањето на оваа директива значеше утврдување на униформна даночна основа, предмет на оданочување, даночен обврзник, даночни ослободувања, односно утврдување на трансакциите што ќе бидат оданочувани со ДДВ.

³⁰ Sixth Council Directive 77/388/EC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax>uniform basis of assessment.

Имајќи го предвид Договорот за ЕУ, Шестата директива на 28 ноември 2006 година се замени со нова Директива бр.2006/112/ЕЗ.

Во усвоената Директива бр.2006/112/ЕЗ е направен пречистен текст на сите (триесетина) промени на Шестата директива, со тоа се внесени јасни решенија на структурна хармонизација на даноците, без значајни суштински измени. На сите членки на Унијата им е даден рок во своите закони со кои се уредува даночната сфера да ја вградат новата Директива најдоцна до 31 декември 2010 година.

Новата Директива (шеста) е во согласност со Лисабонскиот договор со кој е изменет Договорот за ЕУ и Договорот за Европската заедница.³¹

Според Директивата 2006/112/ЕЗ **предмет на оданочување** со данок на додадена вредност е:

- прометот на добра кој се врши со надоместок на територијата на земјите-членки од страна на даночните обврзници;

- набавките во Унијата со надоместок во рамките на територијата на држава членка од страна на даночен обврзник или правно лице кој не е обврзник, кога е продавач лице кое не е иземено како мал претприемач; даночен обврзник или друго лице кое не е обврзник, во случај на набавка на нови транспортни средства, а чии други набавки не подлежат на оданочување со ДДВ; даночен обврзник во случај на платена акциза за набавени акцизни производи, согласно Директивата 92/12/ЕЕЗ, чиишто други набавки не подлежат на оданочување со ДДВ;

- прометот на услуги со надоместок во рамките на територијата на државите членки од страна на даночен обврзник;

- увозот на добра.

Даночен обврзник на ДДВ е лице кое трајно или повремено самостојно врши стопанска дејност и во рамките на својата дејност врши испорака на добра и вршење на услуги, како и лице кое увезува добра на територијата на земјата-членка.

Под стопанска дејност се подразбира секоја дејност на производителите, трговците и лица кои извршуваат услуги, која има за цел остварување на

³¹ Документот е потпишан на 13 декември 2007 година, бр.2007/С 306/01, објавен во „Службен лист на ЕУ“ на 17 декември 2007 година. Овој Договор е наречен Реформски договор од Лисабон.

приходи, вклучувајќи ги и дејностите рударство, земјоделство и професионални дејности, како и отстапување на материјални и нематеријални добра за нивно користење.

Место на оданочување. Место на испорака се смета местото каде што доброто се наоѓа во моментот на испораката. Кога доброто се монтира или инсталира од страна на испорачателот тоа е местото каде што доброто е вградено или инсталирано.

За место на прометот на услуга се смета местото каде што вршителот на услугата има вистинско седиште или подружница од каде што услугата вистински се извршува. Ако такво место не постои, за место на прометот на услуги се смета местото каде што лицето кое ја врши услугата има свое постојано живеалиште или престојувалиште. Кај услугите во врска со недвижности – тоа е местото каде што се наоѓа недвижноста.

Настанување на даночна обврска. Обврска за ДДВ настанува кога реално е испорачено доброто и е извршена услугата, кога е издадена фактура за испорачаното добро и извршена услугата, кога е дојдено до наплата. Кај увозот на денот на плаќање на царината настанува обврската за плаќање на данокот на додадена вредност.

Даночни ослободувања. Со оваа Директива се предвидени даночни ослободувања што се разграничени на: даночно ослободување од ДДВ со право на одбиток на претходен данок, даночно ослободување без право на одбивка на претходен данок и даночни ослободувања при увоз.

Ослободување со право на одбиток на претходен данок се однесува на извозот и кај нултата стапка (обврзникот ја пресметува нултата стапка на својата додадена вредност, а од државата бара рефундација на данокот што му е наплатен при инпутот).

Ослободувања со право на одбиток на претходниот данок се ослободувања на извозот на добра, односно испораката на добра што се превезуваат или испраќаат кон дестинации надвор од ЕУ.

Ослободување без право на одбиток на претходен данок се однесува на прометот во посебни области: како што се издавање во закуп на недвижен имот и лизинг, освен издавање во закуп на опрема, сместување во хотел, кампови и слични туристички објекти, поштенски услуги, финансиски услуги, осигурителни и реосигурителни услуги и услуги кои ги нудат брокерите и

агентите на осигурување, услуги на игри на среќа, радио и телевизиско емитување без комерцијален карактер, услуги на установите во културата, здравствени услуги на установи во здравството, извршувањето на услуги и испорака на добра на установите за социјална грижа и детска заштита, услуги на претшколско, школско и универзитетско образование, стручна обука и преквалификација, снабдување со крв, мајчино млеко и човечки органи, услуги на забни техничари и набавка на забни протези од страна на стоматолози и забни техничари, одобрување и поседување во давање кредити, прометот на градежни објекти и делови на градежните објекти и земјиште, прометот на необработено земјиште.

При увоз не се плаќа данок на додадена вредност на краен увоз на производи чијшто промет е ослободен од плаќање на данокот во рамките на територијата на државата-членка, краен увоз на производи од трети земји кои се внесуваат во слободни царински зони и царински складишта во Унијата, краен увоз на производи што се личен имот, а се одредени со директивите на Советот 69/169/ЕЕЗ, 83/181/ЕЕЗ и 2006/79/ЕЗ³², увоз на злато од страна на централните банки, увоз на гас по пат на дистрибутивен систем или увоз на електрична енергија, увоз на производи од страна на меѓународни тела и организации во рамки на ограничувањата и според условите на меѓународните конвенции, добра кои спаѓаат под дипломатски и конзуларни аранжмани, увоз на производи од одредени оружени сили, увоз на производи од страна на оружените сили на Велика Британија стационирани на Кипар, увоз во пристаништа од страна на рибарски претпријатија.

Со Шестата директива 2006/112/ЕЗ е утврдена рамката за движење на националните стапки. Со неа се одредува државите-членки да применуваат стандардна стапка на ДДВ која ја утврдува секоја држава, а е процент од даночната основица и за прометот на добра и за прометот на услуги (чл.96). Од 1 јануари 2006 година до 31 декември 2010 година стандардната стапка не смее да биде пониска од 15% (чл. 97, ст.1). Државите можат да применуваат една или две намалени стапки. Листата на добра кои се оданочуваат со намалена стапка се дадени во Анексот на Шестата директива (прехранбени производи, вода, лекови, медицинска опрема, книги, весници, комунални услуги

³² Директива 83/181/ЕЕЗ која се однесува на ослободување од износ од трети земји.

и сл.) и не треба да биде пониска од 5%. Иако со Директивата 2006/112/EЗ се уреди бројот и висината на стапките и на старите и на новите членки им е дозволено отстапки во еден преоден период. Затоа постои отстапување од моделот и во примена се различни видови и висина на стапки кај земјите-членки на ЕУ.

Денес се применуваат следните стапки³³:

- примена на минимална општа стапка која не смее да биде пониска од 15%;

- примена на намалена стапка од која не смее да биде пониска од 5%, за стоки и услуги наведени во Анексот х од Директивата 2006/112/EЗ;³⁴

- можност за примена на најниска стапка (super reduced rate)³⁵, која е пониска од 5% и тоа за стоките и услугите кои се во рамките на Анексот х;

- можност за примена на т.н. нулта стапка³⁶;

- можност за примена на паркинг стапка (транзициона стапка) за стоки и услуги што не се наведени во Анексот х, која не е пониска од 12%,

- т.н. географска стапка, која е намалена општа стапка, а ја применуваат одделни земји за поттикнување на економските активности во посебни подрачја, како што се туристички региони, острови, слободни трговски зони и сл.

Примената на различните видови и висина на стапки го доведува во прашање функционирањето на заедничкиот пазар, затоа Комисијата заклучи дека е потребно приближување на стапките на данокот на додадена вредност. Со Директивата на Советот 2010/88/EУ од 7 декември 2010 година е изменет член 97 од Директивата 2006/112/EЗ и гласи „од 1 јануари 2011 година до 31 декември 2015 година стандардната стапка не смее да биде пониска од 15%”.

³³ Европска унија – Даночна политика, стр.50

³⁴ Тука спаѓаат повеќе групи на производи и услуги и тоа: прехранбени производи, фармацевтски производи, медицинска опрема, транспортот на патници, набавка на вода, книги, весници, услуги од областа на културата, социјални услуги, здравствени и стоматолошки услуги.

³⁵ Супер снижена стапка применуваат Франција (2,1%), Грција (4%), Ирска (4,4%), Италија (4%), Луксембург (3%), Шпанија (4%) и Полска (3%)

³⁶ Нулта стапка се применува, на пример, за набавка на прехранбени производи, набавка на фармацевтски производи, набавка на помош на хендикепирани лица и сл.

Обврски на даночните обврзници. Со Шестата директива се предвидени разни формални обврски (да поднесе пријава за регистрација, да издаде фактури, периодично да поднесува даночна пријава и да го уплатува данокот на додадена вредност, да води даночни книги и др.)

Посебени режими на оданочување. Европската унија со Шестата директива дозволи посебен режим на оданочување кај одредена категорија на обврзници - мали претприемачи, земјоделски производители, туристички агенции, од причина што контролата и административните трошоци на оваа категорија обврзници е многу поголема отколку наплатениот данок од ДДВ.

Кај малите претприемачи, ако нивниот годишен промет на добра и услуги не надминува 5.000 евра, се ослободени од пресметување и плаќање на ДДВ, со тоа што на земјите-членки им е дозволено да ја зголемат границата доколку имаат интерес.

Малите обврзници немаат право на искажување на ДДВ во фактурите или другите документи, немаат право на одбиток на претходниот данок и не е должен да води пропишана евиденција согласно со законот, значи имаат третман на краен потрошувач.

Членките на ЕУ можат да применат посебна постапка за малите земјоделци, производители или даватели на услуги во земјоделието и шумарството врз основа на пропорционална или паушална стапка, заради што тие ја зголемуваат продажната цена. Ова пропорционална (паушална стапка) значи одбитна ставка, даночните обврзници кои ги набавуваат производителите имаат право да го одбијат износот на ДДВ, надоместок како претходен данок, под услов на земјоделецот да го имаат платено ДДВ надоместокот и вредноста на примените добра и услуги.

Туристичка агенција се смета за обврзник што на патниците им нуди туристички услуги и во однос на нив истапува во свое име, а за организирање на патувања прима добра и услуги на други обврзници кои патниците непосредно ги користат (претходни туристички услуги). Туристичките услуги што ги нуди туристичката агенција се сметаат за единствени услуги. Место каде што се врши туристичката услуга е местото каде што се обезбедуваат туристичките услуги. Ако туристичкиот аранжман се продава од страна на туристичка агенција-туроператор основица за единствената туристичка услуга што ја нуди туристичката агенција е износот кој претставува разлика помеѓу

надоместокот што го плаќа патникот и вистинските трошоци на туристичката агенција која ги плаќа за претходните туристички услуги, со одбиток на ДДВ кој е содржан во таа разлика. Туристичката агенција може да ја утврди основицата на групни туристички услуги или за сите туристички услуги дадени во текот на даночниот период. Туристичките агенции не можат да искажуваат ДДВ во фактурите или другите документи и немаат право на одбиток на претходен данок врз основа на претходни туристички услуги искажани во фактурите (сметки).

Земјите-членки можат да применат посебна постапка на прометот на половни добра, вклучувајќи го и прометот на половни моторни возила, уметнички дела, антиквитети, основица е разликата помеѓу набавната и продажната вредност (оданочена разлика), со одбиток на ДДВ кој е содржан во таа разлика.

Кај прометот на наведените добра обврзникот не може да го искажува ДДВ во сметките или другите документи и нема право на одбиток на претходниот данок.

Донесувањето на програма од страна на Комисијата во 1985 година т.н. Бела книга (White paper) значеше отстранување на физичките бариери (царински прегледи, пасошка и емиграциона контрола, ветеринарни прегледи и сл.), технички и даночни бариери на границите помеѓу земјите-членки.

Советот во 1991 и 1992 година ги усвои следните директиви за ДДВ:

- Директива 91/680/ЕЕЗ за укинување на даночните бариери;
- Директива 92/111/ЕЕЗ за поедноставување на постапката во преодниот период;
- Директива 92/77/ЕЕЗ за приближување на стапките на ДДВ.

Директивата 91/680/ЕЕЗ за укинување на даночните бариери радикални го промени режимот на ДДВ кај интракмунитарните трансакции воспоставени со Шестата директива. Испораките на стоки и нудење на услуги од една земја-членка во друга не се смета веќе за извоз односно увоз. Контролата на границите помеѓу земјите-членки, неопходен во услови на примена на принципот на дестинација, е укината од 1 јануари 2003 година.

Директивата 92/111/ЕЕЗ за поедноставување на постапката во преодниот период имаше за цел да ја поедностави постапката за утврдување и наплата на ДДВ во преодниот период и тоа кај интракомунитарните трансакции. Во таа смисла, наместо при увоз, оданочувањето е одложено до првата испорака од страна на корисникот на увозот.

Директивата 92/77/ЕЕЗ за приближување на стапките на ДДВ има за цел не да ги изедначи туку да ги приближи стапките на ДДВ во земјите-членки. Стандардната стапка во преодниот период за сите земји-членки е поставена така што нема да биде пониска од 15%, повисоките стапки се укинати, а дозволена е примена на една или две пониски стапки, но не смеат да бидат пониски од 5% и можат да се применуваат само на оние испораки на добра и нудење на услуги кои се експлицитно наведени во анексот (прехранбени производи, вода, лекови и медицинска опрема, книги, комунални услуги и сл.). Во почетокот на 1994 година Советот ја усвои Директивата 94/5/ЕЗ која содржи посебни решенија за употребувани добра, уметнички предмети, антиквитети и сл. Во 1995 година е усвоена и Втора директива за поедноставна постапка. Посебно место зазема и Директивата 2002/38/ЕЗ за ДДВ за електронско работење, усвоена во средината на 2002 година³⁷, а државите-членки требаше да ја имплементираат до 1 јули 2003 година. Оваа Директива е донесена за да се елиминираат дисторзиите во пазарната конкуренција.

Давателите на услуги кои имаат седиште надвор од територијата на ЕУ имаат обврска да се регистрираат (да добијат ДДВ број) на подрачјето на Унијата. Значи, место на давање на услуги се смета местото на резидентство на корисникот на услугите, кога давателот на услугите не е резидент на ниту една земја-членка на ЕУ, ниту пак има постојана деловна единица. Пример, ако американска компанија дава услуги на компанија во Германија услугата се оданочува според германското ДДВ.

³⁷ Во Анексот L на Директивата 2002/38/ЕК е дадена листа на електронски услуги, како што се веб-сајтови, ТВ и радиодифузни услуги, софтверски услуги, музика, филм, видеоигри и др.

3.1.1. Концепт оданочување на едно место (one-stop shop)

Програмата за воведување на заеднички систем на ДДВ од 1996 година претставува темелно ревидирање на погледите на Комисијата како би требало да изгледа заедничкиот систем на ДДВ на единствениот пазар. Оданочувањето на заедничкиот пазар треба да биде засновано на комерцијални трансакции, а не на физичко следење на движењето на добрата. Комплицираноста се состои и од посебните режими кај одделни земји и одредени отстапувања од општите правила.

Со цел сите трансакции на единствениот пазар да се третираат на ист начин како и трансакциите во една земја-членка се воведува концепт на оданочување на едно место (**one - stop shop**)³⁸.

Комисијата предлага тоа да биде местото на регистрација на обврзникот, а не местото каде што се врши трансакцијата, така што данокот се плаќа во земјата каде што е регистриран обврзникот, а правото на одбивка ќе се изврши само во земјата каде што е регистриран обврзникот. Комисијата предложи нов механизам на реалокација на даночните приходи помеѓу земјите-членки на ЕУ. Реалокацијата на приходите треба да се врши врз основа на статистички податоци за учество на оданочената потрошувачка во вкупниот бруто-национален производ на сите земји-членки на ЕУ.

Тековите на трговијата, како и претпоставените места на услуги, не би биле повеќе од значење за реалокација на даночните приходи, туку релевантна би била стварната потрошувачка, која треба да се оданочува со ДДВ.

Со воведување на овој концепт на едно место на оданочување се побара хармонизација на даночните стапки на ДДВ. Комисијата смета дека е најдобро да се воведат единствена стапка, а намалените стапки да се усогласат во рамки на соодветен распон кој би донел соодветен ефект.

За постапката на администрирање на ДДВ, контрола и наплата, Комисијата предложи понатамошно поедноставување. За правата и обврските на даночните обврзници се донесе даночен кодекс.

Од друга страна, сите земји-членки би биле одговорни за наплата на вкупните даночни приходи на ниво на ЕУ, а потоа би се распределувале во

³⁸ Javne finansije, Budimir Stakac, Beograd, 2009, str. 228

согласност со учеството на личната потрошувачката во БНД на ЕУ. Посебно внимание треба да се обрне на административната соработка во контролата. Контролата треба да се заснова на заедничка методологија. Во тој контекст, значајна улога има Системот на размена на информации во врска со ДДВ.

Во октомври 2003 година Европската комисија ги извести земјите-членки за приоритетите согласно со стратегијата за ДДВ која ќе се спроведува во наредниот период на подрачјето на Унијата. Беше направена стратешка програма која имаше за цел да го унапреди заедничкиот систем на ДДВ во рамките на заедничкиот пазар на Унијата. Даночните обврски што ги имаат даночните обврзници да бидат поедноставени, за да ја искористат погодноста што ја нуди заедничкиот пазар. За да се постигне тоа Комисијата разви идеја за one-stop shop систем.

Во развивање на таквиот систем големо значење има директивата што го уредува оданочувањето на услугите што се даваат електронски.

3.1.2. Прописи за заедничка административна помош помеѓу даночните органи во земјите на ЕУ

И покрај тоа што внатрешниот пазар овозможува либерализација на капиталот и стоки, како и отсуство на контроли на граничните премини помеѓу земјите, тоа нема за цел само создавање на слободно движење на четирите слободи (добра, услуги, луѓе и капитал), туку на тој начин се создава можност за меѓународна даночна евазија.

Меѓународната даночна евазија доведува до губење на даночните приходи на членките во ЕУ, го нарушува принципот на правичност. Имајќи го сето тоа предвид, Советот на Европската заедница во 1977 година ја усвои Директивата за заемна помош помеѓу надлежните даночни органи во земјите-членки во областа на директното оданочување (77/799/ЕЕЗ). Директивата ги обврзуваше земјите-членки да ги разменуваат сите информации што ќе им помогнат за точно и коректно утврдување на данокот на доход и данокот на имот. Во 1979 година оваа директива беше дополнета така што го опфати и данокот на додадена вредност (79/1070/ЕЕЗ). Причина за таквото проширување е во тоа што данокот на додадена вредност е прифатен од сите земји-членки и поради тоа што приходот од ДДВ е значаен дел од сопствените

приходи на поединечните земји-членки. Измени и дополнувања се направени и во 1992 година за акцизи (92/12/ЕЕЗ).

Директивата за заемна административна помош кај непосредното и посредно оданочување се однесува исклучиво за утврдување на данокот, а не и за наплата и размена на документи. Таа се однесува и за данокот на додадена вредност. Обврската за заемна административна соработка се однесува на размена на соодветни информации кои се однесуваат и за резиденти и нерезиденти.

Информациите можат да бидат разменети на три начини, и тоа:

1. На барање на земјата-членка да ѝ се достави информација во врска со точно одреден случај;

2. Автоматски, во случаи кога претходно се направени консултации помеѓу надлежните даночни органи помеѓу две или повеќе земји-членки (пр. кај банки кога исплаќаат камата на физички лица);

3. Спонтано, кога земјата-членка мора да даде информација доколку ја има, иако другата земја нема поднесено барање.

Добиените информации мора да се чуваат како службена тајна.

3.1.3. Уредба за административна соработка кај ДДВ

Уредба за статистички податоци

Во ноември 1991 година Советот ја усвои Уредбата за статистички податоци во врска трговијата помеѓу земјите-членки. Тоа значи сите добра што ќе бидат пренесени од една во друга земја мораат да бидат статистички обработени. Статистичките податоци треба да дадат податоци за земјата од каде што се испорачува стоката, како и податоци за земјата на дестинација. Од обврска за давање на статистички податоци се ослободени лицата кои се ослободени од пресметување на ДДВ, како и лицата кои во земјата се третираат во посебниот режим на ДДВ (земјоделци, мали стопанственици и др.).

3.1.4. Уредба за административна соработка во врска со ДДВ (218/92/ЕЕЗ)

Советот на ЕЗ во декември 1992 година, како што претходно напоменавме, ја донесе Уредбата за административна соработка во врска со ДДВ (218/92/ЕЕЗ), со која е воведен систем на размена на информации кај овој данок во преодниот период. Главна причина е во тоа што земјите не беа во можност по пат на редовна царинска процедура да ги следат и контролираат движењето на добрата внатре на територијата во ЕУ.

За да биде ефикасен преодниот систем на ДДВ, многу е важно сите трансакции да бидат контролирани и сите даночни обврзници да бидат регистрирани. Поради тоа, оваа уредба обврзува секоја земја да воспостави електронска база на податоци, на другите земји им овозможува пристап до таа база на податоци. Електронската база на податоци, покрај другото, треба да содржи идентификациски број на даночните обврзници за ДДВ, вредноста на сите испорачани стоки помеѓу земјите и др. За да се обезбеди соодветна заштита на земјата, пропишани се ситуации во кои единствено на барање на земјата, може да се одобри давање на одредена информација.

3.1.5. Нова уредба за административна соработка во врска со ДДВ (1798/2003/ЕЗ)

Во октомври 2003 година, Советот на ЕУ усвои нова Уредба за административна соработка во врска со ДДВ, која претставува консолидација на претходните Уредба 218/92/ЕЕЗ и Директива 77/799/ЕЗ за заемна даночна - техничка помош во делот што се однесува за ДДВ. Таа требаше да отстрани некои поранешни недостатоци во врска со административната соработка во системот на ДДВ на подрачјето на ЕУ. Почетокот на примената на новата уредба за административна соработка во врска со ДДВ (1798/2003/ЕЗ) се поврзува со 1 јануари 2004 година, со тоа што е предвидено нејзино преиспитување на секои три години. Со Уредбата се воспоставени нови услови под кои административните органи на земјите-членки на ЕУ се одговорни за утврдување и наплата на ДДВ (даночните и царински органи) можат да соработуваат и едни на други да си понудат помош, посебно преку размена на информации кои можат да го олеснат утврдувањето на даноците и да помогнат околу намалување на евазијата.

Уредбата од 2003 година предвидува правила со кои се утврдуваат правата и обврските на сите заинтересирани страни и пропишува процедура што ја уредува административната соработка помеѓу земјите-членки во областа на ДДВ. Таа воведува јасни и обврзувачки правила според кои, помеѓу останатото:

- се олеснува размената на информации (пр. воспоставува барање за добивање информации, утврдува период за давање информации, потврдува можност за употреба на информацијата, уредува постапки и ситуации кога може да се одбие давање на одредена информација, предвидува постапки за размена на информации со земјите кои не се членки на ЕУ);

- ја олеснува контролата во системот на ДДВ;

- овозможува развивање на соработка за зголемена ефикасност;

- зголемен обем на размена на податоци со што би се зголемила борбата против даночната евазија. Во таа смисла посебен нагласок е ставен на спонтана размена на информации помеѓу даночните и царинските органи од различни земји. Уредбата предвидува два вида спонтана размена и тоа: структурна и автоматска размена на информации. Една разлика се огледа во тоа што во ситуација кога органите се одговорни за доставување на информација кога не е можно да ја соберат таа информација која треба да ја разменуваат, применува структурна автоматска размена (пр. не е во можност да ја даде таа информација, бидејќи даночните обврзници во таа земја немаат таква обврска да достават таква информација).

Уредбата предвидува земјите да ги разменуваат информациите во следните ситуации: кога се претпоставува дека оданочувањето ќе биде во земјата на дестинација (во случај продажба на далечина), кога постои сомневање дека се нарушува законодавството за ДДВ во друга земја, кога постои ризик од губење на даночните приходи. Уредбата, меѓутоа, не подразбира обврска за нудење на информации, ниту давање на документи дадени од административните органи кои работат по овластување или по барање на судските органи, со исклучок кога тоа е дозволено со домашното право.

3.1.6. Облици на размена на информации согласно со Уредбата за административна соработка во врска со ДДВ (1798/2003/ЕЗ)

Во поглед размена на информации, Уредбата (1798/2003/ЕЗ) ги предвидува следните облици на соработка:

- 1) Размена на барање. Секоја информација што може да им помогне на даночните органи точно и правилно да го утврдат износот на ДДВ, по барање може да биде разменето. Со таков заеднички договор, даночните органи можат дури да договорат службените лица на даночните органи на другите земји-членки да имаат пристап во истите простории и документација како и локалните службеници. Две или повеќе земји-членки можат исто така да преземат истовремена контрола на својата територија.
- 2) Размена без претходно барање (спонтана размена). Преку спонтана автоматска размена, даночните органи можат да проследат информација која може да им помогне на органите на други земји на ЕУ точно да го утврдат износот на ДДВ, доколку местото на услуга се наоѓа на територија на друга земја-членка или кога постои ризик од губење на даночните приходи во таа друга земја.
- 3) Размена на информации во врска со електронски дадени услуги. Според Шестата директива, давателите на услуги од земјите кои не се членки на ЕУ, кои нудат електронски услуги на лица кои се ослободени од данок, кои се резиденти на земјите-членки на ЕУ и можат да се регистрираат во некоја од земјите на ЕУ и да плаќаат ДДВ на сите испораки кои се вршат од страна на резиденти на земјите од Европската унија, Уредбата предвидува додатни мерки неопходни за регистрација на странските субјекти во електронска трговија неопходна за плаќање и пресметка на ДДВ. Земјите се обврзани да разменуваат податоци за регистрација, вклучувајќи податок за даночен идентификационен број, податоци за даночните пријави за ДДВ и др.

3.2. МОДЕЛИ НА ДАНОК НА ПРОМЕТ РАЗЛИЧНИ ОД ЕВРОПСКИОТ

3.2.1. Данок на додадена вредност во Народна Република Кина

Народна Република Кина е втора најголема држава во Азија по Русија, со 1,3 милијарди жители. Кина е втора најголема економија на светот, како и најголем увозник и извозник на стоки и услуги. Од крајот на 1978 година Кина започна со економски реформи. Дотогаш кинеската економија беше планска економија. Реформирана е во мешовита економија, многу поблиску до пазарна економија. Колективизацијата во земјоделието е заменето со приватизација на земјата, зголемена е одговорноста на локалната власт и директорите на фабриките, дозволено е отворање на мали приватни фирми, а странските инвестиции се охрабрени со бројни економски и политички мерки. Како резултат на тие промени кинеската економија стана мешовита, а Кина во 2001 година е примена во Светската трговска организација.

Во пет специјални економски зони законите за инвестирање се многу поповолни, со цел во тие зони да се привлече странски капитал. Од 1990 година специјалните економски зони се раширија и во поголемите кинески градови, вклучувајќи ги Пекинг и Шангај, што влијаеше бруто-домашниот производ да се зголеми за шест пати од 1978 година. Кина има една од најбрзите економски стапки на раст, така што просечниот годишен раст на БДП е 9,4% во последните 25 години . Кон крајот на 2005 година Кина стана четврта економија во светот по вкупниот БДП, а во 2012 година втора.

Постои голем јаз по богатство по региони. Тоа претставува проблем што потенцијално може да ја дестабилизира земјата, па затоа Владата на Кина последните години започна со низа иницијативи, со што би и се помогнало на внатрешноста на Кина да го постигне економскиот развој на напредните подрачја. Како резултат на големиот економски развој, стандардот во Кина е многу поголем, а бројот на сиромашните е намален.

Народна Република Кина има суверенитет над 22 провинции: Анхуи, Гансу, Гуисоу, Џангсу, Дилин, Хунан, Гуандонг, Цингаи, Лајонинг, Секуан, Тајван, Фуџиен, Хајнан, Хенан, Хебеи, Хајлонџанг, Хубеи, Хунан, Сеџанг, Санси, Сенси, Сандонг. Има пет автономни области: Гуанси, Внатрешна Монголија, Нингсја, Синдјанг, Тибет. Има четири региони: Пекинг, Конгцинг, Шангај, Тјендин. Два специјални административни региони: Хонг Конг и Макао.

Државната даночна управа и Министерството за финансии се надлежни за водење на даночната политика во Кина. Даноците во Кина се поделени на данок на ниво на централна влада, даноци на ниво на локални влади, како и заедничките даноци на централни и локални влади. Даноците на државно ниво, како и заеднички даноци на централните и локалните влади, ги прибира државна даночна агенција, додека локалните такси се уплатуваат на локалните даночни агенции.

Кина има необичен облик на ДДВ. Се оданочува прометот и увозот на движни добра. Стандардната стапка е 17%, а намалената стапка изнесува 13%, која меѓу другото се однесува на храна, житарки, масло за јадење, вода, греење, гас и јаглен, книги, списанија, весници, добиточна храна, ѓубрива и др. Малите и средни претпријатија плаќаат ДДВ по посебна стапка од 3% или, трговците на мало, 4% (од 3% до 5%). Освен ако не е пропишано поинаку, извозот се оданочува со нулта стапка. Општо земено, даночните обврзници, чиј излез е предмет на ДДВ, имаат право да го одбијат влезниот данок, но сепак ДДВ на основни средства не се одбива.³⁹

По пат на експериментот, генерално даночните обврзници со седиште во североисточниот дел на Кина, ангажирани во одредени активности во осум индустрии, имаат право да го одбијат влезниот данок во однос на определени основни средства. Со оглед на ограничените права на даночните обврзници да го одбијат влезниот данок, кинескиот ДДВ се нарекува производствен тип на ДДВ.

Услугите не се предмет на ДДВ и недвижен имот, вклучувајќи изградба, тие се предмет на бизнис данок (БД) кој обично се наплатува по стапка од 5%. Исто како и ДДВ за основни средства, БД не се одбива. Ограниченото право на одбивање води кон неколку форми на каскадни даноци, што резултира со нарушување на распределбата на влезните и непознато ниво на ефективна даночна стапка на предмети на потрошувачка.

Од перспектива на економска ефикасност, овие нарушувања треба да бидат елиминирани. Исто така, Кина со пристапување кон Светската трговска организација (СТО) ги забрза реформите во системот на индиректно оданочување. Од една страна, членството во СТО има ефект што Кина мора

³⁹ Преземено од <http://www.worldwide-tax.com> на 20.7.2012 г. и од www.mof.gov.cn

да ги отстрани нејзините тарифни и нетарифни бариери за увезената стока која ќе ја направи земјата попростапа за нерезидентните конкуренти.

Од друга страна, либерализацијата на трговијата ги става кинеските производители, трговците и давателите на услуги во понеповолна конкурентска позиција, бидејќи во рамките на сегашниот систем на индиректно оданочување е невозможно да се утврди ефикасноста на индиректните даноци на кинеските добра и услуги на домашниот и меѓународниот пазар. Како резултат на тоа, иако тие се нула проценети, извозот не може целосно да биде ослободен од ДДВ и БД. Тие се апсорбираат во продажните цени во претходните фази на производството и продажбата.

Со оглед на штетните ефекти на сегашниот систем на индиректно оданочување за кинеската бизнис средина се размислува за реформи на системот на ДДВ, тој да биде проширен и за услугите, а влезниот данок да биде целосно одбиен. Проширувањето на опсегот на ДДВ за услуги подразбира дека БД на овие услуги ќе биде укинат.

Преминот од производствен тип на ДДВ на меѓународно општоприфатен и применет потрошувачки тип на ДДВ би влијаел на финансиските односи меѓу централната власт и локалната власт.

Во 1994 година Кина драстично ги реформира финансиските односи помеѓу централната власт и власта на 31 провинција. Според новините, приходите на одделни даноци беа целосно или делумно доделени на централната и на покраинските влади. На пример, приходите добиени од БД беа целосно приход во провинциите. Во однос на ДДВ, приходите се делат, односно 75% од приходите се доделени на централната власт и 25% остануваат на располагање на покраината во која се прибираат.

Во исто време системот на трансфери од централната на провинциските беше редизајнирана со цел да се изедначи компонентата врз основа на финансиските потреби на секоја провинција и нивниот капацитет да се зголемат даночните приходи. Со цел да се убедат побогатите провинции да ги префрлат новите аранжмани беше воведен „приходниот механизам на приспособување“. Јасно е дека процесот на транзиција кон потрошувачки тип на ДДВ и особено продолжување на правото на одбиток ќе има почетно негативно влијание врз вкупните приходи добиени од ДДВ. Проширување на ДДВ за услуги. Проширувањето на ДДВ за услуги е важен елемент на

даночната реформа и во голема мера треба да ги надомести загубите предизвикани од страна на проширување на правото на одбивка. Сепак, со оглед на тоа дека услугите се веќе предмет на БД, тоа ќе биде замена, како дел од реформата. За регионалните власти ќе биде тешко, бидејќи БД припаѓа целосно на провинциските влади, додека ДДВ ќе продолжи да се дели.

За целите на пресметување на финансиските ефекти од проширување на ДДВ за услугите се претпоставува дека сите услуги во моментот кои се предмет на БД ќе станат предмет на ДДВ, со исклучок на финансиските услуги и осигурителни трансакции. Општо е прифатено дека тие трансакции не треба да бидат предмет на оданочување со ДДВ.

Од октомври 2011 година, Државниот совет на Кина најави реформи кај ДДВ, БД да се замени со ДДВ, почнувајќи со пилот-програма во 2012 година.

3.2.2. Данок на потрошувачка во САД

САД денес претставува најголема федерација на светот, со 50 федерални единици. Во САД и федерацијата (централната власт) и државите-членки (50) имаат даночен суверенитет во поглед на воведување и наплата на најзначајните даночни приходи, додека локалната власт нема никакви даночни овластувања.

Федерацијата има надлежност на воведување на:

- персонален данок на доход;
- данок на добивка на корпорации;
- поединечен данок на потрошувачка;
- царини и
- социјални придонеси.

Државите-членки имаат надлежност на воведување на:

- персонален данок на доход;
- данок на добивка на корпорации;
- поединечен данок на потрошувачка;
- данок на имот;
- општ данок на потрошувачка (данок на промет на производи и услуги);
- данок на моторни возила;
- данок на приходи и
- данок на дозволи за вршење на дејност.

Од ова може да се види дека во САД постојат федерални и државни даноци.

Без обзир на тоа што постои паралелна надлежност за воведување на данок на добивка на корпорации, персонален данок на доход и поединечен данок на потрошувачка, може да се заклучи, во однос на овие изворни приходи, се применува системот на даночно преклопување.

Федералното ниво на власт најмногу се финансира од приходите на доходот на граѓаните (65%-75%), данок на добивка на корпорации (15%-21,6%) и данок на потрошувачка (6,6%-10,8%).⁴⁰

Кога зборуваме за данокот на потрошувачка во САД мислиме на данок на продажба на мало, кој се наплатува при прометот на мало на разни видови на стоки. **Општиот данок на промет** ја наметнува истата даночна стапка при купување на сите видови стоки. Во САД државните даноци на промет кои покриваат широк асортиман на стоки често се брендирани како општи. Ова е како погрешно именување, сепак виртуелно ги ослободуваат сите услуги од данокот на продажба, бидејќи еднаквите држави кои оданочуваат поголемо количество од стоката.

Селективниот данок на промет, кој е познат под името акциза, се наплатува со различни стапки при купување на виртуелни стоки (некои од овие стапки се нула).

Данокот на промет обично се јавува во една или во две форми: **данок на единица** претставува даден збир за секоја купена единица. На пример, ако вежбате или ловите со стрела и лак, плаќате федерален данок од 40% на стрела. Како контраст, во данокот на додадена вредност е пресметан процентот на вредноста од купопродажбата. На пример, стапката на федералниот данок на акциза на стрели изнесува 11%. Федералната влада не го наплатува општиот данок на промет. Таа ги оданочува моторните масла, алкохолните пијалаци, тутунот и некои други стоки, но овие стоки се однесуваат на помалку од 10% од федералните приходи. Данокот на промет е особено важен во системите за приходи на државните влади. 45 држави плус областа Колумбија имаат општ данок на промет со стапки кои варираат од 2,9% до 7,25%. Повеќето од овие држави ја ослободуваат храната од

⁴⁰ Harvey S.Rosen & Ted Gayer, Javni finansii

оданочување и виртуелно ги ослободуваат лековите на рецепт. Во околу половина од државите, општините наплатуваат нивен сопствен данок на промет.⁴¹

Најатрактивно кај данокот на промет е олеснување во администрацијата. Данокот на промет се наплатува од продавачите на мало.

Ефикасност и импликации при дистрибуција на државните даноци на промет

Критична точка во дизајнот на данокот на промет на мало е дали различните стапки треба да се наметнат на различни стоки. Во оптимална рамка, главното прашање е: која улога ја играат диференцијалните стапки ако се знае дека веќе е во функција распоредот на данокот на промет? Може да се види дека ако распоредот на данокот на приход е избран оптимално, тогаш под фер и разбирливи услови, социјалната состојба не може да се подобри преку наплата на диференцијални даноци за стоки. Сепак, ако заради некоја причина данокот на приход не е оптимален, диференцијалните даноци на стоки може да ја подобрат социјалната состојба. На пример, ако општеството има еднакви цели, социјалната положба може да се подобри преку оданочување луксузни добра на релативно високи стапки. Поврзано прашање е како да се постават тие стапки, ако се знае одлуката да има диференцијални даноци на приход. Очигледно, одговорот зависи од целите на владата. Ако целта е да се собере специфична сума на приход колку што е можно поефикасно, даночните стапки би требало да се постават така што компензираното барање за која било стока се намалува во истиот сооднос. Кога побарувачката за некоја стока зависи само од нејзината цена, ова е еквивалентно на правилото дека даночните стапки се внатрешно поврзани со компензираните еластичности на цената од побарувачката.

Даночните добра со нееластични побарувања кои имаат релативно високи стапки и даночните добра со еластични побарувања на релативно ниски стапки. Ефикасноста не бара општ данок на промет со иста даночна стапка за секоја стока.

⁴¹ Harvey S. Rosen & Ted Gayer, Javni finansii

Ако владата се грижи за уделите како за ефикасноста, оптималната теорија за оданочување има потреба од оддели со инверзивно еластично правило. Ако стоките со нееластични цена сочинуваат голем однос од буџетот на сиромашните, владите кои имаат цели на еднаквост треба многу лесно да ги оданочуваат таквите добра или да не ги оданочуваат воопшто. Ова може да помогне при објаснување, зошто толку многу државите не ја оданочуваат храната, иако ги оданочуваат другите добра.

САД досега нема национален ДДВ. Европското искуство укажува дека одредени административни одлуки имаат големо влијание врз крајните економски ефекти од ДДВ.

4. ПОЛИТИКА НА ДДВ ВО ЗЕМЈИТЕ-ЧЛЕНКИ НА ЕУ

4.1. Примената на ДДВ во земјите-членки (европските директиви наспроти националните решенија)

Соодветен прогрес во реализирање на идејата за создавање на единствен пазар се постигна со елиминирање на внатрешните гранични контроли. До почетокот на 1993 година главно беа отстранети техничките бариери, а комплетирањето на единствениот пазар е процес кој трае. Сè уште постојат политики кои се донесуваат на национално ниво, за кои земјите сами донесуваат одлуки. Една од областите каде што е постигнат успех е хармонизација во полето на индиректните даноци.

Од 1 јануари 1993 година (рок поставен во Белата книга) трговијата од фискален аспект внатре во Заедницата нема да се третира како увоз или извоз.

Со усвојување на преодните арамжмани за ДДВ, една од целите утврдени во Првата директива веќе беше постигната: укинување на данокот на увоз и враќање на данокот на извоз, за трговијата внатре во заедницата. Процедурите кои беа наметнати над физичките лица сега се конечно укинати. Патниците сега можат да купуваат под пазарни услови од која било земја на Унијата што ќе ја изберат, без да мора да ја пријавуваат стоката и да плаќаат данок во нивната земја-членка.

За трансакциите помеѓу различните држави-членки што ги водат лица кои имаат право на ослободување важи правилото на дестинација. Испораката на крајниот потрошувач (операторите кои немаат право на намалување на влезниот ДДВ) обично се оданочуваат во државата-членка од каде што потекнуваат. Меѓутоа, земајќи ја предвид опасноста што доаѓа од нарушување на конкуренцијата поради недоволно приближување на стапките на данокот на додадена вредност, воспоставени се три посебни аранжмани на оданочување на дестинација (купопродажба што ја извршиле оданочени лица, кои се потполно ослободени или неоданочени правни лица, продажба на далечина и продажба на нови превозни средства).

Шестата директива овозможи да се усогласат сите најважни елементи на ДДВ-даночен обврзник, даночна стапка, место на оданочување, предмет на оданочување, даночните ослободувања, право на даночниот одбиток и сл.

Европската комисија на 29 октомври 2004 година даде предлог-акт со кој се поедноставуваат обврските во однос на ДДВ. Спрема овој систем за целокупниот промет на територијата на ЕУ се користи единствен идентификационен број ДИБ (даночен идентификационен број).

Растечката глобализација влијае и на националните даночни системи каде што мерките на даночната политика почнуваат да се приспособуваат на новонастанатите економски односи помеѓу одделни земји.

Иако од формална гледна точка може да се зборува за одредена сличност, односно приближување на фискалните системи на современите земји, во стварноста постојат големи разлики помеѓу нив, а разликите потекнуваат од различните политички и уставни уредувања, нивната големина, бројот на жителите, големината на БДП и др.

Сè поголемата економска поврзаност помеѓу државите, регионите и континентите влијае на приближување на даночните системи и на мерките на даночната политика, но и понатаму постојат значајни разлики во националните даночни системи, бидејќи секоја држава најтешко се одрекува од својот фискален суверенитет.

Создавањето на единствениот внатрешен пазар, но и вкупните стопански промени во земјите-членки на ЕУ бараше спроведување на даночни реформи кои се состојат во менување на даночниот облик, намалување на даночните стапки, воведување нови даночни ослободувања, а кај данокот на промет се

одеше на хармонизација на оданочувањето на потрошувачката, воведувајќи го во својот даночен систем данокот на додадена вредност.

Земајќи ги предвид новите земји-членки, она што како главна и неизбежна реформа се спроведе беше воведувањето на данокот на додадена вредност. Воведувањето на ДДВ е неопходен услов потребен да се исполни за членство во ЕУ.

Разликите во даночните системи на земјите-членки на ЕУ се видливи и се однесуваат на:

- бројот и висината на даночните стапки кај одреден даночен облик,
- број и вид на даночни ослободувања и олеснувања кај одреден даночен облик,
- учеството на одделни даноци во БДП и вкупните даночни приходи,
- даночно оптоварување по жител и др.

Земјите-членки применуваат различен вид, висина и број на даночни стапки, па распонот на општата даночна стапка се движи од 15% до 27%.

Даночни стапки на данокот на додадена вредност во земјите-членки на ЕУ со состојба на 1 јули 2012 г. е следна:

Табела 6. Стапки на данок на додадена вредност во земјите-членки на ЕУ
Table 6. VAT rates in EU Member States

Земја	Општа стапка	Намалена стапка	Најниска стапка	Паркинг стапка	Примена на нулта стапка
Белгија	21	6/12		12	Да
Чешка	20	14			
Данска	25				
Германија	19	7			
Естонија	20	9			
Грција	23	6,5 (13% на острови)			
Шпанија	18	8	4		
Франција	19,6	5,5/7	2,1		
Ирска	23	13,5	4,8	13,5	Да
Италија	21	10	4		
Кипар	17	5 (8% такси и автобуски превоз)			
Латвија	21	12			Да
Литванија	21	5/9			
Луксембург	15	6/12	3	12	
Унгарија	27	5/18			
Малта	18	5/7			
Холандија	19	6			Да
Австрија	20	10		12	
Полска	23	5/8			Да
Португалија	23	6/13		13	
Словенија	20	8,5			
Словачка	20	10			
Финска	23	9/13			
Шведска	25	6/12			
В.Британија	20	5			Да
Бугарија	20	9			Да
Романија	24	5/9			
Хрватска	25	10			Да

Извор: European Commission: VAT rates applied in the member states of the European union

Општата стапка е најниска во Луксембург 15% и Кипар 17%, а највисока во Унгарија 27%, Шведска и Данска, каде што изнесува 25%. Најниската намалена стапка од 5% се применува во одреден број на земји-членки. Највисока намалена стапка се применува во Унгарија и изнесува 18%. Во Финска од јануари 2009 година е намалена стапката за храна од 17% на 13%. Најниската стапка се применува во пет земји-членки и тоа: Франција, Шпанија, Ирска, Италија и Луксембург⁴². Примена на т.н. паркинг стапка е присутна во Белгија, Ирска, Луксембург, Португалија и Австрија. Во Данска има примена на единствена стапка, која изнесува 25%.

Осум земји-членки на ЕУ ја применуваат нултата стапка за испорака на добра и услуги (табела 6). Нултата стапка ја користат старите земји-членки кои до донесување на директивите ја користеа нултата стапка, а на новите членки им е одобрено само за одреден преоден период. Кипар го користеше своето

⁴² Најниската стапка, пониска од 5% ја применуваат Шпанија (4%), Франција (2,1%), Ирска (4,8%), Луксембург (3%) и Италија (4%)

право на нулта стапка на прометот на одреден вид храна и пијалаци, но и на фармацевтски производи, лекови и вакцини.

Користењето на нултата стапка, генерално, е дозволено само за извоз (ДДВ при извоз се плаќа во земјата на увоз).⁴³

Примената на намалените стапки е сложена и политички доста осетлива, но е потребно поедноставување и рационализација како на висината, така и на ширината на опфатот со намалени стапки. Меѓутоа, треба решенија кои во потполност ќе ги поддржуваат темелните начела на функционирање на внатрешниот пазар, но и националните интереси на секоја земја-членка во осетливо прашање, како што е фискалниот суверенитет.

Разликите во оданочувањето со ДДВ во даночните системи на земјите-членки се значајни што најдобро може да се види од компаративниот пристап на учеството на ДДВ во БДП, прикажано во табела 7. Најголемо учество на ДДВ во БДП имаат Данска, со 9,9% во 2010 година, Шведска со 9,8%, Кипар и Бугарија со 9,2%. Најниско ниво бележат Шпанија со 5,5%, Луксембург 6,1% и Италија 6,2%. На ниво ЕУ 27 и ЕУ 17, во 2010 година даночното оптоварување во однос на ДДВ во БДП изнесува 7%, а кај ЕУ 17 изнесува 6,9%. За периодот од 1995 до 2010 година и кај ЕУ 27 и ЕУ 17 се забележува зголемување за 0,4%. За периодот од 2000 до 2010 година учеството на ДДВ во БДП не бележи зголемување и изнесува 0%, а кај ЕУ 17 бележи намалување за 0,1%.

⁴³ Нултата стапка најчесто се користи при извоз, но многу земји (табела 6) ја имаат пропишано на промет во земјите што е во спротивност со Шестата директива

Табела 7. Учество на ДДВ во БДП по години (2002-2010)
Table 7. Share of VAT in GDP per year (2002-2010)

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	1995 - 2010	2000 - 2010
Белгија	6,9	6,8	6,9	7,0	7,1	7,1	7,0	6,9	7,1	0,5	-0,1
Бугарија	7,3	8,6	9,9	10,2	10,7	10,4	10,9	9,0	9,2	2,3	0,9
Чешка	6,0	6,1	7,0	6,9	6,4	6,3	6,8	6,9	7,0	1,0	0,8
Данска	9,6	9,6	9,8	10,1	10,3	10,4	10,1	10,1	9,9	0,4	0,3
Германија	6,4	6,4	6,3	6,3	6,4	7,0	7,1	7,5	7,3	0,8	0,4
Естонија	8,4	8,2	7,7	8,7	9,1	8,9	7,9	8,8	8,8	-0,8	0,3
Ирска	7,0	7,0	7,3	7,6	7,7	7,5	7,3	6,4	6,4	-0,5	-0,8
Грција	7,6	7,0	6,8	6,9	7,1	7,5	7,3	6,4	7,2	1,0	0,0
Шпанија		6,0	6,2	6,5	6,5	6,0	5,1	4,1	5,5	0,3	-0,7
Франција	7,2	7,2	7,3	7,4	7,3	7,2	7,1	6,9	7,0	-0,5	-0,4
Италија	6,2	5,9	5,8	5,9	6,2	6,2	5,9	5,7	6,2	0,7	-0,2
Кипар	6,6	7,8	8,4	9,1	9,7	10,2	10,6	9,2	9,2	4,6	3,8
Латвија	6,7	7,2	7,0	7,8	8,6	8,2	6,7	6,0	6,6	-2,6	-0,5
Литванија	7,3	6,7	6,4	7,1	7,6	8,1	8,0	7,4	7,9	0,5	0,4
Луксембург	5,8	5,7	6,1	6,2	5,8	5,8	5,9	6,3	6,1	0,9	0,5
Унгарија	7,8	8,2	8,9	8,4	7,6	8,1	7,8	8,6	8,7	1,2	-0,2
Малта	6,3	6,4	7,3	8,3	8,1	7,7	7,9	7,9	7,8	1,6	1,9
Холандија	7,2	7,3	7,3	7,2	7,4	7,5	7,3	7,0	7,2	0,8	0,3
Австрија	8,1	8,0	7,9	7,9	7,6	7,7	7,8	8,1	7,9	0,3	-0,1
Полска	7,2	7,1	7,2	7,7	8,1	8,3	8,0	7,4	7,8	1,5	0,8
Португалија	7,6	7,7	7,8	8,5	8,6	8,5	8,4	7,1	7,8	0,9	0,2
Романија	7,1	7,2	6,7	8,1	7,9	8,1	7,9	6,6	7,8	2,8	1,3
Словенија	8,5	8,5	8,5	8,6	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	-	-0,1
Словачка	7,0	7,5	7,8	7,9	7,5	6,7	6,9	6,7	6,3	-2,0	-0,6
Финска	8,1	8,6	8,5	8,7	8,7	8,4	8,4	8,6	8,5	0,5	0,2
Шведска	8,8	8,8	8,8	9,0	8,9	9,0	9,3	9,7	9,8	0,7	1,2
В.Британија	6,6	6,8	6,8	6,7	6,6	6,5	6,4	5,7	6,6	0,1	0,0
ЕУ 27	6,8	6,8	6,8	6,9	7,0	7,0	6,9	6,7	7,0	0,4	0,0
ЕУ 17	6,7	6,6	6,6	6,8	6,8	6,9	6,8	6,6	6,9	0,4	-0,1

Source: Eurostat (online data code gov_a_tax_ag) Date of extraction: 13/01/2012

Друг елемент од кој може да се видат разликите во оданочувањето со ДДВ помеѓу земјите-членки на ЕУ е учеството на ДДВ во вкупните даночни приходи.⁴⁴ Највисоко учество се забележува кај Бугарија и изнесува 34,5%, Романија 29%, а најниско кај Италија 14,8%, Луксембург 15,5%, Белгија 15,7% и Германија 16,1%. На ниво на ЕУ 27 изнесува 21,8%.

⁴⁴ Види табела 8

Даночните закони во повеќето европски земји се разликуваат и во висината на прагот за влез во системот на ДДВ. Во Франција прагот за влез во системот на ДДВ е 15.000 евра, 50.000 евра е во Германија, 6.000 евра е во Хрватска, 1.000 евра е во Данска и околу 60.000 евра во Англија. Шпанија и Италија немаат граница за влез во системот на ДДВ, но карактеристично е тоа што помалите даночни обврзници во овие земји се предмет на ДДВ со простено оданочување. Исто така, некои земји како Грција имаат различни граници за даночните обврзници кои се ангажирани во прометот на услуги.

4.2. Ефекти од данокот на додадена вредност

Современата финансиска теорија големо внимание му посветува на изучувањето поврзано за ефектите од даноците. Со плаќањето на даноците се намалува економската моќ на обврзникот, а може да дојде и до промена на неговиот општествен статус. Воведувањето на даноците има одредени реперкусии, кои се нарекуваат *ефекти на оданочувањето*.

Не е сеедно од кого, од што, кога, како или колку пати ќе се наплатуваат даноците, колку средства ќе се соберат, а од друга страна за која намена, на кого, во колкави износи собраните средства од даноците ќе бидат алоцирани, редистрибуирани. Во суштина тие се ефектите кои ќе се манифестираат во текот на трошењето на средствата собрани од даноците.

Идеален даночен систем ќе функционира тогаш кога целите на даночната политика ќе бидат идентични со резултатите (учиноците). Но неретко во практиката на даночната политика сретнуваме ефекти кои се надвор од границите на саканото и планираното. Такви ефекти на оданочување можат да се јават во интензитет на многу широки распони: ефекти кои можат да се толерираат и чие постоење не го нарушува општествено-економскиот живот, до ефекти кои се спротивно дијаметрални на целите, а чии последици можат да ја загрозат и нарушат стабилноста на одредени општествено-економски движења.

Данокот на додадена вредност има влијание на економската ефикасност по пат на оптимална алокација на ресурсите. Државата со мерките на фискалната политика најмногу се меша кај ДДВ, бидејќи се влијае на прометот на производите, а истовремено најбрзо и најсигурно се полни буџетот. Спротивно на ова, доколку државата сака да ја стимулира потрошувачката на

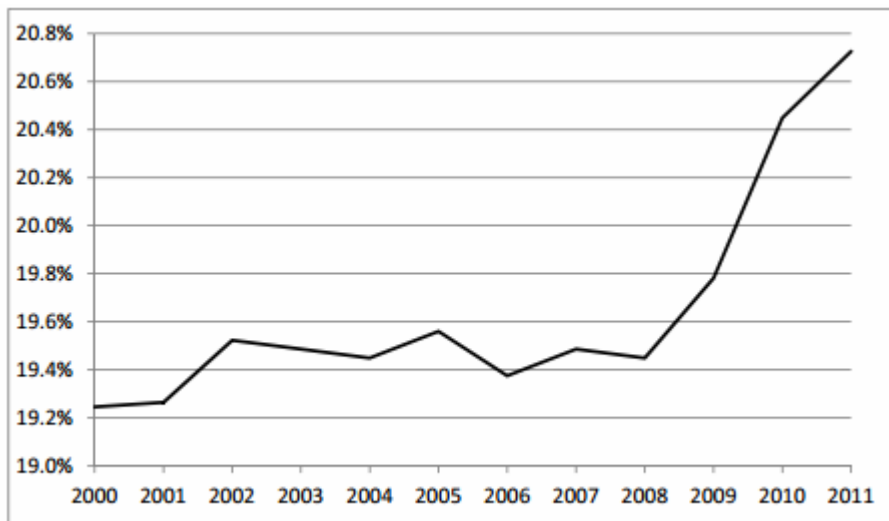
одредени производи, но и да го заштити стандардот на најсиромашните слоеви на населението, применува пониски стапки како што е нултата стапка или повластена стапка за ДДВ за одредена листа на производи.

Земјите-членки на ЕУ, покрај општата стапка, имаат воведено една или повеќе намалени стапки на ДДВ. Воведувањето на повластените стапки се оправдува од социјален аспект, ублажувајќи ја регресивноста на ДДВ кај населението со ниски доходи. Намалената стапка се применува на прометот на производи за човечка исхрана, книги и публикации од научен, културен, образовен карактер (листа на стоки наведени во Анекс х на Директивата 2006/112/ЕЗ).

Но намалените стапки секогаш не ги даваат очекуваните резултати⁴⁵. Од долгогодишните истражувања и искуства (Хрватска) се има потврдено дека намалувањето на даночните стапки и воведувањето на повластените стапки секогаш не ги даваат очекуваните резултати во однос на намалување на продажните цени. Зголемување на стапките на ДДВ, пак, предизвикува поголем пораст на цените, пред сè, се искористува моментот од страна на трговците, при порастот на стапките на данокот на додадена вредност ја зголемуваат и маржата.

Она што може да се забележи е дека просечната општа стапка на ДДВ во ЕУ расте: во 2008 година изнесува 19,49%, во 2011 година изнесува 20,69%, а во 2012 година изнесува 20,80% или 16 од 27 земји-членки имаат повисока општа стапка на ДДВ во однос на 2008 година. Земјите-членки во последните години (од 2009) ја зголемуваат општата стапка на ДДВ поради финансиската криза, со цел зголемување на буџетските приходи.

⁴⁵ Хрватска прво вовеле единствена стапка од 22%, а по две години вовеле нулта стапка за основните прехранбени производи (леб, млеко и др.). Трговците според калкулацијата ја намалија цената за половина, а за половина ја зголемија маржата.



Извор: Европска комисија (2011а)

Слика 4. Просечна стандардна стапка на ДДВ во рамките на ЕУ-27 од 2000 г.

Figure 4. Average standard VAT rate across the EU-27 since 2000

Поради примена на повеќе намалени стапки во вкупниот систем на ДДВ во ЕУ се чувствуваат големи фискални и економски загуби. Се зголемуваат трошоците за администрацијата. Меѓутоа, пониските даночни стапки ќе се хранат со пониски цени, што ќе стимулира поголема побарувачка, чиј промет е основа за пресметување на ДДВ.

Редистрибутивниот ефект на данокот на додадена вредност се остварува редистрибуција на националниот доход и акумулација и се коригира распределбата на доходот, која се одвива со посредство на пазарниот механизам.

Промените на даноците на потрошувачка (данокот на додадена вредност) влијаат на пазарните цени на добрата и услугите, со што или ја охрабруваат или ја обесхрабруваат потрошувачката. Ако побарувачката е нееластична, а реалната потрошувачка на оданочуваните добра не се менува, тогаш расположливиот доход на домаќинствата ќе се промени, односно ќе се намали.

Во време на инфлација на побарувачката повисоките даноци на потрошувачка ги редуцираат реалните потрошни расходи и во извесна мера го ублажуваат инфлаторниот притисок. Ако падот на реалните потрошни расходи е доволно голем за да го затвори инфлаторниот јаз, инфлацијата ќе биде

запрена од преголемата побарувачка. Меѓутоа, повисоките потрошувачки даноци (ДДВ) ги туркаат цените нагоре, поради што може да се појави инфлација на трошоците.

Зголемувањето на нивото на цените и на потрошувачкиот индекс на цените е еднакво на зголемувањето на надниците и на платите, поради што може да се развие спиралата плати-цени. Поради овие ефекти, односно поради опасноста да се предизвика инфлација на трошоците, кај носителите на економската политика може да се појави дилема дали воопшто да се користат даноците на потрошувачка како антиинфлаторно средство.

Намалувањето на даноците на потрошувачка, исто така, може да претставува средство за редуцирање на стапката на инфлација. Оваа мерка ги намалува цените на оданочените потрошувачки добра и ја редуцира стапката на инфлација. Ова, за возврат, има ефект на пригушување на стапката на промена на платите. Така, намалувањето на даноците на потрошувачка може да претставува адекватна мерка за редуцирање на инфлацијата иницирана од порастот на надниците, додека агрегатната побарувачка се контролира со други мерки. Во ситуација кога постои инфлација на трошоците на растечка невработеност, таквата политика може не само да ги намали стапките на надниците и на инфлацијата, туку и да придонесува да се зголеми агрегатната побарувачка.

Искуствата на членките покажуваат дека големината на ефектите зависи од многу фактори.

4.3. Компликации во примената на ДДВ

Недоволниот степен на соработка помеѓу земјите-членки на ЕУ и размена на информации за прометот на производи на внатрешниот пазар доаѓа до причини за затајување на данокот на додадена вредност што доведува до намалување на приходите не само во земјите-членки туку и во ЕУ. Се појавуваат производи со многу ниски цени, поради неплаќањето на данокот. ДДВ се избегнува преку трансакциите во сивата економија, кои не се пријавуваат, проследено со измами врз основа на намалена пријавена основа за оданочување. Измама е присутна и во прекуграничната трговија. Ова произлегува од прекилот на контрола на ДДВ на границата поради нултата стапка на извозот. Затоа е потребно подобрување на меѓудржавната соработка

и подобрување на прекугранична контрола и ревизија. Постои јасна политичка волја, како што е искажано од страна на шефовите на држави и влади на 2 март 2012 година, да се даде приоритет на конкретни акции за борба против измама и даночно затајување.⁴⁶

Иако во помал степен, широката примена на различниот број, висина и вид на даночни стапки во даночните системи во земјите-членки предизвикува проблеми.⁴⁷

Примената на повеќето намалени стапки на ДДВ значи губење на буџетските приходи од ДДВ, што бара други извори, зголемување на стандардната стапка, но се зголемуваат и трошоците за водење на евиденцијата како од страна на обврзниците така и од страна на администрацијата. Нултата и намалените стапки најчесто се користат за да им се помогне на посиромашните домаќинства, за основните животни добра и услуги, за остварување на социјалните цели.

Исто така, го доведува во прашање и функционирањето на заедничкиот пазар на ЕУ, па е потребно да се намалат разликите кои би довеле до уедначување на даночниот третман на сите производи.

Националните разлики во ДДВ може да влијаат врз трговијата во единствениот пазар преку зголемување на трошоците на граничниот премин - трговски текови во однос на продажбите на домашен пазар, на пример преку потребата да се запознаат и да се усогласат со различните постапки од страна на државата. Тие, исто така може да ги нарушат и да ги комплицираат одлуките на фирмите дали да се извезува или постават подружници. ДДВ разликите може да влијаат и на потрошувачките одлуки. Прекуграничниот шопинг и растојание - продажба значи дека корисниците може да ги искористат предностите на пониски стапки на ДДВ во другите земји.

Со Директивата 2008/117/ЕЗ се воведуваат следните мерки за превенција од евазија и затајување на ДДВ⁴⁸: составување на месечни извештаи за прометот на производи внатре во ЕУ, одредување на ист даночен

⁴⁶ Комуникацијата COM(2012)351 на Европската комисија

⁴⁷ Види табела 6

⁴⁸ *Council Directive 2008/117/EC of 16.12.2008 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax to combat tax evasion connected with intra-Community transactions Official Journal J 14/7, 20.01.2009*

период за добавувачите и за купувачите, значи информации за прометот внатре во Унијата, намалување на административното оптоварување и др. Според системот на ДДВ за размена на информации, предвидено е даночниот орган на државата-членка во која е настаната даночната обврска треба да ја проследи информацијата за прометот на производи не подолго од еден месец. Државите именуваат оператори за поднесување квартални извештаи со рекапитулација на прометот со стоки и услуги внатре во Унијата, со цел откривање на затаениот данок.

Услугите што подлежат на ДДВ од страна на корисникот, кои се нудат подолго од една година, за потребите на евиденцијата во извештаите комплетирани по истекот на календарската година се смета износот што се пропишува за таа година, до конечно завршување на таа услуга. Државите-членки во одредени случаи можат да пропишат континуираниот промет на производи и услуги да важи најмалку една година.

Извештај со рекапитулација се составува секој месец и се доставува во рок од еден месец, согласно со постапката што ја пропишува државата-членка. Меѓутоа, државите-членки можат да одобрат извештајот да се доставува по завршување на кварталниот период во рок од еден месец, доколку вкупниот квартален промет не преминува износ од 50.000 евра.

Европската комисија ги разгледува извештаите од земјите-членки во однос на спроведување на Директивата и способноста на земјите да се изборат со евазијата и затајување на данокот, врз основа на тоа предлага и соодветни решенија.

5. ФИНАНСИСКИ И ДИСТРИБУТИВНИ АСПЕКТИ НА ДДВ ВО ЕУ

5.1. Финансиски ефекти од ДДВ

ДДВ е еден од главните извори на буџетските приходи во сите земји-членки. Финансискиите ефекти од данокот на додадена вредност се големи од две причини и тоа: го опфаќа целокупниот промет на добра и услуги и увозот на добра (освен оној кој е ослободен) и како основа за оданочување ја зема потрошувачката на сите лица, не ја зема предвид нивната имотна состојба.

Во земјите-членки на ЕУ приходите од ДДВ просечно во БДП изнесува околу 7%. Се движи во распон од 6% во Италија, Шпанија, Луксембург, до 10% во Данска и во Бугарија.

Табела 8. Учество на приходите од ДДВ во БДП и вкупните даночни приходи во земјите-членки на ЕУ 2010

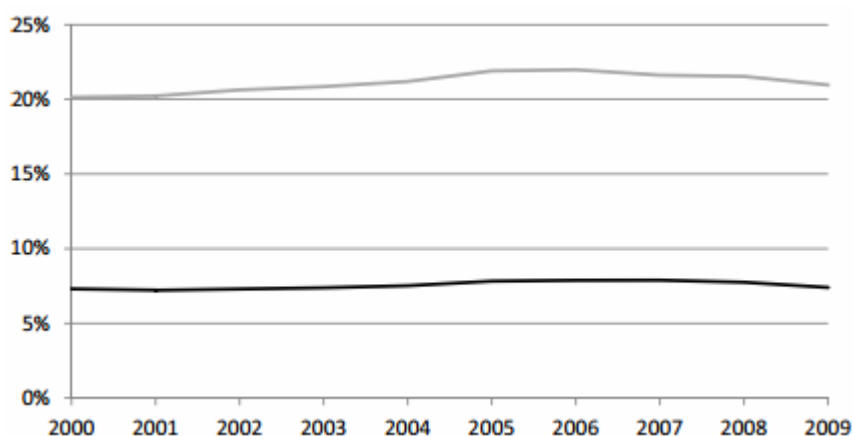
Table 8. Share of VAT revenues in GDP and total tax revenue in the EU Member States in 2010

	Учество на ДДВ во БДП	Учество на ДДВ во вкупните даночни приходи
Австрија	7,9	18,8
Белгија	7,1	15,7
Бугарија	9,2	34,5
Кипар	9,2	27, ³
Чешка	7,0	20
Данска	9,9	19,9
Естонија	8,8	28,3
Финска	8,5	24,5
Франција	7,0	16,7
Грција	7,2	21,5
Ирска	6,4	24,9
Италија	6,2	14,8
Латвија	6,6	26,8
Литванија	7,9	25
Луксембург	6,1	15,5
Малта	7,8	23,3
Унгарија	8,7	21,9
Холандија	7,2	19,1
Германија	7,3	16,1
Полска	7,8	22,6
Португалија	7,8	23,6
Романија	7,8	29
Словачка	6,3	27,3
Словенија	8,5	22,1
Шпанија	5,5	17,8
Шведска	9,8	18,2
Норвешка	8,0	18,2
ЕУ 27	7,0	21,8
Македонија	8,8	51,1

Извор: ОЕЦД, приспособил авторот

Податоците за учество на ДДВ во вкупните даночни приходи, за 2010 година, покажуваат дека на ниво на ЕУ 27 изнесува 21,8%. Највисоко учество на ДДВ во вкупните даночни приходи има Бугарија (34,5%), а најниско кај Италија (14,8%).

____ ДДВ приход како % од вкупните даночни приходи/ vat revenue as % total taxes
 _____ ДДВ приход како % од БДП/vat revenue as % GDP



Извор: Европска комисија 2011а

Слика 5. Просечни приходи од ДДВ во рамките на ЕУ (2000-2009 г.)

Figure 5. Average VAT revenues across the EU since (2000-2009)

Графиконот покажува дека просечниот приход на ДДВ беше стабилен во 2000 година, со цел потоа да почне да расте и да се намалува. ДДВ е воведен во сите земји-членки, но во некои од нив има поголемо учество, а во некои земји е намалена финансиска улога на овој данок во вкупните даночни приходи, пред сè како резултат на реформите што се направија во многуте земји-членки на ЕУ.

5.2. Механизми на поделба на приходите од наплата на ДДВ

Приходите на општиот Буџет на Европската унија може да се подели на две категории: сопствени приходи и други приходи. Ова е утврдено со чл.269 од Договорот за основање на Европската унија, во кој се наведува дека: „Без оглед на другите приходи, буџетските расходи целосно ќе се финансираат од сопствените приходи”.⁴⁹ Сопствените приходи можат да се дефинираат како автоматски приход на ЕУ, со цел финансирање на Буџетот без какви било подоцнежни одлуки од националните органи. Сопствените приходи се лимитирани, така што вкупниот износ на сопствени приходи за 2010 година не може да надмине 1,23% од БНД на ЕУ.

⁴⁹ http://ec.europa.eu/budget/publications/fi_n_reports_en.htm.238EU

Постојат три главни категории на сопствени приходи и тоа:

- Традиционални сопствени приходи ;
- ДДВ сопствени приходи;
- приходи од БНД.

Приходите од ДДВ што се уплатуваат во Буџетот на ЕУ се пресметуваат на иста основа, усогласени со правилата на Заедницата. Сепак, основите се ограничени на 50% од БНД. Овој процент од 1944 до 1988 година изнесуваше 55%, со решение да се намали до 1999 година на 50%.⁵⁰ Ова ограничување на основата е со цел да се поправат регресивните аспекти на данокот за некои членки. Во 2010 година *50% ограничување* беше применето во седум земји-членки (Ирска, Кипар, Литванија, Малта, Полска, Португалија и Словенија).

Беше воспоставена униформна основа за данок на додадена вредност во сите земји-членки. Фиксен процент од 1% од вкупните собрани приходи требаше да се пренесе во ЕУ, 1974-1979 г., подоцна беше зголемена на 1,4%, 1985 г., а потоа постепено се намалува во 1994 г. (од 0,8% годишно до 1,32% во 1995 година, 1,24% во 1996 година, 1,16% во 1997 година, 1,08% во 1998 година и 1% во 1999 година). Од 2000 година има понатамошно намалување од 0,75% во 2002 година, а од 2004 година наваму 0,50%. Земјите-членки ги прибираа во име на Европската унија, а потоа тие средства ги префрлаа во Буџетот на ЕУ.

Согласност за новата финансиска рамка за 2007-2013 година донесе некои помали реформи на постојните сопствени средства: во иднина земјите-членки, во рамките на сопствените средства од ДДВ, на ЕУ ќе испраќаат 0,30% од даночната основа за ДДВ. Оваа единствена стапка за одредени држави кои се особено оптоварени беа намалени и изнесуваат: Германија (0,15%), Австрија (0,225%), Шведска и Холандија (0,10%). Освен тоа, нето-плаќачите Шведска и Холандија добија олеснувања на уплатите на сопствени средства според БНП за времетраењето на новата финансиска перспектива (Холандија во обем од 605 милиони евра, а Шведска во обем од 150 милиони евра годишно).

⁵⁰ Решение 94/728/ЕО, Евроатом (ОРД 1994)

Табела 9. Преглед на ДДВ даночните приходи во земјите-членки и последователните ДДВ трансфери во Буџетот на ЕУ 2010

Земји/Country	ДДВ наплатени/VAT collected	ДДВ пренесени /VAT transferred
Белгија/Belgium	25.229	75,69
Бугарија/Bulgaria	3.322	9,97
Чешка/Czech Republic	10.420	31,26
Данска/Denmark	23.245	69,74
Германија/Germany	180.220	270,33
Естонија/Estonia	1.257	3,77
Ирска/Ireland	10.056	30,17
Грција/Greece	16.308	48,92
Шпанија/Spain	57.845	173,54
Франција/France	135.498	406,49
Италија/Italy	96.834	290,50
Кипар/Cyprus	1.597	4,79
Латвија/Latvia	1.192	3,58
Литванија/Lithuania	2.180	6,54
Луксембург/Luxemburg	2.455	7,36
Унгарија/Hungary	8.442	25,33
Малта/Malta	477	1,43
Холандија/Netherlands	42.654	42,65
Австрија/Austria	22.735	51,15
Полска/Poland	27.535	82,61
Португалија/Portugal	13.517	40,55
Романија/Romania	9.493	27,48
Словенија/Slovenia	3.012	9,04
Словачка/Slovakia	4.182	12,55
Финска/Finland	15.261	45,75
Шведска/Sweden	33.833	33,83
В.Британија/U.Kingdom	111.866	335,60
Исланд/Iceland	756	2,27

Извор:Еуростат

Source: EUROSTAT, data for 2010, all data are in million of EUR

Контроверзниот британски рабат опстана и во новата финансиска рамка, меѓутоа рабатот е скратен на товар на Велика Британија до 10,5 милијарди евра со непризнавање на одредени трошоци предизвикани од проширувањето. Притоа, останува одредбата дека нето-плаќачите Австрија, Германија, Холандија и Шведска се ослободени при финансирање на британскиот рабат во однос на другите земји-членки („рабат од рабатот“).

5.3. Значењето на приходите од ДДВ за Буџетот на ЕУ

Првиот Буџет на ЕЕЗ за 1958 година бил многу мал и ги покривал само административните трошоци на заедницата. До 1967 година Буџетот изнесувал помалку од 10 милијарди евра, во 1977 година достигна 30 милијарди евра, во 1991 година 70 милијарди, а во 2000 година премина 90 милијарди евра.

Во првите година на формирање на ЕЕЗ финансирањето се вршеше од придонеси на земјите-членки. Во првата половина на 1970 година дојде до битни промени. Придонесите се заменети со т.н. сопствени извори на финансирање. Поимот „сопствени средства“ е еуфемистички, бидејќи ЕЗ никако не располага со автономно контролирани извори на приходи во вид на нејзина даночна надлежност. За разлика од најголем дел на федерални и конфедерални структури, ЕУ не може да наметнува и наплатува даноци, бидејќи нема фискален суверенитет. Нејзините приходи, главно, се состојат од побарувања од собраните средства по пат на фискални и парафискални давачки и други приходи на земјите-членки.

Сопствени извори на финансирање на ЕУ, главно, се состојат од следното:

- царинските давачки кои се наплаќаат на производите што се увезуваат во ЕУ од трети земји. Земјата-членка што ги собрала овие давачки честопати е онаа која има најповолна локација за увоз во Европа, што не мора да значи дека увезените стоки се наменети за нејзиниот пазар (пример, германски увоз преку холандско пристаниште). Од 1971 година тие се влеваат во Министерството за финансии на ЕУ.

- Давачките на земјоделски производи, приход од прелевмани при увоз на земјоделски производи, се посебен вид на увозни давачки кои се варијабилни давачки на земјоделски производи, што се собираат на надворешните граници на ЕУ, за да се усогласи нивото на цените на увезените

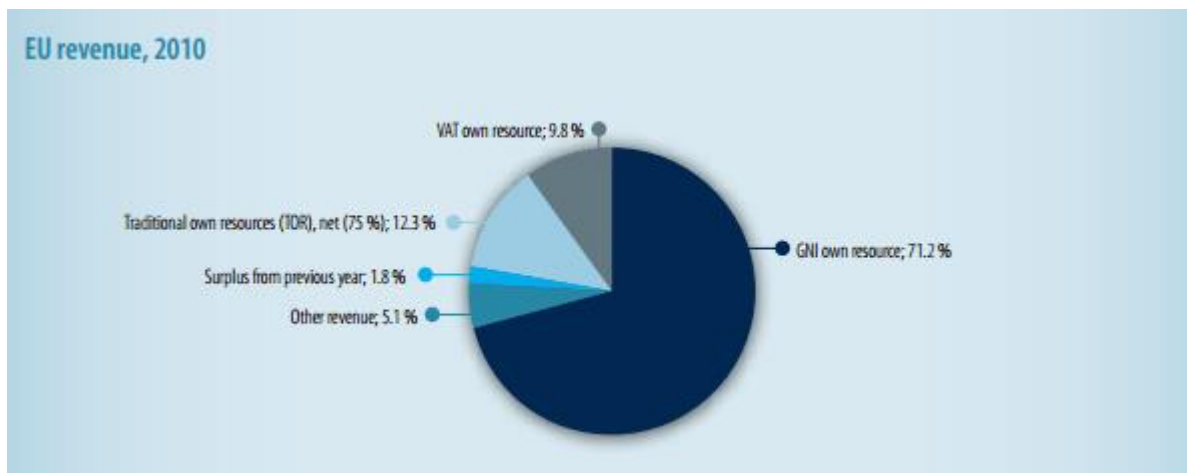
производи со цените на истите производи во ЕУ. Давачките и придонесите, исто така, се собираат и од домашните производи за да се контролира производството и на тој начин да се ограничи потребата за финансирање на Фондот за земјоделие.

Во текот на првите години од постоење на овој систем на финансирање на Унијата, средствата од увоз беа најзначаен извор на приходи, но тоа брзо се промени кога дојде до преориентација на трговијата на партнерите внатре во Унијата. До тоа дојде поради влез во Царинска унија, нема царина внатре во Унијата, но има кон остатокот земји. Така дојде и до промена на трговските текови. Набрзо ДДВ стана најважен извор на приходи на Буџетот на Унијата со 57,6%, потоа од прелевмани на увоз на земјоделски производи со 31,8%, а приходите од царините спрема трети земји изнесуваа 10,5%. Оваа состојба е во почетокот на 80-тите години.

Оттогаш па до 1999 година, структурата на буџетските приходи е значително променета. Приходот од ДДВ од 2002 година е намален за 0,5%, а на државите-членки е дозволено да задржат 50% од приходот за увезени царини и од прелевманите за увозот на земјоделски производи. Порасна улогата на приходот што земјите-членки на основа висината на БДП, што е воведено уште во 1988 година.

Меродавна правна основа за системот врз сопствените средства е Одлуката на Советот за сопствените средства од 7 јуни 2007 година, која до почетокот на 2009 година беше ратификувана во сите земји-членки и ја замени одлуката за сопствените средства од 2000 година. Според оваа Одлука, сопствените средства и во иднина ќе се состојат од:

- Два традиционални извора на сопствени средства, а тоа се: прелевманите на земјоделските производи и царините што се наплаќаат во рамките на земјоделската и трговската политика на Заедницата. Традиционалните сопствени средства во најголем дел имаат карактер на автономен извор на финансирање, бидејќи спаѓаат во рамките на политичките надлежности на ЕУ. Сепак, тие сè повеќе губат на значење. За тоа, кај прелевманите на земјоделски производи (удел во приходите на Буџетот на ЕУ за 2008 година: 1,9%) придонесува падот на гарантираните цени, а кај царините (удел во приходите за 2008 година: 13,6%) трговската либерализација во рамките на Светската трговска организација.



Извор: Европска комисија-финансиски извештај дел 2 приходи/ Financial Report — Section II • Revenue

Слика 6. Приходи во Буџетот на ЕУ (% од вкупните приходи)

Figure 6. Revenue in the budget of the EU (% of total revenues)

- *Сопствениите средства од данокот на додадена вредност* се пресметуваат за сите земји-членки со иста хармонизирана стапка на единствено дефинираната пресметковна основа на додадената вредност, според прописите на ЕЗ. Со различните технички усогласувања, обемот на сопствени средства од ДДВ во голема мера се намали во изминатите години. Уделот во приходите во 2008 година изнесуваше 15,9%, а во 2009 година се намали на 11%, а во 2010 година вкупниот износ на ДДВ сопствени приходи достигна 470,5 милиони евра или 10% од вкупните приходи.

- *Сопствениите средства од БНП* претставуваат најнов и најважен вид на сопствени средства (удел во приходите за 2008 година: 67,4%). Овој придонес на земјите-членки, што за прв пат се наплаќа во 1988 година, се ориентира кон бруто-националниот производ (БНП) и има функција на усогласување на Буџетот. За разлика од буџетите на земјите-членки, Буџетот на ЕУ не смее да се усогласува со земање кредити. Рамнотежата меѓу приходите и расходите преку сопствени средства од БНП се постигнува на следниов начин: финансиската дупка што останува по наплатата на другите видови сопствени средства се пополнува од земјите-членки пропорционално на уделот на националниот БНП во БНП на ЕУ.

- Треба да се споменат уште и *другите буџетски приходи*, на пример, во вид на издвојувања за службениците на ЕУ, од такси и камати (удел во приходите за 2008 година: 1,2%).

Со финансиското ослободување, одобрено за Обединетото Кралство („британски рабат“), системот на сопствени средства стана уште посложен. Од почетокот на членството во заедничкиот пазар, во 1973 година, за Обединетото Кралство висок приоритет имаше корекцијата на нивното финансиско оптоварување. Суштинско за тоа оптоварување беше и релативно малото значење на британското земјоделство, чии последици се ниските олеснувања од заедничката земјоделска политика. На Самитот на Европскиот совет во Фонтенбло во 1984 година беше постигнат договор за растоварувањето на Обединетото Кралство во врска со сопствените средства од ДДВ, што оттогаш повеќепати е изменет и поради својата сложеност значително придонесува кон нетранспарентноста на системот.

Постојано се дискутира за воведување сопствен данок на ЕУ како алтернатива на овие извори на финансирање. Застапниците се надеваат дека со тоа ќе се постигне поголема финансиска самостојност на ЕУ, а и поголема транспарентност на трошоците поврзани со дејноста на ЕУ. Наспроти тоа, противниците стравуваат од зголемување на даночното оптоварување воопшто, доколку, покрај националните држави се добие надлежност за наметнување данок и на европско ниво. Непосредно пред фактот дека за таква реформа е потребно едногласно изјаснување на сите држави во ЕУ, воведувањето данок на ЕУ во догледна иднина не е веројатно.

5.4. ИДНИНАТА НА ДДВ ВО ЕУ

5.4.1. Нова даночна стратегија во ЕУ

Новата даночна стратегија на ЕУ се потпира на три столба:

1. Квалитетно оданочување;
2. Оданочување за одржлив раст;
3. Добро управување во областа на даноците.

Првиот столб на даночната стратегија треба да се гледа во контекст на поддршка на водечките членки во силна економска координација, со цел брза

неутрализација на финансиските дубиози на земјите-членки, но и превенција на нестабилноста во иднина.

При дизајнирање на програмата за фискална консолидација многу често се запоставува квалитетот на приходите и нивното влијание на економскиот раст. Со обзир на рестриктивните ефекти на даноците на инвестиции, потрошувачка и штедење, даночниот систем во посткризниот период мора да биде дизајниран на таков начин што од една страна ќе обезбеди дополнителни приходи, а од друга страна ќе ги поттикне вработувањето и инвестициите и ќе ја поддржи економијата која се потпира на екологија, знаење и иновации. Автономното и некоординирано делување на 27-те даночни системи на државите-членки за време на кризата се покажа неефикасно и непродуктивно. Првиот правец на активности значи отклонување на елементите на националниот даночен систем кои се дисторзивни за функционирање на пазарот на ЕУ, што во кризата се покажа како слаба точка на системот. Вториот правец претставува радикална даночна реформа во правец на креирање на даночен систем на ЕУ, кој ќе промовира раст, што може да ги поттикне растот, инвестициите, штедењето и вработувањето, обука и образование, домашно претприемаштво и вложување на странскиот капитал на пазарот на ЕУ. Академските студии покажаа дека посакувана национална даночна структура, која може да ги поттикне растот, инвестициите, штедењето и вработувањето подразбира отклонување на оданочувањето на доходот и социјалните придонеси, оданочување на потрошувачката (ДДВ и акцизи), имотот и еколошки даноци преку неутрализација на негативните импликации по правичност и редистрибуција.

Почетокот на првиот столб на стратегијата е позитивната корелација помеѓу стабилност на економијата и пазарот на ЕУ, вклучувајќи ги тука и фискалните препреки. Само едноставен, ефикасен и економичен даночен систем може да доведе до намалување на трошоците на администрацијата и подобрување на ликвидноста на компаниите, посебно кај малите и средни претпријатија.

Системот на ДДВ треба да биде во функција на креирање на адекватен амбиент за работа. Потребно е да се обезбеди неутралност кај системот на ДДВ, да се прошири даночната основа, поедноставување на

администрирањето на данокот, да се усогласат административните процедури со напредокот на техниката, да се намали просторот за затајување.

Третиот столб на стратегијата се однесува на воведување на новиот концепт на управување со даноци, кој ќе ја зголеми ефикасноста на даночните управи, начелото на соработка помеѓу даночните управи во полето на ДДВ, акцизи и начелото на неутралност во оданочувањето.

5.4.2. Нова ДДВ стратегија во ЕУ

Новата даночна стратегија на ЕУ кон крајот на 2010 година беше разработена на неколку поединечни стратегии. Комисијата кон крајот на 2010 година го презентираше Документот за иднината на ДДВ во правец на едноставен, ефикасен и силен ДДВ систем.

Целта на новата ДДВ стратегија е системот на ДДВ да се врати на преткризниот реформски правец, кој е сериозно нарушен од автономните кризни мерки што ги спроведуваа членките, а во исто време да се стави во функција брз излез од кризата, развој и остварување на целите на ЕУ за ДДВ до 2020 година.

Комисијата смета дека по 40 години од донесување на Шестата директива е време за коренити реформи во системот на ДДВ во ЕУ. Со новата стратегија сака да се постигне широк спектар на цели. Системот на ДДВ во ЕУ треба да биде во функција на јакнење на единствениот пазар на ЕУ и силен конкурентски однос на компаниите во ЕУ. Системот на ДДВ мора да биде силен и ефикасен за да се оствари една од битните карактеристики на овој облик на оданочување – издашност (доволност) на даноците. Системот на ДДВ треба да придонесе на спроведување на заедничките политики на ЕУ и стратегија за економски раст до 2020 година. ДДВ системот треба да биде економичен и за даночните обврзници и за даночната управа.

Според проценката на Комисијата, членките поради намалените стапки и ослободувања успеваат да наплатат 55% на приходи од ДДВ. Постоене на ослободувања и диференцирани стапки (де факто) ја загрозува неутралноста во оданочувањето со ДДВ која е една од основните карактеристики на теоретскиот модел на ДДВ. Секое отстапување од теоретскиот модел на ДДВ доведува до појава на каскаден ефект и кумулирање на платениот ДДВ од

претходната фаза на промет, која се пренесува како трошок во наредните фази на промет. Негативните каскадни ефекти го влошуваат воведувањето на диференцирана стапка, која по автоматизам повлекува и значајно зголемување на стандардните стапки на најмногу добра и услуги, што драматично го зголемува влезниот данок на додадена вредност кај малите обврзници, јавниот сектор и финансискиот сектор, кои се надвор од системот на ДДВ и имаат ослободен промет. Во тој случај ДДВ е кумулиран поради каскадниот ефект, се пренесува, целосно или делумно, на крајниот потрошувач, со ефект на пораст на цените или на следниот од веригата, ја оптоварува добивката, ја загрозува финансиската позиција и идната инвестиција.

Комисијата смета дека идеален систем на ДДВ е оној систем кој се темели на следните елементи:

- единствена стапка на ДДВ;
- проширување на даночната основа;
- минимално ниво на ослободувања.

За да се оствари максимално ниво на фискални ефекти, а да не се зголеми постојното фискално оптоварување, потребно е проширување на даночната основа, а да се намали даночната стапка. Во таа смисла првиот елемент на остварување на ДДВ е единствените стапки да бидат умерени, што според сегашната состојба кај земјите-членки значи дека треба да се намали стапката на ДДВ и тоа значајно пониски од сегашните стандардни стапки.

Ширењето на даночната основа за ДДВ може да се оствари на неколку начини:

- вклучување на опција на оданочување на ДДВ групи,
- намалување на каскадниот ДДВ, а оданочување на поштенски услуги, финансиски услуги, осигурителни услуги - обврзници на ДДВ.

Според Комисијата, горенаведениот систем на ДДВ со своите карактеристики ќе овозможи да се обезбедат дополнителни приходи, потребни за брза фискална консолидација и економски раст, без додатно оптоварување. Затоа ширењето на даночната основа и намалување на стандардната стапка на ДДВ ќе ја намали сивата економија и ќе ги вклучи во регуларните текови. Во таквата ситуација трошоците за избегнување на плаќање на ДДВ и работа на

црно (мито, корупција, шверц, нелегално производство) се поголеми отколку плаќањето на ДДВ.

Ниската единствена стапка би имала помал регресивен учинок за граѓаните со пониски приходи, отколку што денес го имаат со високите стапки на ДДВ, на трошоците за струја, комуналии, комуникации кои претставуваат значаен дел од кошницата на земјите-членки.

5.4.3. Иднината на ДДВ во ЕУ

Внатре во единствениот европски пазар, индиректните даноци веќе се во одреден степен хармонизирани. Од друга страна, за системот на директни даноци е потребна само ограничена хармонизација што главно може да се препушти на земјите од ЕУ. Меѓутоа постои општа согласност во ЕУ дека за отклонување на штетната даночна конкуренција е потребна соработка во областа на даночната политика.

Многу даночни органи сè уште до крај не можат да го видат влијанието на можната даночна конкуренција, потоа високата меѓународна мобилност на капиталот и одредени ТНК и постоење на интегрирано меѓународно производство.

За да го реши проблемот на штетната даночна конкуренција, Европската комисија предложи неколку мерки кои можат да бидат одредена основа за зголемена координација во даночната политика помеѓу државите-членки. Во споменатите мерки спаѓаат:

- кодекс на однесување за оданочување на претпријатијата, заедно со известување на Комисијата за државна помош во вид на мерки за оданочување;
- отстранување на деформација во областа на оданочувањето на данокот на капитал;
- елиминирање на изворните даноци на прекугранични камати и на плаќање на надоместок за лиценца помеѓу компаниите;
- отстранување на значајни дисторзии во областа на индиректното оданочување.

Во декември 2010 година Европската комисија ја издаде Зелената книга за иднината на ДДВ. Комисијата на 5 декември 2011 година ги претстави заклучоците за тоа како ДДВ системот на ЕУ треба да се развива во наредните години и што е планирано како следни чекори.

На краток рок предлозите вклучуваат потег на оданочување трансакции со користење на „принцип на дестинација“ во земјата на потрошувачка, поедноставување на правилата и проширување на даночната основа за зголемување на приходите. Овие предлози ќе имаат влијание на сите фирми кои се основани во земјите-членки на ЕУ. Со Комуникација со датум од 5 декември 2011 година, Комисијата јасно ги поставува своите разбирања на иднината на систем на ДДВ во ЕУ и идентификува 26 приоритетни области за понатамошна акција. Комисијата сака да ги спроведува следните краткорочни мерки, како прв чекор:

- Поставување на ЕУ ДДВ веб-портал кој обезбедува информации на неколку јазици за основните прашања, како што се: регистрација, фактурирање, враќање, ДДВ даночни стапки, посебни обврски и ограничувања на правото на одбивање.
- Во 2012 година, објавување на Упатство договорено од страна на ДДВ комитетот на ЕУ, законодавство и објаснувачки белешки на нови закони пред нивното влегување во сила, со цел да се информираат бизнисите.
- Поставување на трипартитен ЕУ ДДВ форум (вклучувајќи ги Комисијата, земјите-членки, како и засегнатите страни) во текот на 2012 година.
- Предлагање на стандардизирана ДДВ декларација (ДДВ), да биде доставена на сите јазици и опција за бизниси низ ЕУ до 2013 година.
- Обезбедување и воведување на мини едношалтерски систем (регистрација во една земја-членка на ЕУ) во 2015 година и успешно проширување на концептот од 2015 година па натаму.

Покрај тоа, Комисијата најави дека ќе работи на предлози за следниве

прашања:

- Предлагање на механизам за брза реакција во 2012 година со можност за брзо справување со масивни и организирани измами со ДДВ.
- Воспоставување на неутрална и поедноставна ДДВ рамка за превоз на патници.
- Ограничување на употреба на намалени стапки на ДДВ, со цел да се зголеми ефикасноста на системот на ДДВ од 2013 г.
- Предлагање на законодавство за да се утврди дефинитивно режимот на оданочување на интратрговија на ЕУ до 2014 година.

Исто така, Комисијата ја гледа можноста за поставување на прекуграничен ревизорски тим за да се олеснат и подобрат мултилатералните контроли и зајакне соработката со трети земји (на пример, земји кои не се членки на ЕУ), во поглед на размена на информации во областа на индиректното оданочување. Глобалната економска криза во значајна мера ја промени структурата на даночните приходи во ЕУ и трендовите на оданочување. Намалените економски активности и порастот на невработеноста во 2010 година предизвика остар пад на директните даноци, намалување на нивната прогресивност, додека намалената потрошувачка доведе до голем пад на приходите од индиректните даноци (ДДВ, акцизи), пораст има кај социјалните придонеси.

Со експанзија на глобалната криза на реалниот сектор, земјите на ЕУ сè повеќе станаа свесни дека поединечните антикризни мерки не се доволни, затоа е потребно да се изготви стратегија за излез од кризата и адекватни економско-фискални програми. Зависно од фискалната ситуација, членките се фокусираа на програми на реструктурирање на јавната потрошувачка и нивно сведување во можни рамки. Некои членки се определија за политика која обележува две насоки на размислување за системот на ДДВ во ЕУ. Двете политики подразбираат зафаќања со намалени стапки, што подразбира зголемување на даночната основа и пораст на приходот од ДДВ.

6. ДАНОКОТ НА ДОДАДЕНА ВРЕДНОСТ ВО РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА

Данокот на додадена вредност во Република Македонија беше воведен со посебен закон од 1 април 2000 година и претставува доближување до стандардните решенија во даночните системи на земјите на ЕУ. Законот за ДДВ е во согласност со Шестата директива, која се однесува на ДДВ и е целосно компатибилен со европскиот модел.

Со воведувањето на ДДВ се зголеми економската неутралност во оданочувањето на потрошувачката, се прошири опфатот на добрата и услугите чијшто промет се оданочува, се стеснија можностите за даночна евазија и значително се подобрија фискалните ефекти.

ДДВ претставува општ потрошувачки данок што се пресметува и плаќа во сите фази на производството и трговијата, како и во целокупниот услужен сектор. Но преку инструментот на одбивка на претходниот данок се постигнува оданочување во целокупниот претприемачки домен да не доведе до даночно оптоварување, освен ако законот предвидува исклучоци, исклучување на правото на одбивка на претходниот данок. Согласно со неговата цел, со данокот на додадена вредност треба да се оптовари целокупната приватна и јавна крајна потрошувачка во претприемачкиот домен, која не е растоварена преку одбивката на претходниот данок.

Во однос на неговата структура, данокот на додадена вредност е во согласност со начелото на обезбедување неутралност во полето на конкуренцијата, како во домашната така и во меѓународната размена на стоки и услуги.

Со ДДВ еднакво се третираат и добрата и услугите или сите добра и услуги во земјата се оданочуваат (доколку не се ослободени) и обратно, сите добра и услуги кои се извезуваат се ослободени, односно не се оданочуваат. Со воведување на овој данок се менуваат односите меѓу даночните обврзници, односно се спротивставуваат интересите меѓу даночните обврзници како продавачи и како купувачи, што во краен случај доведува до намалување, избегнување и неплаќање на данокот кон државата. Имајќи предвид дека овој данок се плаќа на сите инпути, секој што извршил набавка платил и данок на

додадена вредност, кој при продажбата претставува одбитна ставка од наплатениот данок или пак побарување од државата.

Поради ова ограничување, купувачите настојуваат набавката да ја извршат од регистрирани даночни обврзници, посебно од оние кои се занимаваат со производство, поради што се влијае на сивата економија.

За данокот на додадена вредност се значајни неколку основни начела:

- 1) Данокот на додадена вредност е сефазен нето данок на промет, а предмет на оданочување е само додадената вредност во сите фази на прометот на добрата и услугите, од производителот или извршителот на услугата до крајниот потрошувач, односно до крајниот корисник.
- 2) Независно од бројот на фазите, односно од бројот на учесниците во прометот, секогаш крајната цена го определува износот на данокот. Сите учесници во синџирот се чистат од претходниот данок, но целокупниот товар паѓа на крајниот потрошувач, односно до крајниот корисник.
- 3) Во принцип сите набавки што ги вршат даночните обврзници подлежат на оданочување. Ако набавките се извршени од регистрирани даночни обврзници, секогаш има и данок на додадена вредност. Данокот на додадена вредност секогаш во фактурата треба да биде посебно искажан, независно дали е платен или не кон набавувачот, може да се одбие во истиот пресметковен период кога е извршена набавката, поради што данокот на додадена вредност не претставува трошок.
- 4) Во Законот за додадена вредност е потенцирана обврската за задолжително посебно искажување на данокот во фактурата. Посебно искажување на данокот е предизвикано од потребата полесно и поедноставно евидентирање и контролирање на данокот, а најмногу поради потребата од правилно и точно пресметување на истиот.
- 5) Фактурата е темелен документ во системот на данокот на додадена вредност. Таа носи корист во форма на намалени обврски за данок, но и не се издава лесно, бидејќи носи финансиски товар за данокот на додадена вредност. Еднаш издадена фактура, односно сметка, создава обврска за данокот на додадена вредност, која тешко се исправа. Затоа сите учесници даночни обврзници на данокот на додадена вредност ќе го надгледуваат правилното издавање и примање на фактурата, односно сметката.

6.1. Основни решенија на системот и компатибилноста со моделот на ЕУ

Даночниот систем на Република Македонија сè повеќе се доближува до стандардните решенија во даночните системи на земјите-членки на Европската унија.

Воведувањето на данокот на додадена вредност (ДДВ) во даночниот систем на РМ е најзначајниот елемент на даночната реформа што се спроведува во РМ од 1994 година па наваму и е во согласност со Шестата директива која се однесува на ДДВ и е целосно компатибилен со европскиот модел.

Предмет на оданочување на данок на додадена вредност е прометот на добра и услуги, кој се врши со надоместок во земјата од страна на даночен обврзник регистриран за ДДВ и увозот на добра. Исклучок од широко дефинираниот предмет на оданочување претставува прометот на добра и услуги, како и увозот на добра кои се ослободени од плаќање на ДДВ.

Предмет на оданочување во земјите-членки на ЕУ е прометот на добра и услуги што даночните обврзници ги вршат на територијата на земјите-членки со надоместок во рамките на дејноста, како и увозот на добра.

Како добра се третираат целокупниот движен и недвижен материјален и нематеријален имот, вклучувајќи го прометот на електрична енергија, гас, греење, разладување и слично.

Прометот на добра е дефиниран како пренос на правото на располагање со добра врз основа на договор или по друга основа.

Како промет на добра со надомест се смета и земање на добра кои се дел од имот на претпријатието за лични потреби на даночниот обврзник или за вработените лица кај него и како потрошувачка за други цели кои не се поврзани со неговата стопанска дејност.

Прометот на услуги се дефинира многу широко и претставува секоја дејност која не е промет на добра. Им се плаќа данок на додадена вредност на сите услуги освен на ослободените услуги.

За промет на услуги се сметаат преносот, отстапувањето и користењето на авторски и други слични права, како и самоизвршување на услуги за лични

цели на обврзникот и на други лица, или на други цели на обврзникот кои не се поврзани со неговата стопанска дејност.

Напомена: Со ДДВ се оданочува само увозот на добра, а не и увозот на услуги во РМ. Причина за тоа е специфичниот даночен третман на услугите во системот на ДДВ. За разлика од оданочувањето на добрата, каде што преовладува принципот на дестинација (местото на потрошувачка), при оданочувањето на услугите преовладува принципот на потекло (местото на извршените услуги).

Место на прометот на добра е местото каде што се наоѓа доброто во времето на прометот или испораката или местото во кое доброто се наоѓа кога тоа се транспортира или се испраќа.

Место каде што доброто се монтира или инсталира во случаите кога доброто се монтира или инсталира од страна на испорачателот или од друго лице во негово име.

Во случај на испорака на електрична енергија, гас, греење, воздушно разладување и слични стоки, место на прометот се смета местото каде што доброто е примено.

Генерално, местото на прометот на услуги е местото во коешто даночниот обврзник има седиште, подружница, односно кога такво место не постои, место на постојано живеалиште или престојувалиште на обврзникот.

По исклучок од општото правило прометот на услуги се смета делницата или дел од истата по која се извршува превозот, а прометот на услуги поврзан со недвижен имот се смета дека е извршен во местото каде што се наоѓа недвижноста. Местото на прометот со превозни услуги е местото на започнувањето на транспортот.

При услуги од областа на уметноста, спортот, забавните приредби, услугите во врска со натовар, претовар, истовар, складирање и слично, услугите што се извршуваат на движен имот, проценка на движен материјален имот, за место на прометот се смета местото каде што услугите физички се извршуваат.

Во случај на услуги какви што се: економска пропаганда и огласување, услуги на консултански бироа и на стручни лица, услуги на банка, осигурување и реосигурување, најмување на движен имот, освен на транспортни средства, пренос и отстапување на авторски и слични права, место на прометот се смета

местото во коешто корисникот на услуга има постојано живеалиште или престојувалиште.

Кога вршителот на услуга е надвор од територијата на Република Македонија, место на прометот е местото на седиштето, односно на живеалиштето или престојувалиштето на корисникот на услугата.

При увоз на добра, за место на испораката се смета местото каде што се внесени доброта на територијата на Република Македонија преку царинската линија или внесени добра од слободните зони, царинските зони и царинските складови во земјата.

Време на настанување на даночен долг е денот кога доброто е испорачано, односно услугата е извршена. Кај прометот на добра даночниот долг настанува во моментот кога е извршен прометот на доброто. Кога доброто се превезува или испраќа се смета моментот на започнување на превозот или на испраќањето. Кога доброто се монтира или инсталира даночниот долг настанува во моментот на завршување на работите за монтажа или инсталирање.

Кај вршење на услуги, време на настанување на даночен долг е моментот кога услугата е целосно извршена. Кај периодичен или континуиран промет кој предвидува последователни плаќања време на настанување на даночен долг е денот кога е издадена фактурата за соодветниот период. Кога е извршено плаќањето пред испораката на доброто, тогаш даночната обврска настанува на денот кога е добиено плаќањето во висина на данокот за добиениот износ. Кај економски делив промет кој се должи и извршува во делови – денот кога е извршен соодветен дел од прометот.

Всушност, од трите наведени случаи произлегува дека даночната обврска настанува на денот кога најрано е извршено едно од наведените дејства.

При увозот, даночната обврска настанува на денот на настанување за плаќање царината, односно на денот на внесување на доброто преку царинската линија или денот кога доброто се ослободува од аранжманите на слободните царински зони или царинските складишта и се наменува за промет или потрошувачка на домашниот пазар.

Даночен обврзник е секое правно и физичко лице или здружение, кое трајно или повремено самостојно врши стопанска дејност на територијата на Република Македонија, независно од целите и резултатите од оваа дејност и

кое е регистрирано како ДДВ обврзник. Регистриран даночен обврзник е секое лице кое остварува вредност на прометот поголем од 2.000.000 денари.

Согласно со Шестата директива, даночен обврзник на данокот на додадена вредност е и лице кое врши увоз на добра, како и лице кое неовластено го искажува данокот на додадена вредност во фактурата, односно кое искажува поголем данок од оној кој се должи или пресметува данок на ослободени испораки на добра и услуги.

Даночен обврзник е домашно и странско правно и физичко лице кое самостојно и трајно врши дејност и во рамките на тоа врши испорака на добра и врши услуги, како и лице кое увезува добра на територијата на земјите-членки на ЕУ.

Како еден даночен обврзник можат да бидат и повеќе лица регистрирани за данокот на додадена вредност, кои така ќе одлучат заради нивната сопственичка, организациска или управувачка поврзаност.

Државните органи, органите на единиците на локална самоуправа и другите јавно-правни тела не се даночни обврзници за оној дел од нивните дејности, што се ограничува на извршувањето на јавни функции, дури и ако во врска со тие дејности наплатува даноци, такси, придонеси или други давачки.

Но заради создавање на еднакви услови за стопанисување на пазарот државните органи, органите на единиците на локална самоуправа и другите јавно-правни тела се даночни обврзници на данок на додадена вредност во случаите кога вршат промет на добра и услуги со надоместок, кој подлежи на оданочување кај другите 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 не само пари, туку и добра и услуги и други бенефиции според пазарната цена што ја плаќа или треба да ја плати примателот на доброто или корисникот на услугата или некое друго лице.

Во даночната основа се вклучуваат акцизите и другите пропишани јавни давачки (освен данокот на додадена вредност), зависните трошоци, како што се трошоците за пакување, натовар, истовар, транспорт, осигурување, провизии, камати, пенали и други надоместоци што продавачот ги побарува од

купувачот, како и субвенциите што се поврзани со цената на испораката на доброто или услугата.

Даночната основа не ги опфаќа намалувањето на цената во форма на дисконт за авансни плаќања, ценовниот дисконт, работот и другите видови на намалување на цените одобрени на примателот на доброто или на корисникот на услугата во време на извршување на прометот, ако тие се посебно искажани во фактурата и евидентирани во книговодството.

При увоз на добро, даночна основа претставува вредноста на увезеното добро што се утврдува според прописите за царинење. Во даночната основа при увозот на добра се вклучуваат акцизите, царината и другите давачки што се наплатуваат при увозот.

Во случај кога доброто било привремено извезено во странство заради негово облагородување, за да биде поправено или слично, а потоа пак увезено во земјата од страна на извозникот или од друго лице, за него даночна основа претставува надоместокот кој е платен за извршените работи или ако не е платен надоместок или ако е тој непознат, тогаш вредноста што ќе се утврди според царинските прописи.

Промена на даночна основа може да се признае кога доброто се враќа, кога се поништува купопродажниот договор и при намалување на цените по извршената испорака. Ваквото решение е во согласност со Шестата директива на ЕУ. За прометот на одделни стоки и услуги, како и увозот на одделни стоки, предвидени се даночни ослободувања. Тие се во согласност со директивите на ЕУ, но и во рамките на данокот на додадена вредност во повеќе земји-членки на ЕУ.

Даночните ослободувања се разграничени на:

- ослободувања во земјата без право на одбиток на претходниот данок;
- ослободувања во земјата со право на одбиток на претходниот данок и
- даночни ослободувања при увозот.

1. Даночни ослободувања во земјата без право на одбиток на претходниот данок.

Во даночните ослободувања во земјата без право на одбиток на претходниот данок спаѓа прометот на станови и станбени згради, освен првата продажба што ќе се изврши во период од пет години по изградбата, а изнајмувањето на станбени објекти и станови доколку истите се користат за

станбени цели се ослободени и се во согласност на Шестата директива на ЕУ. Прометот на поштенски и таксени марки, поштенски услуги од Македонска пошта исто така се ослободени од ДДВ. Банкарски, финансиски, осигурителни и реосигурителни услуги се во системот на ослободување од ДДВ, па се поставува прашањето зошто овие услуги не се во системот на ДДВ. Според начелото на неутралност треба да бидат опфатени, бидејќи не треба да бидат во поповолна положба во однос на другите учесници во прометот на добра и услуги. Меѓутоа, ниту една земја не ги оданочува финансиските услуги со ДДВ. Иземањето на финансиските услуги од оданочувањето со ДДВ е во склад со Шестата директива на ЕУ.

Шестата директива детално опишува кои видови на финансиски услуги треба да бидат иземени од системот на ДДВ. Во ревидираниот облик на Шестата директива се наведуваат најважните финансиски услуги:

- одобрување и давање на кредити и управување со кредит кога тоа го врши лицето кое го одобрува кредитот;

- издавање на кредитна гаранција и сите други работи по кредитната гаранција или кое било друго осигурување на парите и управување со кредитните гаранции, кога тоа го работи лице кое го одобрува кредитот;

- трансакциите, вклучувајќи го издавањето кое се однесува на штедни и тековни сметки, плаќања, трансфери, долгови, чекови и други инструменти, но не и наплата на долгот;

- трансакции на осигурување и реосигурување, вклучувајќи поврзани услуги што ги вршат посредници на осигурување и реосигурување.

Се гледа дека со овие одредби на Шестата директива се ослободуваат од оданочување специфичните финансиски услуги кои не мора да бидат поврзани со каква било (финансиска) институција. Слично на начелото на неутралност, овие услуги се иземаат од ДДВ, без обзир во рамките на која институција банкарските услуги или услугите на осигурување се вршат.

Лотариите и други игри на среќа, здравствени услуги од страна на болници, клиници, услуги на промет на добра од страна на установи за заштита, нега, за лечење на стари лица др. се ослободени од ДДВ.

Ослободување од ДДВ се однесува и на прометот од установите од областа на културата за создавање, објавување и заштита на културно-

уметнички дела, како и прометот на здравствени услуги од страна на болници, клиники, здравствени домови, образовните услуги и др.

Овие ослободувања се во согласност на Шестата директива.

2. Даночни ослободувања во земјата со право на одбиток на претходниот данок. Предмет на оданочување на данок на додадена вредност е прометот на добра и услуги, кој се врши со надоместок во земјата од страна на даночен обврзник регистриран за ДДВ и увозот на добра. Значи се оданочува и целокупниот увоз на добра поради остварување на начелото на дестинација, односно оданочување на крајната потрошувачка. Од аспект на ДДВ ист третман имаат и домашните добра и увезените добра без разлика од која земја потекнуваат.

Начелото на дестинација треба да се применува и кај оданочување на извозот за да се почитува начелото на неутралност, односно целокупниот извоз би требало да биде ослободен од ДДВ во земјата на потекло, а да се оданочува во земјата на крајната потрошувачка.

Кај даночните ослободувања со право на одбиток на претходниот данок како да се применува нулта стапка. Се ослободуват од данок на додадена вредност испораките на добра кои се превезуваат или испраќаат во странство од страна на даночниот обврзник, примателот на доброто или трето лице во нивно име, ако примателот на доброто е со седиште во странство, меѓународниот воздушен превоз на патници во воздушниот сообраќај и др. Ослободени се и други случаи на промет согласно со Законот за ДДВ.⁵¹

3. Даночни ослободувања при увозот. Од данок на додадена вредност при увоз се ослободуваат следните добра: добра чиј промет е ослободен од предметниот закон, добра кои потпаѓаат под режимот на добра во транзит, освен во случаи кога според Законот за царини се врши царинење на добра во транзит, добра кои потпаѓаат под режимот на привремено увезени добра или добра на реекспорт, добра наменети за изложување на саеми и трговски изложби, кои потоа ќе бидат извезени, добра кои ги внесуваат патниците при влегувањето во земјата како личен багаж и предмети со мала вредност, што ги внесуваат од странство или што ги примаат државјани на Република

⁵¹ Член 24 од Закон од за ДДВ (Сл.весник на РМ бр. 44/99)

Македонија и странски државјани, ако тие предмети не се за препродажба, сопствени дела на научници, писатели и уметници и др. Поголемиот дел од ослободувањата се во склад со Шестата директива.

Во Република Македонија во однос на стапките се вовеле модел на две стапки: општа стапка која прво изнесуваше 19%, а од 2003 година 18% и повластена даночна стапка од 5%. Примената и висината на овие стапки е во согласност со стапките кои се применува во ЕУ, согласно со Шестата директива која предвидува општа стапка не пониска од 15% и повластена стапка не пониска од 5%. Меѓутоа, земјите-членки применуваат општа стапка која се движи од 15% до 27% и намалена стапка која се движи од 5% до 15%. Од земјите-членки на ЕУ најниска стапка има Кипар, 15%, а највисока стапка има Унгарија 27%, потоа скандинавските земји Шведска и Данска, 25%.

Општата даночна стапка од 18% се применува врз целокупниот промет и увоз, освен врз прометот и увозот кој се оданочува со повластена даночна стапка.

Повластената даночна стапка од 5% се применува врз прометот и увозот на потесна листа на добра и услуги, како и на увозот на добра, кои се од исклучително значење за животниот стандард на населението.

Намалена стапка се применува на прометот на производи на човечка исхрана, вода за пиење од јавните системи за снабдување, публикации, земјоделска механизација, ѓубрива, средства за заштита на растенијата и др. Во сегашните социоекономски услови сосема е оправдано постоењето на оваа намалена стапка, бидејќи доколку се укине би дошло до пораст на цените на низа витални добра и услуги, намалување и на така нискиот животен стандард и поттикнување и засилување на социјалните тензии.

Покрај општата и повластената стапка не пониска од 5% во пет земји-членки се применува и супер намалена стапка (Шпанија 4%, Франција 2,1%, Исланд 4,8%, Италија 4% и Луксембург 3%).

Една или повеќе даночни стапки во примена на ДДВ е еден од проблемите кои се дискутира во ЕУ, како од фискална така и од гледна точка на социјално-политички причини.

Поддржувачите на примена на една стапка во однос на примена на повеќе стапки како аргумент го имаат поскапување на трошоците на даночната

администрација и стојат на став ако не може да се примени една стапка барем да се намали бројот на применети стапки.

Механизмот на даночен кредит е најбиталниот елемент на потрошувачкиот вид на данок на додадена вредност, со кој се постигнува даночниот обврзник да плаќа данок секогаш само на додадената вредност, а реалниот товар на данокот се пренесува на крајната потрошувачка.

Правото на одбивка е сржта на данокот на додадена вредност. Износот кој му го има платено даночниот обврзник на својот добавувач за испорачаните добра и услуги има право да го одбие од пресметаниот ДДВ на излезниот данок (output). Значи претходен данок е износот за кој се намалува данокот на додадена вредност што се должи за извршениот промет за одреден даночен период.

Претходниот данок се однесува на:

- данокот на додадена вредност за прометот кој е извршен спрема даночниот обврзник од страна на други даночни обврзници;
- данокот на додадена вредност за плаќања, што даночниот обврзник ги извршил за прометот кој сè уште не е извршен спрема него и
- данокот на додадена вредност кој е платен за увозот на добра.

Правото на одбивка може да го оствари ако набавените или увезените добра ги оствари за целите на неговата стопанска дејност, врз основа на фактура која е издадена согласно со законот или царинска декларација во која посебно е искажан платениот данок за увозот и ако тие документи се евидентирани во книговодството на даночниот обврзник.

Шестата директива предвидува два вида ослободувања од ДДВ: кое дава право на одбиток на претходно платениот данок (извоз) и кое не го дава тоа право.

Даночниот обврзник е должен да поднесе даночна пријава за регистрација, да издават фактури, да води уредна и точна евиденција, да го пресметува и плаќа данокот на додадена вредност.

Сите даночни обврзници, чиј вкупен промет во изминатата календарска година надминал износ од 2.000.000 денари или чиј вкупен промет се предвидува на почетокот од вршењето на стопанската дејност дека ќе го

надмине износот или во текот на годината го надмине износот, обврзани се за регистрација за данокот на додадена вредност.⁵²

Периодот за кој се пресметува и плаќа данокот на додадена вредност е даночен период. За даночен период се смета календарскиот месец доколку вкупниот промет во изминатата календарска година надминал износ од 25 милиони денари, даночниот период ќе биде календарско тримесечје доколку вкупниот промет во изминатата календарска година е до 25.000.000 денари, даночен период е и календарската година за доброволно регистрирани даночни обврзници, доколку вкупниот промет во изминатата календарска година не надминал износ од 2.000.000 денари.

Даночниот обврзник е должен за секој даночен период да поднесе даночна пријава во рок од 25 дена по истекот на даночниот период во која сам го пресметува данокот. Кон даночната пријава, за соодветниот даночен период, даночниот обврзник е должен да поднесе периодичен финансиски извештај од одобрените фискални системи на опрема за регистрирање на готовински плаќања и преку носителот на платниот промет да поднесе периодичен извештај од денарски трансакциски сметки и девизни сметки преку кои го остварува работењето.

Даночниот обврзник е должен за секој даночен период да го плати данокот што го пресметал и искажал во пријавата. Ако износот на претходниот данок во одреден даночен период е поголем од износот на данокот кој е пресметан за прометот, разликата му се враќа на даночниот обврзник врз основа на негово барање кое го искажува во даночната пријава. Ако даночниот обврзник не искаже такво барање, разликата се пресметува како даночна аконтација за следниот даночен период.

Даночниот обврзник е должен да издава фактура за секоја испорака на добра, односно извршена услуга.

⁵² Член 51 од Законот за ДДВ (Сл.весник на РМ 44/99...135/11) и член 53 од Законот за ДДВ

6.2. Функционирање на ДДВ и неговите финансиски ефекти

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.

Пресметувањето на данокот во секоја фаза само на износот на додадената вредност значи дека ДДВ е сефазен нето данок на промет без кумулативни ефекти. Тоа се постигнува со помош на системот на даночен кредит, според кој ДДВ е пресметан со примена на соодветна стапка врз утврдување на даночна основа во дадената прометна фаза се редуцира со ДДВ искажан во фактурите испоставени до купувачот за неговите набавки.

Табела 10. Пример 2

Table 10. Example 2

	Набавна цена	Набавна цена +ДДВ за кој може да се добие даночен кредит	Продажна цена		Кредит за ДДВ претходно пресметан	Фракционо плаќање (ДДВ во секоја фаза)
Производителот продава на трговецот на големо	0	0	100	10	0	10
Трговецот на големо продава на трговецот на мало	100	110	200	20	10	10
Трговецот на мало продава на крајниот потрошувач	200	220	300	30	20	10
					Вкупен ДДВ платен на доброто:30	

Извор: Живко Атанасовски: Јавни финансии, 2004

Од примерот може да се изведат неколку заклучоци, кои се битни за оценка на економската положба на претприемачот (претпријатието) во услови на примена на ДДВ.

Даночниот обврзник го пресметува данокот на додадена вредност за соодветен даночен период според вкупно извршениот промет, доколку во тој период според вкупно извршениот промет настанал даночен долг.

Период за кој се пресметува и плаќа данокот на додадена вредност се смета календарскиот месец или доколку вкупниот промет не надминал износ од 25 милиони денари, даночен период ќе биде календарско тримесечје. Постои категорија на доброволно регистрирани даночни обврзници за кои даночен период е календарска година.

Данокот на додадена вредност функционира врз принцип на самооданочување и фактурирана реализација. Секој даночен обврзник ја утврдува обврската врз основа на ДДВ, а Управата за јавни приходи врши контрола.

Обврската врз основа на ДДВ е разлика помеѓу пресметаниот ДДВ врз основа на излезните фактури и ДДВ содржани во влезните фактури.

- Доколку разликата е позитивна обврзникот плаќа ДДВ;
- Доколку разликата е негативна обврзникот плаќа ДДВ, но има право на враќање или на даночен кредит.

Правото на враќање или даночен кредит настанува често во случај на големи инвестиции или на големи набавки на сировини и репроматеријали. Почнувајќи од март 2010 година е забележана тенденцијата на подобрување на приходите, како во однос на проектираното, така и споредено со соодветните приходи во 2009 година.

Во периодот јануари - декември 2011 година вкупните приходи на Буџетот на Република Македонија изнесуваа 137.166 милиони денари, односно 30,1% од БДП, што претставува поголемо остварување за 3,8% во однос на 2010 година.

Даночните приходи за овие дванаесет месеци се реализирани во износ од 78.910 милиони денари, односно 17,2% од БДП и во однос на истиот период 2010 година се зголемени за 7,2%. Данокот на додадена вредност е остварен во износ од 42.224 милиони денари, при што учеството на ДДВ во вкупните даночни приходи во 2011 година е доминантно и изнесува 54,0%. Акцизите се остварени во износ од 15.513 милиони денари (учество од 19,8% во даночните приходи). Така, од овие два данока се остварени приходи од 57.737 милиони денари, односно 73,8% од вкупните даночни приходи (12,7% од БДП). Притоа,

ДДВ е наплатен во бруто износ од 60.504 милиони денари, од кои на даночните обврзници им е извршен поврат во износ од 18.280 милиони денари (бруто наплатата е повисока за 13,7%, додека повратот врз основа на ДДВ е повисок за 17,8% споредено со истиот период 2010 година).⁵³

Вкупните приходи на општиот буџет (Буџетот на Република Македонија и буџетите на единиците на локална самоуправа), заклучно со 30.9.2010 год., изнесуваат 104.865 милиони денари, додека вкупните расходи достигнуа 110.420 милиони денари. Притоа е остварен дефицит од 1,3% од БДП. Во рамките на вкупните приходи на Буџетот на Република Македонија во износ од 97.969 милиони денари, 82.527 милиони денари се остварени врз основа на даночни приходи и социјални придонеси, односно 84% од вкупните изворни приходи. Даночните приходи во овој период се реализираа во износ од 54.279 милиони денари. Во тие рамки најголемо учество имаат приходите наплатени врз основа на данокот на додадена вредност со 51%. Социјалните придонеси изнесуваа 28.248 милиони денари. Неданочните приходи се реализираа во износ од 10.592 милиони денари, вклучувајќи уплата на профит од Народна банка во износ од 408 милиони денари, административни и судски такси во износ од 1.303 милиони денари и наплатени патарини во износ од 1.378 милиони денари.

Капиталните приходи изнесуваа 3.336 милиони денари, главно од дивиденда, приватизација и закуп на градежно земјиште, како и продажба на станови.⁵⁴

Табела 11. Даночни приходи во Буџетот на Република Македонија по години (2005-2011)

Table 11. Tax revenues in the Budget by year (2005-2011)

	Даночни приходи	Персонален данок на доход	Данок на добивка	ДДВ	Акцизи	Увозни давачки	Други даночни приходи	Даночни приходи (сопствени сметки)
2005	55985	8097	2837	27082	11748	5266	651	304
2006	59774	8414	4708	27239	12174	5420	1620	199
2007	69761	8892	5898	32962	13265	6199	2298	247
2008	76854	8696	8579	36173	14276	6275	2560	295
2009	71023	8710	4434	35173	14533	5229	2675	269
2010	73754	8872	3690	37694	14926	4712	3045	815
2011	78910	9513	3888	42224	15513	3779	3289	704

Извор: Министерство за финансии: Билтен, февруари 2012 г., стр.44, приспособена од авторот

⁵³ Преземено од Билтен на Министерство за финансии на РМ, декември 2011 г.

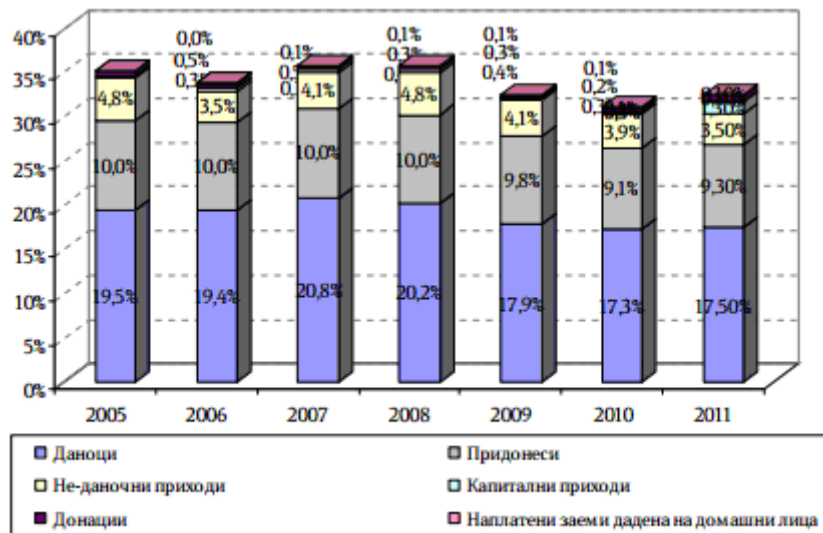
⁵⁴ Исто 43

Структурата на прометот во земјата укажува дека прометот со добра и услуги кои се оданочуваат со општа даночна стапка од 18% е зголемен за 13,0%, а прометот кој се оданочува со бенефицирана даночна стапка од 5% е зголемен за 12,2%. Набљудувано по одделни категории на даноци, приходите од персоналниот данок се остварени во износ од 9.513 милиони денари и се зголемени за 7,2% на годишна основа (околу три четвртини, односно 73,6% од персоналниот данок претставува приходот од данокот на плати и други лични примања). Споредено со истиот период во 2010 година приходите од данокот од добивка забележаа раст од 5,4%, што главно е резултат на пораст на доплатите по годишните даночни биланси, на годишниот данок на вкупен приход, додека е забележано намалување на данокот наплатен врз основа на исплатена дивиденда и друга распределба од добивката (за одбележување е фактот дека данокот на добивка бележи повисоки остварувања во однос на вкупниот план за анализираниот период за 6,9%). Приходите од ДДВ забележаа раст од 12,0%, додека акцизите забележаа поумерен раст, односно поголемо остварување за 3,9%. Приходите од царина беа остварени во износ од 3.779 милиони денари и забележаа намалување од 19,8%.

Неданочните приходи се намалени за 7,0% во однос на истиот период 2010 година, односно беа остварени во износ од 13.085 милиони денари (во овие приходи се приходите од административни такси, патарини и др.).

Капиталните приходи реализирани врз основа на продажба на градежно земјиште, станови и дивиденди, се остварија во износ од 3.546 милиони денари, што претставува намалување од 3,1% во однос на истиот период претходната година.

Социјалните придонеси од плата се остварени во износ од 39.769 милиони денари, што е повеќе за 2,8% споредено со истиот период од 2010 година, при што зголемување на наплатата се забележува кај придонесите за пензиско осигурување од 2,9%, кај придонесите за вработување од 2,9%, додека придонесите за здравствено осигурување забележаа зголемување од 2,5%.



Извор: Министерство за финансии, Билтен 12/2011

Слика 8. Буџетски приходи како % БДП

Figure 8. Revenues as % GDP

Вкупните изворни приходи за периодот 2011-2013 година се планирани во висина од околу 29% од БДП, при што нивното учество во БДП по години се намалува согласно со политиката за намалување на даночното оптоварување на стопанството. Притоа, во структурата на планираните приходи даночните приходи учествуваат со околу 54%, приходите врз основа на социјални придонеси со околу 29%, неданочни и капитални приходи со околу 13%, додека остатокот од приходите се очекува да се реализира од ИПА фондовите. Во рамки на даночните приходи најзначаен износ на приходи ќе се остварува врз основа на ДДВ, персонален данок на доход и акциза. Проекциите на социјалните придонеси кои претставуваат изворни приходи на фондовите за пензиско, здравствено осигурување и агенцијата за вработување, во наредниот среднорочен период се направени согласно со планираната динамика на намалување на стапките за социјални придонеси, како и ефектите од реформата за интегрирана наплата на социјалните придонеси и персоналниот данок и концептот на бруто плата.

Неданочните приходи во наредниот среднорочен период учествуваат со околу 10% во вкупните приходи, а во истите е најзначајно учеството на приходите врз основа на административни такси, патарини и регистрација на возила. Во проекцијата на приходите на Буџетот на Република Македонија во

делот на странските донации во наредниот период се планирани донации што буџетските корисници ќе ги реализираат за конкретни проекти и повлекувањата од претпристапните фондови на Европската унија.

Учеството на данокот на додадена вредност во вкупните даночни приходи изнесува 31,7%, што е за околу 14% повисоко од учество на данокот на додадена вредност во вкупните даночни приходи во рамките на Унијата (17,4%). Највисоко учество на данокот на додадена вредност во вкупните даночни приходи во рамките на Унијата се забележува кај Естонија и изнесува 27,1%.

6.3. Отстапување на македонскиот систем во однос на директивите на ЕУ

Република Македонија во процесот на приближување кон ЕУ постепено постигнува одреден напредок во усогласување на своето законодавство со законодавството на ЕУ. Законот за данок на додадена вредност е изготвен по одредбите на Шестата директива за ДДВ од 1977 година (и подоцнежните измени и дополнувања), која е заменета со Директивата донесена во 2006 година 2006/112/ЕЗ, во која се вградени сите измени и дополнувања, а степенот на усогласеност на Законот за ДДВ во РМ со Шестата директива односно Директивата 2006/112/ЕЗ е сè поблизок.

Иако системот на ДДВ во Република Македонија со своите решенија е доближен до стандардните решенија во даночните системи на земјите во ЕУ, одредени решенија сè уште отстапуваат од директивите. Во склад со преговорите што се одвиваат за влез во ЕУ, се очекува многу различности да се усогласат со Директивата.

Во даночни системи на одредени земји-членки на ЕУ различно е одредено на кој начин и кога некои даночни обврзници треба да влезат со системот на ДДВ. Влезот, односно излегувањето од системот на ДДВ е одредено според висината на извршениот промет во одреден даночен период (вообичаено една година).

Висината на прагот влијае на даночните приходи и трошоци на оданочување, затоа секоја земја поединечно преку анализа го одредува прагот за ДДВ. Превисок праг поради невклучување на голем број на даночни

обврзници во системот на ДДВ може да влијае на губење на даночните приходи за државата. Наспроти тоа, пренизок праг може да предизвика зголемување на трошоците на оданочување и оптоварување на даночната управа за водење на евиденција на голем број на даночни обврзници.

Што се однесува до обврската за регистрирање на даночните обврзници за ДДВ во Република Македонија, таа е задолжителна за сите даночни обврзници кои во изминатата календарска година вршеле промет на добра и услуги кои подлежат на оданочување. Нивниот вкупен промет надминал 2.000.000 денари без данок на додадена вредност, кој е во согласност со прагот предвиден со Шестата директива на ЕУ, но е нешто повисок со просекот на прагот што го имаат земјите-членки на ЕУ.

Значи, многу лица кои подлежат на оданочување, со помала вредност од прагот 2.000.000 денари, не подлежат на обврска за регистрација, не плаќаат данок на додадена вредност. Но македонскиот закон предвидува можност да се регистрираат како обврзници на данок на додадена вредност и лица кои остваруваат помал промет од прагот предвиден за регистрација и вршители на дејност кои се занимаваат со стопанска и земјоделска дејност, но потребно е да останат во системот следните пет години. При воведување на Законот за ДДВ во 2000 година, прагот изнесуваше 1.300.000 денари. Од 1 јануари 2012 година прагот е зголемен на 2.000.000 денари (32.500 евра).

Во многу од земјите-членки дојде до промена на прагот при влезот на земјата во ЕУ: Романија прагот го намали од 57.000 на 35.000 евра, Словенија пак го зголеми од 20.000 на 25.000 евра. Европската директива која се однесува на посебните режими мали стопанственици, земјоделци, туристички агенции одредува минималната висина на прагот за влез во системот на ДДВ изнесува 5.000 евра. Но на државите-членки им е овозможено да го зголемуваат прагот под одредени услови.

Во нашата законска регулатива нема таква одредба за посебните режими освен за туроператорите.

Во делот на даночните стапки Шестата директива пропишува две стапки и тоа општа стапка која не треба да биде пониска од 15% и намалена стапка една или најмногу две не пониски од 5%. Иако економската неутралност на ДДВ диктира да се применува само една стапка (сегашно размислување во ЕУ)

за оданочување на сите добра и услуги кои подлежат на оданочување во пракса многу малку земји-членки на ЕУ во своите даночни системи применуваат една општа стапка за ДДВ. Во нашиот систем на ДДВ општата стапка изнесува 18%, а намалената даночна стапка е 5% и е усогласен уште со донесување на Законот за ДДВ 2000 година.

Одредени разлики постојат кај листата на добра и услуги чијшто промет се оданочува со повластена стапка од 5%. Со повластена даночна стапка од 5% се оданочуваат производи за човечка исхрана и публикации кои се наброени во Одлуката на Владата на РМ („Службен весник на Република Македонија“, бр 102/06, 116/07, 126/07, 145/08, 41/11 и 150/11).

Во Шестата директива (Анекс X) прометот на добра и услуги кои вообичаено се наменети за потребите на земјоделското производство, исклучувајќи ги капиталните добра, како што се земјоделските машини и згради, подлежат на оданочување со ДДВ со повластена стапка од 5%. Во нашиот закон за ДДВ со повластена стапка од 5% се оданочува земјоделската механизација. Овие одредби се во спротивност со одредбите со Шестата директива.

Софтвер за машини за автоматска обработка на податоци и нивни единици (компјутери) и сончевите системи се оданочуваат со повластена стапка, што не е во согласност со Шестата директива.

Меѓутоа постојат одредени одредби кои се предвидени со Шестата директива за оданочување со повластена стапка, а во Законот за ДДВ во РМ и Одлуката на Владата не се вметнати (прием на радио и телевизиски емисии⁵⁵, влезници за спортски натпревари, користење на спортски објекти, погребални услуги⁵⁶).

Шестата директива предвидува одредени видови отстапувања од општиот режим на примена на данокот и тоа во однос на категоријата:

- за мали претприемачи,
- за земјоделци и
- за туристички агенции.

⁵⁵ Во Законот за ДДВ на РМ, чл.23 (Сл.весник на РМ бр.44/99...,135/11) овие услуги се ослободени од ДДВ без право на одбиток на претходен данок.

⁵⁶ Погребалните услуги се ослободени од ДДВ без право на одбиток на претходен данок.

Кај малите претприемачи е дозволено под одредени услови (ослободување) без право на одбивка, доколку годишниот приход е под пропишан износ. Малите претприемачи во другите области најчесто ги продаваат своите производи или вршат услуги на крајните потрошувачи, па не доаѓа до кумулирање на данокот.

За земјоделците е предвидена поинаква привилегија, бидејќи ослободувањето не би им било од корист. Земјоделците, меѓутоа, по правило ги продаваат своите производи на производители во индустријата или трговијата, па ослободувањето кое не дава право на одбивање на данокот платен во inputite (ѓубриво, семе, опрема и др.) ќе доведе до кумулирање на данокот во следните фази на прометниот циклус. Директивата затоа воведува т.н. заеднички надомест по пропорционална стапка за фармерите, кој се применува на следниот начин: испораките што ги врши земјоделецот се ослободени, но му се дава компензација (надомест) по пропорционална стапка, кој му служи за компензација на трошокот при набавката. Таквиот надомест купувачот на земјоделските производи може да го одбие на своите испораки.

Кај туристичките агенции, според природата на нивната дејност, во основа се работи за поедноставување на постапката, со што би се избегнале тешкотии околу утврдувањето на местото на испораката на оданочената трансакција. Всушност, туристичките агенции нудат повеќе видови на услуги (услуга транспорт, услуга сместување, услуга исхрана), затоа сите тие услуги за потребите на ДДВ се третираат како една услуга.

Нашиот даночен систем не содржи специјални режими на примена на ДДВ, освен кај туроператорите за туристичките услуги на даночниот обврзник, доколку тој во свое име настапува пред патниците и притоа прима добра и услуги од трети лица кои се од непосредна полза за патниците. Туристичките услуги дадени од страна на туроператорот се сметаат за една единствена услуга.

За промовирање на користење на златото како финансиски инструмент, со Директивата 2006/112/EЗ е предвидено олеснување на набавките и прометот на инвестициското злато. Во некои земји пред донесување на директивата прометот на инвестициското злато беше предмет на оданочување, а во некои не. Со оваа Директива се елиминираа разликите. Во нашиот

даночен систем за ДДВ не е регулиран посебен режим за прометот на инвестиционото злато.

6.4. Перспективно усогласување на ДДВ во Република Македонија со стандардите на ЕУ

Системот на ДДВ во Република Македонија со своите решенија сè повеќе се доближува до стандардните решенија во даночните системи на земјите-членки во ЕУ.

Дел од стандардите се значајни за политиката на ДДВ во РМ, а дел од нив ќе бидат значајни со пристапувањето на земјата во ЕУ.

Потребно е континуирано усогласување на Законот за ДДВ во РМ со измени на правната рамка на хармонизираниот систем на ДДВ во ЕУ (Директива 2006/112/ЕЗ).

Во согласност со европските стандарди, Управата за јавни приходи го развива системот на електронски сервис (Е-даноци), кој е наменет за даночните обврзници и овозможува извршување на даночните обврски по пат на Интернет (поднесување на даночни пријави, плаќање на даноците).

Во рамки на проектот Е-даноци досега се достапни следните услуги: увид во даночната картичка за ДДВ на даночниот обврзник, задолжително поднесување на месечни и можност за доброволно, тримесечни или годишни даночни пријави за ДДВ.⁵⁷

Нашиот систем за ДДВ треба и понатаму да се потпира на трите елементи, а тоа се:

- ниски стапки,
- проширување на даночната основица,
- намалување на даночните ослободувања и олеснувања,
- намалување на административните трошоци.

Општата даночна стапка од 18% е една од пониските во регионот.⁵⁸ Зголемувањето на стапката на ДДВ би донело зголемен приход во државниот

⁵⁷ Од 2013 година, ДДВ обврзниците имаат законска обврска ДДВ-пријавите да ги поднесуваат до УЈП по електронски пат преку системот Е-даноци (согласно со Законот за даночна постапка „Сл.весник на РМ“ бр.84/12). Рокот за задолжително поднесување на даночни пријави преку <https://etax-fl.ujp.gov.mk> за месечните ДДВ обврзници е 1 јануари 2013 година, додека за тримесечните ДДВ обврзници рокот е 1 јули 2013 година.

⁵⁸ Во БИХ и Косово општата стапка ДДВ е 17%.

буџет, но во исто време крајно негативно ќе влијае на трошоците на производство и поскапување на крајниот производ што во крајна мера би значело намалување на конкурентноста на нашите производи и би ја намалило куповната моќ на граѓаните.

Ако го земеме предвид регресивното влијание на ДДВ, значи зголемувањето на стапката на ДДВ најмногу би ги погодило сиромашните, бидејќи и понатаму го прераспределува даночното оптоварување така што сиромашните го сносат најголемиот товар.

Зголемување на стапките ја поттикнуваат сивата економија, бидејќи колку се повисоки стапките толку се поголеми шансите да се зголеми сивата економија, наместо нагло зголемување на буџетскиот приход.

Повластената стапка од 5%, која се применува на прометот на листа на добра и услуги, кои се од исклучително значење за животниот стандард на населението, доколку би била укината како последица би дошло до пораст на цените на производите за човечка исхрана, би се намалил животниот стандард, а со тоа би се поттикнуале социјалните тензии. Намалена стапка е предвидена со Шестата директива на ЕУ, ја применуваат скоро сите земји-членки на ЕУ (освен Данска, која покрај општата применува и нулта стапка).

ДДВ не треба да се употребува за цели што тој не може да ги реши на соодветен начин, неговата цел е прибирање на приходи преку оданочување на потрошувачката, а не спроведување на мерки на социјалната политика. Неговата регресивност мора да се исправа со други инструменти на фискалниот систем, како што е социјална помош на сиромашните или прогресивно оданочување на доходот, но повеќестепен систем сè уште постои во ЕУ, па треба и понатаму да се искористи и е добро во нашиот систем на ДДВ да имаме повеќестепен систем-општа стапка и повластена стапка.

Постоење на ослободувања и повеќе повластени стапки меѓу кои и нулта стапка ја загрозува неутралноста во оданочувањето со ДДВ, која е една од основните карактеристики на теоретскиот модел на ДДВ. Воведувањето на повеќе повластени стапки, што по автоматизам повлекува и значајно зголемување на основните стапки на најмногу добра и услуги, што драматично го зголемува влезниот данок на додадена вредност, кај малите обврзници, јавниот сектор, финансискиот сектор, кои се надвор од системот на ДДВ и имаат ослободен промет.

Имајќи ги предвид одредбите кои се однесуваат на посебната постапка за ДДВ во Директивата 2006/112/ЕЗ, потребно е да се вметнат како посебна постапка во Законот за данок на додадена вредност на РМ.⁵⁹ Посебно во однос на малите стопанственици, земјоделци, туристички агенции, посебна постапка за половните производи, уметнички дела, колекции и антиквитети и посебна постапка за инвестициско злато. Прецизно треба да се уреди утврдувањето на обврската за ДДВ приспособено и усогласено со Директивата 2006/112/ЕЗ.

Прагот за регистрација на даночните обврзници пропишан со одредбите на чл. 285 од Директивата 2006/112/ЕЗ не е прецизно дефиниран, но изнесува 5.000 евра. Во Република Македонија, според одредбите на чл.51 од Законот за данок на додадена вредност, прагот за регистрација се зголеми од 1.300.000 на 2.000.000 денари (32.500 евра), што главно е во согласност со просекот на праговите кои се применуваат во некои земји-членки на ЕУ. Значајното намалување на прагот и евентуална примена на праг од 5.000 евра би значело зголемување на приходот, но и бројот на даночните обврзници регистрирани за ДДВ, а со тоа би се зголемиле трошоците за наплата и контрола, но и трошоците за водење евиденција за ДДВ. Со зголемување на бројот на даночните обврзници би се намалил квалитетот на наплата на ДДВ од даночните обврзници. Постојат аргументи со кои Република Македонија треба да го задржи повисокиот праг за регистрирање на даночните обврзници, а лицата кои остваруваат помал промет од прагот на регистрација имаат можност доброволно да се регистрираат како обврзници на данок на додадена вредност.

Во согласност со Шестата директива се направи измена во Законот за ДДВ на РМ, стапката на данокот на додадена вредност за медицинска опрема и други уреди за лична употреба, со цел олеснување или терапија на инвалидитет се намали од 18% на 5%.

Република Македонија има потпишано 23 договори за избегнување на двојно оданочување со земји-членки на ЕУ. Бидејќи земјите-членки на ЕУ имаат свој даночен суверенитет и самостојно ги уредуваат своите системи со примена на различни критериуми, може да дојде до двојно оданочување со

⁵⁹ Закон за додадена вредност (Службен весник на РМ бр. 44/99...).

земјите со кои нема потпишано договори за избегнување на двојно оданочување.

Автоматска размена на информации со земјите-членки на ЕУ многу може да помогне околу намалување на евазијата. Во таа смисла посебен нагласок е ставен на спонтана размена на информации помеѓу даночните и царинските органи од различни земји. Република Македонија согласно со Уредбата за административна соработка во врска со ДДВ (1798/2003/ЕЗ) е неопходно да потпише договори за административна соработка во врска со ДДВ за автоматска размена на информации во следните ситуации: кога се претпоставува дека оданочувањето ќе биде во земјата на дестинација (во случај продажба на далечина), кога постои сомневање дека се нарушува законодавството за ДДВ во друга земја, кога постои ризик од губење на даночните приходи. Со цел на постојана размена на податоци за ДДВ со земјите-членки на ЕУ на пропишан начин, потребно е формирање на Канцеларија за врски за размена на ДДВ податоци и набавка на пропишана хардверска и софтверска база за ВИЕС⁶⁰, ангажирање на вработени и нивна едукација по стандардите на ЕУ во периодот непосредно пред влезот на земјата во ЕУ.⁶¹

⁶⁰ VIIES (Систем на компјутеризирана ДДВ размена на информации) е формиран да овозможи проток на податоци што се чуваат во внатрешните граници кои им овозможуваат на компаниите да добијат брзо потврдување на ДДВ броеви на своите трговски партнери, а на администрацијата следење и контрола на трговијата во Заедницата за да ги детектира сите неправилности.

⁶¹ Стратешки план 2012-2014 УЈП бр.09-1562/1

ЗАКЛУЧОК

Истражувањето во овој магистерски труд даде одговори на целите што беа поставени на почетокот од овој труд, врз основа на користење на теоретски извори, а со тоа недвосмислено ја потврдува исправноста и оправданоста на поставената хипотеза системот на ДДВ во ЕУ.

Аналогно на наведеното, респектирајќи го редоследот на прикажаното систематско излагање, можно е донесување на следниот заклучок:

1. Создавањето на Европската економска заедница, пред сè, беше за воспоставување на заеднички пазар преку промовирање и координирање на економските активности, обезбедување на економска стабилност, економски развој и подобар стандард на живеење. Но ефикасноста во изградба на единствениот пазар продолжи со реализирање на планот за економска и монетарна унија во три фази:

- **Првата фаза**, од 1990 до 1994 година, се состоеше од потполна либерализација на движењето на капиталот и зголемена соработка помеѓу централните банки. Таа имаше за цел хармонизација на монетарните политики и изградба на адекватна координација на мерки на националните централни банки.

- **Втората фаза**, од 1994 до 1998 година, беше насочена кон натамошна хармонизација и приближување на монетарните политики и изградба на соодветни институции, како што се Европскиот монетарен институт, односно Европската централна банка.

- **Третата фаза**, која почнува од 1999 година, и истата имаше за цел да го приврши преминот во Монетарна унија, со пуштање во оптек заедничка валута евро, односно ставање во дејство на наднационални централни банки, т.н. Европски систем на централни банки (ЕСЦБ) на чело со Европската централна банка.

За учеството во ЕУ, земјите-членки треба да ги исполнат Мастишките критериуми од што зависи дали можат да бидат дел од Евроната и да го прифатат еврото како национална валута:

1. Стабилност на цените: стапка на инфлација не поголема од 1,5% над просекот на трите земји со најниски стапки на инфлација, со што се бара висока стабилност на домашната валута;

2. Дефицитот во буџетот да не надмине 3% од БДП од претходната година;

3. Државниот долг да не надминува 60% од БДП од претходната година;

4. Долгорочната каматна стапка да не биде повеќе од 2% над просекот на стапките на трите земји со најниска стапка на инфлација;

5. Правните прописи за финансиски институции што ја гарантираат независноста на националната централна банка и нејзината приспособеност со условите на работа со ЕЦБ, со реална конвергенција на националната економија.

Фискалните правила во ЕМУ помагаат во изградба на фискална дисциплина и ефективен развој, кој е поддршка на остварување на главната цел на монетарната политика, а тоа е стабилност на цените. Непостоење на цврсто ограничувања од страна на фискалната или од страна на монетарната политика може да води до нерамнотежен систем.

Високиот буџетски дефицит може да биде предизвикан од политички причини, бидејќи намалувањето на буџетскиот дефицит би значело намалување на јавната потрошувачка, а тоа се непопуларни мерки на владејачката структура.

Фискалната недисциплина може да предизвика пораст на каматните стапки меѓу земјите-членки на ЕУ, што би ја загрозило рамнотежата на пазарот.

Почнувајќи од 2010 година, Европската унија се соочува со голема економска криза. Сериозноста на економската криза ги натера властите на ЕУ да преземат неколку клучни чекори. Фискалната политика останува на национално ниво, таа е во надлежност на некои земји-членки на ЕУ, ограничени единствено со обврските спрема Пактот за стабилност и раст. Иако Пактот јасно ги пропишува правилата за буџетска дисциплина, сепак овој Пакт не предвидува никаков механизам на автоматски санкции за земјите кои ги кршат правилата. Пактот за стабилност и раст беше критикуван уште пред

кризата, бидејќи две клучни членки на Еврозоната (Германија и Франција) повеќе од еднаш ги имаат прекршено правилата, а не се применија никакви санкции за таквото однесување.

Од 16 членки во Еврозоната, само 4 земји (Финска, Словенија, Луксембург и Словачка) имаат долг кој одговара на правилата на Монетарната унија која пропишува дека долгот не може да биде повисок од 60% од БДП. Грчкиот буџетски дефицит достигна 13,6% од БДП, а долговите 300 милијарди евра или 125 % од БДП во 2010 година.

Европските лидери како последно решение за должничката криза во Еврозоната понудија нов договор кој го потпишаа на 2 март 2012 година во Брисел, кој гласи Договор за стабилност, координација и управување во ЕМУ (*Treaty on Stability, Coordination and Governance in the Economic and Monetary Union*).

Овој Договор има за цел да наметне строг надзор на Европската унија над договорните земји-членки во Еврозоната. Потписниците се обврзаа дека ќе ја јакнат економската основа на економската и монетарна унија (ЕМУ) преку усвојување на комплет правила кои најмногу се однесуваат на поттикнување на стабилноста, односно буџетската дисциплина и имаат за цел да се намали растот на новите задолжувања и да се преземат мерки за нивно постепено намалување.

2. Земјите-членки на Европската унија својата даночна политика треба да ја водат во ист правец. Улогата на ЕУ е да обезбеди компатибилност на даночните системи на земјите-членки за да се остварат целите на ЕУ дефинирани со Договорот за основање на ЕУ.

Даночната хармонизација е единствен предуслов за создавање на единствен економски простор од 27+1 (Хрватска) држави со околу пола милијарди жители. Европската унија до сега беше најинтензивна во доменот на индиректните даноци (ДДВ и акцизи).

Хармонизација на регулативата во областа на данокот на додадена вредност беше неопходна за отстранување на пречките за слободно движење на стоки, услуги, капитал и луѓе, за создавање на услови за постепено воспоставување на внатрешниот пазар. Шестата директива претставува базичен закон на Европската унија во областа на ДДВ. Таа до сега е менувана неколку пати.

Таа обезбеди да се усогласат сите најважни елементи кај данокот на додадена вредност и тоа: предмет на оданочување, даночен обврзник, даночна основа, даночни ослободувања, право на даночен одбиток и др. Но исто така, неколку придружни директиви од оваа област создадоа услови за поедноставување на постапката на утврдување и наплата, како и рамката на приближување на стапките на данокот на додадена вредност (денес претставува едно од најосетливите прашања по кое се разликуваат и земјите-членки на ЕУ).

Во втората половина на 90-тите години реформите во даночните системи на земјите-членки во полето на индиректните даноци главно се однесуваат на раст на постоечките индиректни даноци. Учеството на индиректните даноци во вкупните даночни приходи, за 2011 година, покажуваат дека на ниво на ЕУ-27 тоа изнесува 34,8%.

Кај данокот на додадена вредност, во однос на начинот на неговата пресметка, индиректниот метод има широка примена во рамките на Унијата. Во однос на даночните стапки се забележува примена на: стандардна стапка, намалена стапка, најниска стапка и т.н. паркинг стапка.

Реформите во поглед на ДДВ во последните години главно се однесуваа на примената на даночните стапки. Она што како најважна реформа се спроведе – беше воведувањето на ДДВ, како неопходен услов и дел од *aquis communautaire*, кој е потребен да се исполни за членство во ЕУ.

3. ДДВ е доста сложен даночен облик чиј опфат во пракса го одредуваат три фактори и тоа:

- облик на ДДВ кој може да се воведе, а може да биде потрошувачки, производствен и доходовен облик;
- начела – оданочување спрема начело на потекло и начело на дестинација;
- методи на пресметување на ДДВ – директен (метод на собирање и метод на одземање) и индиректен метод (кредитен метод).

За да се добие конзистентен даночен систем е потребно законодавецот точно да ги дефинира одбраните фактори, со цел недвосмислено да се одбере кој облик на данок е прифатен, на кое начело се заснова оданочувањето и

наплатата на даноците; дали данокот се наплаќа таму каде што производот се троши или по местото од каде што стигнува и која е техниката на пресметување на ДДВ.

Во најголем број на земји кои го имаат прифатено ДДВ, во земјите на Европската унија, како и во земјите кои се кандидати за влез во ЕУ го имаат прифатено:

1. потрошувачкиот облик на ДДВ;
2. се применува начелото на дестинација;
3. износот на даночната обврска се пресметува со помош на кредитната метода.

Потрошувачкиот облик на ДДВ овозможува даночниот обврзник од продажната вредност да ги одземе сите трошоци, како што се суровини, репроматеријал и енергија, како и капиталните вложувања т.е. за набавка на градежни објекти, постројки и опрема. На тој начин се дозволува одземање на целокупната вредност на капитални вложувања од продажната вредност. Со ова е спречено двојното оданочување на капиталот: еднаш при неговото купување и втор пат во вредноста на производот што е произведен со тој капитал.

Оданочувањето според местото на дестинација значи дека ДДВ се плаќа таму каде што производот се троши, што значи дека извозот е ослободен од плаќање на ДДВ, а увозот се оданочува. Производите кои ја напуштаат земјата се ослободени од обврската за плаќање на ДДВ, но се оданочуваат во земјата во која се трошат. Со тоа е овозможено да домашните производи и производите кои се увозуваат рамноправно конкурираат на домашниот пазар.

Кредитниот метод подразбира даночниот обврзник од сметката за купениот производ или извршената услуга и сметката за продадените производи и извршени услуги, директно да ја пресметува својата даночна обврска (индиректен метод на пресметување на ДДВ). За разлика од директниот метод (каде што непосредно се утврдува ДДВ, даночната обврска) овој метод има за цел веднаш да се утврди даночната обврска. Даночниот обврзник го пресметува данокот на испораките на своите добра и нудење на услуги, а потоа од тој данок го одбива данокот на неговиот претходник кој во синџирот го искажал во фактурата т.е. данок што го има платено во набавната цена. Овој метод се нарекува уште метот на фактурирање, бидејќи се заснова на фактури,

овозможува ефикасно спречување на даночната евазија и доминира во современите даночни системи на ДДВ.

Основните предности на ДДВ во однос на другите даноци на промет на производи и услуги може да се искаже во следното:

- Финансиската издашност (доволност) на данокот на додадена вредност е многу голема, се обезбедуваат стабилни финансиски средства.

- Овој даночен облик е поефикасен во спротивставувањето на даночната евазија - обврзникот е должен да го документира барањето за одбиток на претходниот данок платен при набавките.

Предностите на данокот на додадена вредност се многубројни, затоа тој денес претставува најраспространет данок на промет во светот. Благодарение на практичните предности, данокот на додадена вредност се применува во земјите со различно ниво на стопанска развиеност. Франција беше прва земја што го воведо данокот на додадена вредност, но денес е воведен во преку 120 земји во светот и стана најпопуларен облик на оданочување на прометот на добра и услуги. Воведен е во сите земји на ОЕЦД, освен во САД.

Во сите земји-членки на ЕУ е воведен и се смета за данок на Европската унија и е еден од условите за членство во Заедницата.

4. Шестата директива е базичен закон за ДДВ во Европската унија

Шестата директива е усвоена на 17 мај 1977 година (77/388/ЕЕЗ) и со неа се воспоставени дефинициите и принципите на оданочување на додадената вредност. Усвојувањето на оваа директива значеше утврдување на униформна даночна основа, предмет на оданочување, даночен обврзник, даночни ослободувања, односно утврдување на трансакциите кои ќе бидат оданочени со ДДВ. Со неа се дозволи посебен режим на оданочување кај одредена категорија на обврзници - мали претприемачи, земјоделски производители, туристички агенции, од причина што контролата и административните трошоци на оваа категорија обврзници е многу поголема отколку наплатениот данок на ДДВ. Оттогаш наваму се направени триесетина промени на оваа Директива, а со усвојување на Директивата бр.2006/112/ЕЗ е направен пречистен текст, со кој се внесени јасни решенија, структурна хармонизација на даноците, без значајни суштински измени. Таа е во согласност со Лисабонскиот договор, а

земјите-членки во своите закони задолжително мора да ја вградат во своите закони со кои се уредува даночната сфера.

5. Нова ДДВ стратегија на ЕУ за едноставен, ефикасен и силен ДДВ систем

Целта на новата ДДВ стратегија е системот на ДДВ да се врати на преткризниот реформски правец, кој е сериозно нарушен од автономните кризни мерки што членките на ЕУ ги спроведуваа, а во исто време да се стави во функција брз излез од кризата, развиток и остварување на целите на ЕУ за ДДВ до 2020 година.

Идниот систем на ДДВ се темели на следниве елементи:

- единствена стапка на ДДВ,
- проширување на даночната основа,
- минимално ниво на ослободување.

Целта е да се оствари максимално ниво на фискални ефекти, а да не се зголеми постојното фискално оптоварување, потребно е проширување на даночната основа, а да се намали даночната стапка. Единствените стапки на ДДВ треба да бидат насочени, што според сегашната состојба кај земјите-членки значи дека треба да се намалат стапките на ДДВ, а тоа значи пониски од сегашните стандардни стапки.

Новиот систем на ДДВ треба да обезбеди брза фискална консолидација и економски раст без додатно оптоварување, затоа ширењето на даночната основа и намалувањето на стандардната стапка на ДДВ ќе ја намали сивата економија и ќе ги вклучи во регуларните текови.

6. ДДВ е востановен како данок на Европската заедница, бидејќи стана еден од условите за влез во Европската унија

Анализите и информациите покажуваат дека даноците на потрошувачка во Европската унија се многу повисоки од даноците на потрошувачка во многу други земји во светот. Многу се поголеми од главните конкуренти САД и Кина, но и од Австралија и Нов Зеланд. Високите даноци се големо оптоварување за фирмите во Унијата, бидејќи поскапуваат нивните производи и се помалку

конкурентни во светот. Наместо да бараат начини на намалување на даноците, некои земји-членки на ЕУ кои имаат високи даноци бараат начини да ја наметнат својата скапа регулатива на останатите земји на Унијата. Таа постапка на изедначување на видовите на даноци и даночни стапки е она што се нарекува даночна хармонизација. Сосема е јасно зошто некои земји-членки на ЕУ така се однесуваат. Намалување на даноците и скратување на државната потрошувачка е поврзано со помали надоместоци и субвенции на интересните групи, а таквите потези резултираат со губење на политичката поддршка. Дваесет и седумте држави-членки на ЕУ со различни даночни системи создаваат средина за да се ослободат од даночната конкуренција. Таквата постапка и без интервенција на Брисел би довело до воедначување на даночните стапки. Но, тоа е помалку важно од другите последици на даночната конкуренција, која се состои од намалување на даноците, фискално одговорна влада и проширување на личните слободи. Со проширување на ЕУ со други членки ќе се зголеми даночната диверзификација, ќе се покрене процесот на даночна конкуренција, а сето тоа ќе донесе позитивни ефекти.

7. Воведувањето на данокот на додадена вредност (ДДВ) во даночниот систем на РМ е најзначајниот елемент на даночната реформа што се спроведува во Република Македонија од 1994 година па наваму и е во согласност со Шестата директива, која се однесува на ДДВ и е целосно компатибилен со европскиот модел

Данокот на додадена вредност во Република Македонија беше воведен со посебен закон од 1 април 2000 година. Тој е во согласност со Шестата директива која се однесува на ДДВ и е целосно компатибилен со европскиот модел.

Со воведувањето на ДДВ се зголеми економската неутралност во оданочувањето на потрошувачката, се прошири опфатот на добрата и услугите чиј промет се оданочува, се стеснија можностите за даночна евазија и значајно се подобрија фискалните ефекти.

Предмет на оданочување на данок на додадена вредност е прометот на добра и услуги, кој се врши со надоместок во земјата од страна на даночен обврзник регистриран за ДДВ и увозот на добра.

Даночен обврзник е секое правно, физичко или здружение на лице кое трајно или повремено самостојно врши стопанска дејност на територијата на Република Македонија, независно од целите и резултатите од оваа дејност и кое е регистрирано како ДДВ обврзник. Регистриран даночен обврзник е секое лице кое остварува вредност на прометот поголем од 2.000.000 денари. Даночна основа на данокот на додадена вредност е вкупниот износ на надоместок што е добиен или што треба да се добие за прометот, во кој не е вклучен данокот на додадена вредност.

Во однос на стапките се вовеле модел на две стапки во РМ: општа стапка која прво изнесуваше 19%, а од 2003 година 18% и повластена даночна стапка од 5%. Примената и висината на овие стапки е во согласност со стапките кои се применуваат во ЕУ и тоа општата стапка која се движи од 15% до 27% и намалена стапка која се движи од 5% до 15%.

Иако системот на ДДВ во Република Македонија со своите решенија уште повеќе е доближен до стандардните решенија во даночните системи на земјите во ЕУ, одредени решенија сè уште отстапуваат од директивите (во делот на даночните ослободувања, примена на даночните стапки, прагот за регистрација, во делот на воведени специјални режими на примена на ДДВ и др.).

8. Системот на ДДВ во Република Македонија со своите решенија е доближен до стандардите на ЕУ кои се значајни за политиката на ДДВ во РМ и за самото пристапување на земјата во ЕУ. Но потребно е континуирано усогласување на Законот за ДДВ со правната рамка на хармонизираниот систем на ДДВ во ЕУ

Нашиот систем за ДДВ треба и понатами да се потпира на следните елементи, а тоа се:

- ниски стапки,
- проширување на даночната основица,
- намалување на даночните ослободувања и олеснувања,
- намалување на административните трошоци.

Зголемување на стапката на ДДВ поради неговата регресивност најмногу би ги погодило сиромашните, бидејќи и понатаму го прераспределува даночното оптоварување така што сиромашните го снесат најголемиот товар.

Прагот за регистрација на даночните обврзници пропишан со одредбите на чл. 285 од Директивата 2006/112/EЗ главно се почитува. Во Република Македонија, според одредбите на чл. 51 од Законот за данок на додадена вредност, прагот за регистрација се зголеми од 1.300.000 на 2.000.000 денари (32.500 евра), што главно е во согласност со Шестата директива и со праговите кои се применуваат во некои земји-членки на ЕУ. Значајно намалување на прагот и евентуална примена на праг од 5.000 евра би значело зголемување на бројот на даночните обврзници регистрирани за ДДВ, а со тоа би се зголемиле трошоците за наплата и контрола, но и трошоците за водење евиденција за ДДВ.

Со овој труд е докажана основната хипотеза, данокот на додадена вредност е општ потрошувачки данок кој е потврден со правни и економски фактори во земјите-членки на ЕУ и во Република Македонија. Реформите што се спроведуваат во РМ во делот на данокот на додадена вредност се во согласност со директивите на ЕУ. Трудот ќе им овозможи на читателите целосна слика за системот на данокот на додадена вредност во Европската унија, неговата хармонизација и примена, но и компаративниот пристап на данокот на додадена вредност во Република Македонија со стандардите во ЕУ и со одделните земји-членки на Унијата.

ЛИТЕРАТУРА

1. Agenda 2000, 1999 - "Interinstitutional Agreement of 6 May 1999 between the European Parliament, the Council and the Commission on budgetary discipline and improvement of the budgetary procedure". Official Journal of the European Communities, C173. Available from: (http://europa.eu.int/eur-lex/pri/en/oj/dat/1999/c_172/c_17219990_618en00010022.pdf)
2. Andrei Greci-Flat Tax-the British Case-Adam Smit(2004) Institut-London.
3. Алка Обадиќ (2005). Координација економских политика и фискални критерији конвергенције у процесу проширења ЕУ, Зборник Економског факултета у Загребу, година 3.
4. Artis M. J. and Lee N., The Economics of the European Union. Oxford University Press, 1997.
5. Baldwin, R. and Wyplosz, Ch., 2006. "The Economics of European Integration", New York: The McGraw-Hill.
6. Birman, I. (1/1990), The Budget Jap, Excess Money and Reform, Communist Economies.
7. Barry, F. (2001), Fiskal policy in EMU, U E. Pentecost & van Pooek, A. (ed.), European Monetary Integration, Aldershot: Edward Elgar.
8. Bogoev Ksente (1964), Fiskalna politika, UKIM, Ekonomski fakultet – Skopje.
9. Богоев, К. - Атанасовски Ж. (1992), Концепција за нов даночен систем на Република Македонија, МФ, Скопје.
10. Budimir Stacic, Slobodan Barac (2009), Javni finansije, Beograd.
11. Budimir Stacic, Slobodan Barac (2008), Javni finansije - praktikum, Beograd.
12. Budimir Stacic, Slobodan Barac (2010), Medjunarodne finansije, Beograd.
13. Davis, E.H. and J.A. Kay (1985), Extending the VAT base: Problems and Possibilities, Fiscal Studies 6, pp. 1-16.
14. Динка Антиќ (2011), Студија о импликацијама диференцираних стопа ПДВ у БИХ, Бања Лука.
15. European Tax Handbook, IBFD, Amsterdam.
16. European Commission: A European Economic Recovery Plan, November, 2008.
17. European Commission (2010), Green Paper on the future of VAT: towards a simpler, more robust and efficient VAT system, COM (2010) 695 final.

18. European Commission, 'VAT rates applying in the Member States of the European Community at 1 May 1999', Taxation and Customs Union DG, ref. 292/99.
19. European Commission (2010i), Memorandum of understanding between Greece and the EC, the ECB and the IMF on Specific Economic Policy Conditionality.
20. Fabrizio Barca (2009), An Agenda for a Reformed Cohesion Policy.
21. Vitek, L: Porezna konkurencija I njezin utjecaj na inozemna ulaganja, Financijska praksa br.22/1998, Zagreb.
22. Gordana Ilic-Popov (2001), Poreska politika EU, Centar za antikriznu akciju, Beograd.
23. Harrop, J., 2004. "The development of EU budgetary measures and the rise of structural funding" in M. Baimbridge and P. Whyman, eds. Fiscal Federalism and European Economic Integration. London: Routledge, 69-82.
24. Holmes, P. (1999), "The political economy of the European integration process" in D. A. Dyker, ed. The European Economy. New York: Addison Wesley Longman, 43-63.
25. Helena Blazic (2006), Usporedni porezni sustavi-oporezivanje dohotka I dobiti, Ekonomski fakultet, Rieka.
26. Harvey S.Rosen, Ted Gayer, Javni finansii.
27. H.Simovic (2005), Fiskalna politika u EU I pakt o stabilnosti I rastu, Zbornik, Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, godina 3.
28. Jasic, Z. (2002). "Finansiski aspekti prosirenja Europske unije". *Racunovodstvo, revizija i finansije*, 12(3), 120-126.
29. Javor, Lj. (2009), Izmjena direktive 2006/112/EZ u vezi s primjenom snizenih poreznih stopa, *Racunovodstvo, revizija i financije*, 8, Zagreb.
30. Javor, Lj. (2004), Ubiranje PDV-a na jedinstvenom europskom tržištu, *Racunovodstvo i financije*, 11, Zagreb.
31. Javor, Lj. (2004), Stope PDV-a u zemljama Europske unije s osvrtom na stope u Republici Hrvatskoj, *Suvremeno poduzetništvo*, 2, Zagreb.
32. Jovanovic Ana (2008), Fiskalna harmonizacija u Evropskoj uniju, *Ekonomika-SVEN*, Nis.
33. Joseph Rosemberg, Eric Toder (2010), Effects of imposing a value-added tax to replace payroll taxes or corporate taxes, March 18.

34. Jurkovic Pero (1977), Fiskalna politika u ekonomskoj teoriji I praksi, Informator, Zagreb.
35. Крсте Шајноски (2011), Монетарна економија, Универзитет „Гоце Делчев“ - Штип.
36. Mato Grgic, Vlatka Bilas, Hrvoje Simovic (2006), Finansijska liberalizacija, monetarna I fiskalna politika Ekonomske Unije, Ekonomski fakultet, Zagreb.
37. Mijatović, N. (2009), Stope poreza na dodanu vrijednost u Europskoj uniji na dan 1. siječnja 2009 godine, Radno pravo, 2, Zagreb.
38. Miroslav N.Jovanovic, Evropska ekonomska integracija, Ekonomski fakultet, Beograd.
39. Popovic Dejan (1995), Ekonomija oporezivanja I poresko pravo, Pravni fakultet, Beograd.
40. Predrag Goranovic (2008), Javne finansije, Vlada Crne Gore.
41. Raicevic Bozidar-Danak na dodadana vrednost-teoretski I prakticni aspekti, Ekonomska analiza br. 160 Januari 2004-Mart 2004.
42. Raičević, B.(2008), Javne finansije, Centar za izdavačku delatnost Ekonomskog fakulteta, Beograd, 2008 godine.
43. Raicevic Bozidar (2005), Javne finansije, Centar za izdavacku delatnost Ekonomskog fakulteta u Beogradu, prvo izdanje, Beograd.
44. Roller, D.; Roller, M. (1998): Porez na dodanu vrijednost i drugi porezi na promet , Informator, Zagreb.
45. Tadin, H (2009): Porezna konkurencija ili harmonizacija poreza drzava clanica Evropske unije, Ekonomija 16 (2), Zagreb.
46. Tait, A.A., (1988), Value Added Tax: International Practice and Problems, International Monetary Found, Washington.
47. Vinko Kandzija (2010), Evropska fiskalna politika I buxet na EU, Ekonomski fakultet, Rijeka.
48. Willem Molle (Ekonomija na evropska integracija, četvrto izdanje).
49. Zivko Atanasovski (2004), Javni finansii, Ekonomski fakultet, Skopje.
50. Јован Пејковски, Европски монетарен систем и монетарна политика, Универзитет „Гоце Делчев“ - Штип, Економски факултет-Штип.
51. Marina Kesner Skreb, Daniela Kulis (2010), Porezni vodici za

- gradjane, Institut javne finansije, Zagreb.
52. Sixth Council Directive – Consolidated text (2004), Office for Official Publications of the European Communities. 77/388/EEC, zaključno s 2004/15/EC.
 53. Sonja Sindori, Lana Pogacic, Problematika utvrđivanja broja i visine stopa porezu na dodanu vrednost.
 54. Taking Profits in a Global Economy, OECD, Paris, 1991.
 55. A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system Final report.
 56. European Commission (2011), Taxation trends in the European Union.
 57. TAXUD/2010/DE/328 FWC No. TAXUD/2010/CC/104 : European Commission, TAXUD.
 58. Šimović, J. (2004), Mjesto i uloga nulte stope u sustavu PDV-a, Hrvatska pravna revija, 6, Zagreb.

Закони

- Закон за данок на додадена вредност („Сл.весник на РМ“ бр.44/99...135/11)
Закон о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“ бр.84/04 и 86/04)
Закон за акцизи („Сл.весник на РМ“ бр.32/01...34/10)
Закон за персонален данок на доход („Сл.весник на РМ“ бр.80/93...135/11)
Закон за данок на добивка („Сл.весник на РМ“ бр. 80/93...135/11)

Internet reference:

1. Европска унија (2012) <http://www.europa.eu>
2. European Comission <http://ec.europa.eu/taxation-customs>
3. <http://www.worldwide-tax.com/erostat.eu>
4. Управа за јавни приходи (2012) <http://www.ujp.gov.mk>
5. http://en.wikipedia.org/taxation_customs/taxation/gen.../tax.../index_en.htm
6. Европска комисија http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen.../tax.../index_en.htm
7. <http://www.kombeg.org.rs>
8. Министерство за финансии на РМ (2012), Билтен 12/2011, преземено на 8 август.2012, <http://www.finance.gov.mk>
9. Народна банка на РМ (2012), <http://www.nbrm.mk>

10. Сектор за евроинтеграции при Влада на РМ, <http://www.sei.gov.mk>
12. <http://www.kpmg.com>
13. <http://oecd.org/governance/budgetingandpublicexditures/48143862.pdf> 14.
http://ec.europa.eu/publications/booklets/move/17/txt_en.pdf
15. [http://eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY OFFPUB/KS-DU-11-001/EN/KS-DU-11-001-EN.PDF](http://eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-11-001/EN/KS-DU-11-001-EN.PDF)
16. <http://www.taxpolicycenter.org/uploadedpdf/412062vat.pdf>

ИРИНА ПОЦКОВА

МОДЕЛОТ НА ДДВ ВО ЕВРОПСКАТА УНИЈА И СИСТЕМОТ НА ДДВ ВО
РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА - КОМПАРАТИВЕН ПРИСТАП

Универзитет „Гоце Делчев“ - Штип