



**УНИВЕРЗИТЕТ „СВ. КИРИЛ И
МЕТОДИЈ“ ВО СКОПЈЕ**
ПРАВЕН ФАКУЛТЕТ „ЈУСТИНИЈАН ПРВИ“



Маринела Горан Стефановска Петровска

**ДАНОЧНА ХАРМОНИЗАЦИЈА НА ДИРЕКТНИТЕ ДАНОЦИ СО
РЕГУЛАТИВАТА НА ЕВРОПСКАТА УНИЈА: ВЛИЈАНИЕ ВРЗ
МАКЕДОНСКОТО ЗАКОНОДАВСТВО И ДАНОЧНАТА
КОНКУРЕНЦИЈА**

Докторски труд

Скопје, 2026

Докторанд:

м-р Маринела Горан Стефановска Петровска

Тема:

Даночна хармонизација на директните даноци со регулативата на Европската Унија:
Влијание врз македонското законодавство и даночната конкуренција

Ментор:

Проф. д-р АЛЕКСАНДРА МАКСИМОВСКА СТОЈКОВА
Правен факултет „Јустинијан Први“ - Скопје

Комисија за одбрана:

Проф.д-р ИМЕ И ПРЕЗИМЕ (претседател)
Установа од која доаѓа

Проф.д-р ИМЕ И ПРЕЗИМЕ,
Установа од која доаѓа

Проф.д-р ИМЕ И ПРЕЗИМЕ,
Установа од која доаѓа

Проф.д-р ИМЕ И ПРЕЗИМЕ,
Установа од која доаѓа

Проф.д-р ИМЕ И ПРЕЗИМЕ,
Установа од која доаѓа

Научна област:

ПРАВНИ НАУКИ - Финансово право

Датум на одбрана:

м-р Маринела Стефановска Петровска

ДАНОЧНА ХАРМОНИЗАЦИЈА НА ДИРЕКТНИТЕ ДАНОЦИ СО РЕГУЛАТИВАТА НА ЕВРОПСКАТА УНИЈА: ВЛИЈАНИЕ ВРЗ МАКЕДОНСКОТО ЗАКОНОДАВСТВО И ДАНОЧНАТА КОНКУРЕНЦИЈА

АПСТРАКТ

Прашањето за даночното хармонизирање е особено значајно за земјите кои својата перспектива ја гледаат во Европската Унија. Имајќи ги предвид аспирациите на Северна Македонија за членство во Европската Унија и исполнувањето на претпристапните критериуми се налага усогласување на домашното законодавство со законодавството на Европската Унија (*acquis communautaire*), вклучувајќи го и законодавството во областа на директните даноци.

Зошто е потребно хармонизирање на домашното законодавство од областа на директните даноци со законодавството на Европската Унија? До кој степен е усогласено домашното законодавство со законодавството на Европската Унија? Кои се предизвиците во процесот на хармонизирање? Кое е влијанието врз македонското законодавство и даночната конкуренција на земјата?

Директните даноци во Северна Македонија не се усогласени со законодавството на Европската Унија, при што постојат значајни отстапувања во механизмите за заштита на домашната даночна основа и даночниот третман на прекуграничните ситуации. Хармонизирањето на директните даноци на земјата со законодавството на Европската Унија е потребно заради отстранување на домашните даночните пречки кои може да претставуваат ограничување на прекуграничното дејствување на субјектите и зајакнување на домашните механизми за спречувањето на даночно одбегнување и обезбедување на ефективно оданочување. Преку хармонизирањето на домашното законодавството ќе се зајакне транспарентноста на домашниот даночен систем и достапноста на информации за приходи на домашните даночни резиденти остварени во странство, што ќе придонесе кон поголема даночна усогласеност. Дополнително, хармонизирањето отвара можност за проширување на механизмите за заемна соработка за подобра наплата на побарувањата кои произлегуваат од даночните давачки во земјата. Преку хармонизирањето на домашното законодавство ќе се зајакнат механизмите за отстранување на двојното оданочување на добивките, што ќе придонесе кон поголема правна сигурност за даночните обврзници. Финално, зајакнувањето на одредбите со кои се уредуваат директните даноци е неопходно независно од обврската на земјата за хармонизирање со законодавството на Унијата, особено во услови на меѓународно даночно координирање на ниво на Организацијата за економска соработка и развој и Г 20.

Хармонизирањето на директните даноци претставува законодавен и институционален предизвик бидејќи налага усвојување на обемно и сложено законодавство и зајакнување на институционалните капацитети за ефикасно спроведување на усвоеното законодавство. Хармонизирањето на директните даноци може позитивно да влијае врз даночните приходи на земјата. Од друга страна, хармонизирањето на директните даноци во определени случаи налага воздржување од оданочување на приходи кои согласно важечкото даночното законодавство се предмет на оданочување.

Клучни зборови: даночно хармонизирање, директни даноци, данок на добивка, данок на личен доход, директиви, судска практика, даночна конкуренција, даночно координирање

Marinela Stefanovska Petrovska, L.L.M.

TAX HARMONIZATION OF DIRECT TAXES WITH THE REGULATION OF THE EUROPEAN UNION: IMPACT ON MACEDONIAN LEGISLATION AND TAX COMPETITION

ABSTRACT

The issue of tax harmonization is of particular importance for countries that view their future within the European Union. Given North Macedonia's aspirations for EU membership and the need to meet the pre-accession criteria, it is essential to align its domestic legislation with the European Union legislation (*acquis communautaire*), including the legal framework governing direct taxation.

Why is it necessary to harmonize domestic legislation in the field of direct taxation with the legal framework of the European Union? To what extent is North Macedonia's domestic legislation aligned with EU law? What challenges arise in the process of tax harmonization? What is the impact of harmonization on the Macedonian legal system and on the country's tax competitiveness?

The direct tax legislation of North Macedonia is not fully aligned with the legal framework of the European Union, with significant divergences remaining in the mechanisms designed for protecting the domestic tax base and in the tax treatment of cross-border situations. The harmonization of the country's direct tax legislation with EU law is necessary to eliminate domestic tax barriers that may restrict the cross-border activities of taxpayers, while simultaneously strengthening national mechanisms aimed at preventing tax avoidance and ensuring effective taxation. The harmonization of domestic legislation would enhance the transparency of the national tax system and improve access to information regarding income earned abroad by domestic tax residents, thereby contributing to greater tax compliance. Furthermore, harmonization would expand the mutual assistance mechanisms, enabling more effective recovery of tax claims and improving cooperation in tax administration. In addition, aligning domestic legislation with the EU *acquis* would reinforce mechanisms for the elimination of double taxation of profits, thereby increasing legal certainty for taxpayers engaged in cross-border economic activities. Finally, strengthening the legal framework governing direct taxation is necessary irrespective of the country's obligation to harmonize its legislation with the European Union legislation, particularly in light of ongoing international tax coordination initiatives undertaken within the framework of the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) and the G20.

The harmonization of direct taxation constitutes both a legislative and an institutional challenge, as it requires adoption of extensive and complex legal provisions, as well as the strengthening of institutional capacities to ensure their effective implementation and enforcement. The harmonization of direct taxes may have a positive impact on the country's tax revenues. Conversely, in certain circumstances, harmonization requires refraining from taxing categories of income that are currently subject to taxation under the existing domestic tax framework.

Keywords: tax harmonization, direct taxes, corporate income tax, personal income tax, directives, case law, tax competition, tax coordination

БЛАГОДАРНОСТ

За реализација на овој докторски труд, најпрвин, упатувам длабока благодарност до мојата менторка, проф. д-р Александра Максимовска Стојкова, за нејзината несебична поддршка, знаење и професионализам низ целиот процес на изработка на овој докторски труд. Нејзините насоки, но и конструктивни забелешки беа од клучно значење за моето научно истражување. Чест ми е што имав можност да работам и учам под нејзино менторство.

Најдлабока благодарност до моето семејство за нивната безрезервна љубов, поддршка и трпение во текот на целиот период на пишување на докторскиот труд. Нивната верба во мене, дури и во моменти кога самата се двоумев, ми беше најголема сила и мотивација. Ви благодарам што секогаш бевте тука – со охрабрувачки збор, со разбирање и со несебична грижа. Овој труд им го посветувам на нив.

За Дариа и Горјан, мојот живот, мојата гордост и мојата тишина.

За мојот сопруг Петар, мојата сила во ден на немир.

За мајка ми, Виолета и татко ми Горан, кои се коренот на мојот пат.

За сестра ми, Ангела, која е дел од мојата душа.

Со почит и љубов кон сите Вас,
Маринела Стефановска Петровска

Изјавувам дека докторскиот труд го изработив самостојно, дека уредно ги цитирам сите користени извори и литература и дека трудот не е користен во рамките на други универзитетски студии или за стекнување на друго звање.

м-р Маринела Стефановска Петровска, с.р.

Изјавувам дека електронската верзија на докторскиот труд е идентична со отпечатениот докторскиот труд.

м-р Маринела Стефановска Петровска, с.р

ЛИСТА НА КРАТЕНКИ

ЕУ - Европска Унија

ОЕЦД - Организација за економска соработка и развој

ЕСП - Европски суд на правда

РСМ -Република Северна Македонија

ДФЕУ - Договор за функционирање на ЕУ

ДЕУ - Договор за ЕУ

ЗДЛД - Закон за данок на личен доход

ЗДД - Закон за данок на добивка

ССА - Спогодбата за стабилизација и асоцијација

ЕК - Европска комисија

АК - Арбитражна конвенција

ЛИСТА НА ТАБЕЛИ

Табела 1: Временска рамка за усвојување на законодавството на Унијата од областа на директните даноци

Табела 2: Споредба на стапките на данокот на добивка помеѓу Северна Македонија и земји од регионот

Табела 3: Споредба на даночниот третман на реорганизациите според Директивата за спојување и даночниот третман на статусните измени според ЗДД.

Табела 4: Начин на функционирање на правило на помалку оданочена добивка

Табела 5: Преглед на информации за кои се известува преку автоматската размена на информации за корисници на крипто-средства

Табела 6: Размена на информации по барање на Управата за јавни приходи со земји членки на ЕУ за 2022 година и 2023 година

Табела 7: Сличности и разлики во постапка за заеднично договарање согласно договорите за одбегнување на двојно оданочување, АК и Директивата за решавање на спорови

ЛИСТА НА ГРАФИКОНИ

Графикон 1: Отстранување на економско двојно оданочување при прекугранична распределба на добивка од друштво ќерка на матично друштво

Графикон 2: Распределба на добивка од друштво ќерка на матично друштво кои се наоѓаат во иста земја членка, а матичното друштво има двоен резидентен статус за даночни цели

Графикон 3: Распределба на дивиденди и други распределби на добивка на постојана деловна единица кога матичното друштво и друштвото ќерка се наоѓаат во иста земја членка

Графикон 4: Распределба на дивиденди и други распределби на добивка на постојана деловна единица кога матичното друштво, друштвото ќерка и постојана деловна единица се наоѓаат во различни земји членки

Графикон 5. Составни субјекти дел од групации во опфат на правилата за обезбедување на минимално ниво на оданочување по тип на индустрија, преземен од публикацијата *Introducing global minimum effective tax rate - Challenges for the Macedonian tax system*, објавена во *Iustinianus Primus Law Review Special Issue - Conference Proceedings*, Vol. 15 No. 1, 2024.

Графикон 6: Составни субјекти дел од групации во опфат на правила за обезбедување на минимално ниво на оданочување по земја на локација на групација, , преземен од публикацијата *Introducing global minimum effective tax rate - Challenges for the Macedonian tax system*, објавена во *Iustinianus Primus Law Review Special Issue - Conference Proceedings*, Vol. 15 No. 1, 2024.

ЛИСТА НА СЛИКИ

Слика 1: Начин на функционирање на правилото на вклучување на добивка согласно пристапот од повисок субјект кон понизок субјект

Слика 2: Примена на правило на вклучување на добивка од посреден матичен субјект согласно пристап на повисок субјект кон понизок субјект

Слика 3: Примена на правило на вклучување на добивка од матични субјекти во делумна сопственост

Слика 4: Примена на правило на вклучување на добивка согласно пристапот на поделена сопственост доколку матичниот субјект кој што е во делумна сопственост е во целосна сопственост на друг матичен субјект кој е во делумна сопственост од истата групација

Слика 5: Примена на правилото за вклучување на добивка

СОДРЖИНА

ВОВЕД.....	16
Предмет и цели на истражување	17
Методологија на истражувањето.....	18
Хипотези на истражувањето	20
Очекуван научен придонес од истражувањето	21
Структура на истражувањето.....	21
ПРВ ДЕЛ: ДАНОЧНО ХАРМОНИЗИРАЊЕ НА ДИРЕКТНИ ДАНОЦИ.....	25
ГЛАВА 1: ПРЕГЛЕД НА ЛИТЕРАТУРА ЗА ДАНОЧНОТО ХАРМОНИЗИРАЊЕ	25
1.1. Дефинирање на даночното хармонизирање	25
1.2 Видови на даночно хармонизирање	26
1.3 Даночен суверенитет на земјите членки.....	27
1.4 Правна основа за даночно хармонизирање во областа на директните даноци	28
1.5 <i>Acquis communautaire</i> на Унијата	29
Заклучок.....	30
ГЛАВА 2: ОБВРСКА НА СЕВЕРНА МАКЕДОНИЈА ЗА ХАРМОНИЗИРАЊЕ НА ДИРЕКТНИТЕ ДАНО СО ЗАКОНОДАВСТВОТО НА УНИЈАТА.....	31
2.1 Институционална и законодавно - правна рамка во областа на директните даноци	31
2.2 Обврска за Северна Македонија за хармонизирање на директните даноци со “ <i>acquis-to</i> ” на Унијата	34
2.3 Поглавје 16 - Оданочување	35
2.4 Препораки и остварен прогрес во хармонизирање на директните даноци	36
Заклучок.....	42
ВТОР ДЕЛ: ОСВРТ КОН ПОСТИГНАТ СТЕПЕН НА ХАРМОНИЗИРАЊЕ НА ДИРЕКТНИ ДАНОЦИ КОЈ Е ОД ЗНАЧЕЊЕ ЗА СЕВЕРНА МАКЕДОНИЈА.....	44
ГЛАВА 1: ПОЗИТИВНО ДАНОЧНО ХАРМОНИЗИРАЊЕ НА НИВО НА УНИЈАТА И НЕГОВО ЗНАЧЕЊЕ ЗА СЕВЕРНА МАКЕДОНИЈА.....	44
1.1 Позитивно даночно хармонизирање помеѓу земјите членки.....	44
1.1.1 Директиви како инструмент за позитивно даночно хармонизирање.....	45
1.2 Усвоени директиви во областа на директното оданочување кои се важни за процесот на даночно хармонизирање на директните даноци на земјата	47
1.2.1 Директиви од областа на директното оданочување наменети за отстранување на даночни пречки за кои е утврдено дека може да влијаат на внатрешниот пазар: поим и краток осврт.....	47

1.2.2 Директиви насочени кон спречување на даночно одбегнување и обезбедување на ефективно оданочување: поим и краток осврт.....	49
1.2.3 Директиви поврзани со директните даноци кои се насочени кон зајакнување на соработката помеѓу даночните органи за целите на оданочување: поим и краток осврт	51
1.2.4 Директиви насочени кон отстранување на двојно оданочување во рамки на Унијата: поим и краток осврт.....	55
1.3 Регулативи на ниво на Унијата кои се поврзани со директните даноци	56
1.4 Предлози за хармонизирање во областа на директните даноци кои не се усвоени, но се значајни за процесот на даночно хармонизирање	57
1.4.1 Директива за утврдување на правила за спречување на користење на фиктивни субјекти (Shell Directive).....	57
1.4.2 Директивата за деловно работење во Европа: Рамка за оданочување на добивката (BEFIT)	58
1.4.3 Директива за трансферните цени	59
1.4.4 Директива со која се утврдуваат правила за олеснување заради намалување на пристрасноста на заемите во однос на капиталот и ограничување на одбивањето на каматите за целите на данокот на добивка (DEBRA Directive).....	60
1.4.5 Директива за воспоставување на систем за оданочување преку главно седиште на микро, мали и средни друштва и измена на Директивата 2011/16/EU (HOT Directive)	61
Заклучок.....	61
ГЛАВА 2: ДАНОЧНОТО КООРДИНИРАЊЕ НА ДИРЕКТНИТЕ ДАНОЦИ НА НИВО НА УНИЈАТА И НЕГОВО ЗНАЧЕЊЕ ЗА СЕВЕРНА МАКЕДОНИЈА	63
2.1 Даночно координирање помеѓу земјите членки	63
2.1.1 Препораки усвоени на ниво на Унијата во областа на директните даноци	64
2.2 Листа на некооперативни јурисдикции за даночни цели	67
2.3 Кодекс на однесување при бизнис оданочување	70
2.3.1 Вклученост на Северна Македонија во процесот на даночна конкуренција	75
2.4 Меѓународното даночно координирање на ОЕЦД и Г20 и негово имплементирање во домашниот правен поредок.....	77
2.4.1 Имплементирање на стандардот за транспарентност и размена на информации за даночни цели во домашниот правен поредок.....	77
2.4.2 Проект за спречување на ерозија на даночната основа и префрлување на добивката (БЕПС) и негово имплементирање во домашниот правен поредок	79
2.4.3 Двостолбното решение за адресирање на даночните предизвици кои произлегуваат од дигитализацијата на економијата (БЕПС Проект 2.0) и негово имплементирање во домашниот правен поредок	82
Заклучок.....	84

ГЛАВА 3: НЕГАТИВНО ДАНОЧНО ХАРМОНИЗИРАЊЕ ВО ОБЛАСТА НА ДИРЕКТНИТЕ ДАНОЦИ.....	85
3.1 Негативно даночно хармонизирање во рамки на Унијата	85
3.2 Основни слободи и нивно ограничување со директни даноци.....	86
3.3 Фундаментални (основни) права на даночните обврзници	89
Заклучок.....	91
ТРЕТ ДЕЛ: ПРОЦЕНКА НА ВЛИЈАНИЕТО ОД ХАРМОНИЗИРАЊЕТО СО ДИРЕКТИВИТЕ КОИ СЕ НАСОЧЕНИ КОН ОТСТРАНУВАЊЕ НА ДАНОЧНИТЕ ПРЕЧКИ ВО ОБЛАСТА НА ДИРЕКТНИТЕ ДАНОЦИ.....	92
ГЛАВА 1: ДИРЕКТИВА ЗА МАТИЧНИ ДРУШТВА И ДРУШТВА ЌЕРКИ И НЕЈЗИНО ИМПЛЕМЕНТИРАЊЕ ВО ДОМАШНИОТ ПРАВЕН ПОРЕДОК	92
1.1 Вовед	92
1.2 Субјективен опфат на Директивата за матични друштва и друштва ќерки	94
1.2.1 Статус на матично друштво и друштво ќерка.....	95
1.2.2 Фискално-транспарентни субјекти за даночни цели согласно Директивата за матични друштва и друштва ќерки.....	96
1.3 Предмет на Директивата за матични друштва и друштва ќерки.....	96
1.3.1 Дивиденди и други распределби на добивка.....	96
1.3.2 Механизам за отстранување на економско двојно оданочување	97
1.3.3 Механизам за отстранување на правно двојно оданочување	103
1.4 Спречување на злоупотреба на Директивата за матични друштва и друштва ќерки.....	104
1.4.1 Општо правило за спречување на даночно одбегнување.....	104
1.4.2 Спречување на двојно неоданочување преку користење на хибридни аранжмани	105
1.5 Анализа на домашниот правен поредок и негово усогласување со Директивата за матични друштва и друштва ќерки.....	106
Заклучок.....	108
ГЛАВА 2: ДИРЕКТИВА ЗА СПОЈУВАЊА (MERGER DIRECTIVE) И НЕЈЗИНО ИМПЛЕМЕНТИРАЊЕ ВО ДОМАШНИОТ ПРАВЕН ПОРЕДОК	110
2.1 Вовед	110
2.2 Субјективен опфат на Директива за спојување.....	111
2.2.1 Правна форма на друштва на земја членка.....	112
2.2.2 Статус на даночен резидент во земја членка.....	112
2.2.3 Друштво обврзник на данок на добивка	113
2.3 Предмет на Директива за спојување	113

2.3.1 Третман на даночна неутралност при спојување, поделба, пренос на средства, размена на акции	116
2.4 Спечување на даночно одбегнување при прекугранично реорганизирање и трансфери	123
2.5 Анализа на домашниот правен поредок и негово усогласување со Директивата за спојување	123
Заклучок	128

ГЛАВА 3: ДИРЕКТИВА ЗА КАМАТИ И АВТОРСКИ ХОНОРАРИ (INTEREST AND ROYALTY DIRECTIVE) И НЕЈЗИНО ИМПЛЕМЕНТИРАЊЕ ВО ДОМАШНИОТ ПРАВЕН ПОРЕДОК..... 129

3.1 Вовед	129
3.2 Субјективен опфат на Директива за камати и авторски хонорари.....	130
3.3 Предмет на Директива за камати и авторски хонорари	131
3.3.1 Дефинирање на камати и авторски хонорар.....	131
3.3.2 Механизам за ослободување од оданочување на камати и авторски хонорар.....	132
3.4 Спечување на даночна измама и злоупотреба.....	133
3.5 Анализа на домашниот правен поредок и негово усогласување со Директивата за камати и авторски хонорар	133
Заклучок	135

ЧЕТВРТИ ДЕЛ: ПРОЦЕНКА НА ВЛИЈАНИЕТО ОД ХАРМОНИЗИРАЊЕТО СО ДИРЕКТИВИТЕ КОИ СЕ НАСОЧЕНИ КОН СПРЕЧУВАЊЕ НА ДАНОЧНОТО ОДБЕГНУВАЊЕ И ОБЕЗБЕДУВАЊЕ НА ЕФЕКТИВНО ОДАНОЧУВАЊЕ ВО ОБЛАСТА НА ДИРЕКТНИТЕ ДАНОЦИ..... 137

ГЛАВА 1: ДИРЕКТИВА ЗА СПРЕЧУВАЊЕ НА ДАНОЧНО ОДБЕГНУВАЊЕ (ANTI-TAX AVOIDANCE DIRECTIVE) И НЕЈЗИНО ИМПЛЕМЕНТИРАЊЕ ВО ДОМАШНИОТ ПРАВЕН ПОРЕДОК..... 137

1.1 Вовед	137
1.2 Правило за ограничување на одбивање на камати (Interest deduction limitation rule)	139
1.2.1 Основно правило за ограничување на одбивање на каматите	140
1.2.2 Дополнителни правила на правилото за ограничување на одбивање на камата	141
1.2.3 Алтернативни правила на сооднос кои важат за консолидирана група (<i>carve-outs</i>)	142
1.2.4 Пренесување на прекумерните трошоци за задолжување	143
1.2.5 Пример на примена на правилото на ограничување на одбивање на камата.....	143
1.2.6 Даночен третман на ограничувањето на одбивање на камата согласно домашното законодавство	144
1.3 Данок при излез (<i>exit tax</i>)	145
1.3.1 Правило на данок при излез.....	147

1.3.2 Основа за плаќање на данок при излез.....	151
1.3.3 Исклучоци од оданочување со данок при излез.....	149
1.3.4 Плаќање на данокот при излез.....	149
1.4 Општо правило за спречување на даночно одбегнување (general anti-abuse rule).....	150
1.4.1 Поим за даночно одбегнување.....	150
1.4.2 Општо правило за спречување на даночно одбегнување од Директивата за спречување на даночно одбегнување.....	152
1.4.3 Спречување на даночно одбегнување во домашното законодавство	154
1.5 Правило на контролирано странско друштво (controlled foreign company rule)	155
1.5.1 Општо за правилото за контролирано странско друштво.....	155
1.5.2 Правило за контролирано странско друштво од Директивата за спречување на даночно одбегнување.....	157
1.6 Правило на хибридни неусогласености (hybrid mismatches rule).....	159
1.6.1 Општо за правилото за хибридни неусогласености.....	159
1.6.2 Правило за хибридни неусогласености од Директивата за спречување на даночно одбегнување.....	160
1.7 Имплементирање на Директивата за спречување на даночно одбегнување во домашниот правен поредок.....	165
1.7.1 Имплементирање на правилото за ограничување на одбивање на камати.....	165
1.7.2 Имплементирање на правилото на данок при излез	166
1.7.3 Имплементирање на правилото на контролирано странско друштво.....	167
1.7.4 Имплементирање на правилото за хибридна неусогласеност во домашниот правен поредок	168
Заклучок.....	169
ГЛАВА 2: ДИРЕКТИВА ЗА ОБЕЗБЕДУВАЊЕ НА МИНИМАЛНО НИВО НА ОДАНОЧУВАЊЕ (MINIMUM CORPORATE TAXATION DIRECTIVE) И НЕЈЗИНО ИМПЛЕМЕНТИРАЊЕ ВО ДОМАШНИОТ ПРАВЕН ПОРЕДОК	170
2.1 Вовед	170
2.2 Субјективен опфат на Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување	171
2.3 Предмет на Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување	172
2.4 Механизам за обезбедување на минимално ниво на оданочување	173
2.4.1 Правило на вклучување на добивка	173
2.4.2 Правило на помалку оданочена добивка	182

2.4.3	Правило на квалификуван домашен минимален дополнителен данок	185
2.5	Пресметување на квалификувана добивка или загуба на составен субјект	186
2.6	Прилагодени опфатени даноци (covered taxes)	188
2.7	Пресметување на ефективна даночна стапка и дополнителен данок за составни субјекти кои подлежат на ниска даночна стапка	194
2.7.1	Пресметување на ефективна даночна стапка	194
2.7.2	Пресметување на дополнителен данок	195
2.7.3	Понатамошен дополнителен данок (additional top-up tax)	197
2.8	Исклучоци од примена на правилата за обезбедување на минимално ниво на оданочување	198
2.8.1	Суштинско исклучување на добивка	198
2.8.2	Исклучок <i>de minimis</i>	200
2.8.3	Правила на безбедни пристаништа (<i>safe harbour rules</i>)	200
2.9	Пријавување на дополнителен данок	202
2.10	Преодни одредби при имплементирање на механизмот за обезбедување на минимално ниво на оданочување	203
2.11	Имплементирање на механизмот за обезбедување на минимално ниво на оданочување во домашниот правен поредок	204
	Заклучок	211
	ГЛАВА 3: ДИРЕКТИВА ЗА ПОБРЗО И ПОБЕЗБЕДНО ВРАЌАЊЕ НА ПРЕКУМЕРНО ЗАДРЖАНИТЕ ДАНОЦИ (FASTER DIRECTIVE) И НЕЈЗИНО ИМПЛЕМЕНТИРАЊЕ ВО ДОМАШНИОТ ПРАВЕН ПОРЕДОК	213
3.1	Вовед	213
3.2	Предмет на Директива за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржани даноци	215
3.3	Постапка за даночно ослободување или примена на пониска даночна стапка при задржување на данок и враќање на повеќе платен данок согласно домашното законодавство	219
	Заклучок	221
	ПЕТИ ДЕЛ: ПРОЦЕНКА НА ВЛИЈАНИЕТО ОД ХАРМОНИЗИРАЊЕТО СО ДИРЕКТИВИТЕ КОИ СЕ НАСОЧЕНИ КОН ЗАЈАКНУВАЊЕ НА СОРАБОТКАТА ПОМЕЃУ ДАНОЧНИТЕ ОРГАНИ ЗА ЦЕЛИТЕ НА ОДАНОЧУВАЊЕ	223
	ГЛАВА 1: ДИРЕКТИВА ЗА АДМИНИСТРАТИВНА СОРАБОТКА (DIRECTIVE ON ADMINISTRATIVE COOPERATION (DAC)) И НЕЈЗИНО ИМПЛЕМЕНТИРАЊЕ ВО ДОМАШНИОТ ПРАВЕН ПОРЕДОК	223
1.1	Вовед	223
1.2	Предмет и субјективен опфат на ДАК	224

1.3 Користење на информации споделени во рамки на ДАК	225
1.4 Форми на административна соработка во областа на оданочувањето помеѓу земји членки врз основа на ДАК.....	226
1.4.1 Размена на информации по барање како форма на административна соработка во областа на оданочување (exchange of information on request)	226
1.4.2 Задолжителна автоматска размена на информации како форма на административна соработка во областа на оданочување (mandatory automatic exchange of information).....	228
1.4.3 Спонтанa размена на информации како форма на административна соработка во областа на оданочување (spontaneous exchange of information).....	253
1.5 Други форми на административна соработка во областа на оданочувањето во согласност со ДАК	254
1.6 Административната соработка со други земји во областа на оданочувањето согласно домашниот правен поредок.....	256
Заклучок.....	265
ГЛАВА 2: ДИРЕКТИВА ЗА ЗАЕМНА ПОМОШ ПРИ НАПЛАТА НА ПОБАРУВАЊА КОИ СЕ ОДНЕСУВААТ НА ОДРЕДЕНИ ДАВАЧКИ, ДАНОЦИ И ДРУГИ МЕРКИ И НЕЈЗИНО ИМПЛЕМЕНТИРАЊЕ ВО ДОМАШНИОТ ПРАВЕН ПОРЕДОК	267
2.1 Вовед	267
2.2 Механизам на заемна помош при наплата на побарувања кои се однесуваат на давачки, даноци и други мерки	268
2.3 Видови на заемна помош помеѓу земјите членки	269
2.4 Заемна помош при наплата на побарување согласно домашното законодавство.....	273
Заклучок.....	275
ШЕСТИ ДЕЛ: ПРОЦЕНКА НА ВЛИЈАНИЕТО ОД ХАРМОНИЗИРАЊЕТО СО СЕКУНДАРНОТО ЗАКОНОДАВСТВО НА УНИЈАТА НАСОЧЕНО КОН СПРЕЧУВАЊЕ НА ДВОЈНО ОДАНОЧУВАЊЕ.....	276
ГЛАВА 1: АРБИТРАЖНА КОНВЕНЦИЈА И НЕЈЗИНО ИМПЛЕМЕНТИРАЊЕ ВО ДОМАШНИОТ ПРАВЕН ПОРЕДОК.....	276
1.1 Вовед	276
1.2 Принципи на прилагодување на добивката помеѓу поврзани друштва и алоцирање на добивката на постојана деловна единица	278
1.3 Постапка на отстранување на двојно оданочување помеѓу поврзани друштва од различни земји договорнички.....	279
1.4 Отстранување на двојно оданочување при спорови поврзани со трансферни цени согласно домашното даночно законодавство	283
Заклучок.....	284

ГЛАВА 2: ДИРЕКТИВА ЗА РЕШАВАЊЕ НА СПОРОВИ (DISPUTE RESOLUTION MECHANISM) И НЕЈЗИНОТО ИМПЛЕМЕНТИРАЊЕ ВО ДОМАШНИОТ ПРАВЕН ПОРЕДОК	285
2.1 Вовед	285
2.2 Директива за решавање на спорови	287
2.3 Постапка на заедничко договарање согласно домашниот правен поредок.....	294
Заклучок.....	298
ЗАКЛУЧНИ СОГЛЕДУВАЊА	299
КОРИСТЕНА ЛИТЕРАТУРА	319

ВОВЕД

Уредувањето на даночната политика е во суверена надлежност на земјите бидејќи е одраз на националниот суверенитет. На ниво на Европската Унија (во понатамошниот текст: Унијата), разликите помеѓу даночните системи на земјите членки го попречуваат ефикасното функционирање на внатрешниот пазар, како суштинска компонента на европската интеграција. Затоа, на ниво на Унијата се врши даночно хармонизирање помеѓу земјите, кое е особено изразено кај индиректните даноци кои во поголем обем може да го попречат слободното движење на стоки и услуги. За разлика од ова, директните даноци се хармонизират исклучиво во сегментите кои може да влијаат врз ефикасното функционирање на внатрешниот пазар.

Па така, досегашното хармонизирање на директните даноци на ниво на Унијата е насочено кон неутрализирање на разликите на даночните системи на земјите преку: отстранување на даночните пречки кои може да влијаат врз прекуграничното инвестирање, зајакнување на домашните механизми на спречувањето на даночно одбегнување и обезбедување на ефективно оданочување, зајакнување на транспарентноста на даночниот систем и обезбедување до пристап до даночни информации кои се релевантни за оданочувањето на даночните резиденти и зајакнување на заемната соработка помеѓу земјите при наплата на побарувањата кои произлегуваат од даночните давачки, како и отстранување на двојното оданочување на добивките од различни јурисдикции.

Постигнатиот степен на хармонизирање е одраз на процесот на позитивно даночно хармонизирање помеѓу земјите членки, преку кој се усвојува супранационално право од институциите на Унијата, кое понатаму е предмет на усогласување во домашниот правен поредок од земјите членки, но и земјите кандидатки. Неутрализирање на разликите во домашното уредување на директните даноци се врши и преку процесот на даночно координирање, како поблага форма на даночно хармонизирање преку инструментите на мекото право на Унијата кои се насочени кон координирање на даночните политики помеѓу земјите членки, како и кон третите земји. Во процесот на хармонизирање на директните даноци значајни се и одлуките на Европскиот суд на правдата (во понатамошниот текст: ЕСП) со кои се отстрануваат рестриктивните домашни даночни мерки врз остварувањето на основните слободи во рамки на процесот на негативното даночно хармонизирање.

Прашањето за даночното хармонизирање е особено значајно за земјите кои својата иднина ја гледаат во Европската Унија. Со оглед на тоа дека Северна Македонија има аспирации за членство во Европската Унија прашањето за даночната хармонизација е актуелно и на домашно ниво. Земјата, како земја кандидат за членство во Европската Унија уште од 2005 година има обврска за хармонизирање на домашното законодавство со законодавството на Унијата, вклучувајќи го и законодавството од областа на директните даноци. Поконкретно, членството на земјата во Унијата подразбира покажување на *“способност на земјата за преземање на обврските од членството”* како дел од пристапните критериуми за влез во Унијата. Ова налага обврска за Северна Македонија за усогласување на домашното законодавство со законодавството на Унијата, вклучувајќи го и законодавството во областа на директните даноци и градење на

потребните капацитети за спроведување на усвоеното законодавство. Оваа обврска на земјата се уредува во домашните стратешки документи, како што се Спогодбата за стабилизација и асоцијација и Националната програма за усвојување на правото на Европската Унија.

Предмет на истражување на докторската дисертација е даночното хармонизирање на директните даноци на Северна Македонија со законодавството на Унијата, а **целта на истражувањето** е да се утврди кое ќе биде влијанието од хармонизирањето на директните даноци врз македонското законодавство и даночната конкуренција.

Зошто е потребно хармонизирање на домашното законодавство од областа на директните даноци со законодавството на Европската Унија? **До кој степен** е усогласено домашното законодавство со законодавството на Европската Унија? **Кои се предизвиците** во процесот на хармонизирање? **Дали** хармонизирањето на директните даноци ќе придонесе кон поголема даночна усогласеност, поголеми даночни приходи за земјата, олеснување на административниот товар или обратно се прашања кои исто така се поставуваат како суштински во процесот на хармонизирање на директните даноци на земјата. Ова се истражувачките прашања кои ќе се обработуваат во рамки на одделните делови од докторската дисертација преку кои ќе се дојде до одговор на клучното прашање во ова истражување, а тоа е: Кое е **влијанието** од хармонизирањето на поединечните директиви кои се поврзани со директните даноци врз македонското законодавство и даночната конкуренција на земјата? Прашањето е особено значајно во денешни услови, имајќи предвид процесот на даночното хармонизирање треба да започне и пред пристапувањето на земјата во Европската Унија.

Од друга страна, се поставува и едно друго клучно прашање, а тоа е: Дали домашното законодавство треба да се хармонизира со досегашната усвоена регулатива на Европската Унија во областа на директните даноци и во отсуство на обврската за хармонизирање на законодавството како земја кандидат за членство? Ако ова е случајот, тогаш кои се директивите од областа на директните даноци кои треба да имаат приоритет во процесот на хармонизирање, кои се користите за земјата од нивно предвремено транспонирање во домашниот правен поредок и дали ова ќе придонесе кон зголемување на комплексноста за примена на домашното законодавство, но и контрола од страна на даночниот орган?

На поставените истражувачки прашања трудот дава научно заснован одговор преку проценката на влијанието на усвоеното секундарно законодавство кое е дел од досегашното усвоено законодавство на Унијата во областа на директните даноци.

Предмет и цели на истражување

Хармонизирањето на директните даноци на земјата со законодавството на Унијата е во фокусот на истражувањето на оваа докторска дисертација. Предметот на истражување е хармонизирањето на директните даноци на Северна Македонија со законодавството на Унијата, како дел од обврската на земјата за покажување на способност за преземање на обврските од членството.

Основната цел на докторската дисертација е да се утврди влијанието од хармонизирањето врз домашното законодавство и даночната конкуренција на земјата. За утврдување на влијанието ќе се земат предвид целите кои треба да се постигнат со транспонирањето на секундарното законодавство во домашниот правен поредок, предизвиците од транспонирањето, потребата од измена на законодавно - правната рамка и зајакнување на административни капацитети и потенцијалното влијание врз даночните приходи.

Заради исполнување на основната цел на истражувањето во рамки на оваа докторска дисертација се поставуваат неколку посебни цели кои крајно доведуваат до исполнување на основната цел. Па така, како посебна цел се поставува систематизирање на целокупното секундарно законодавството (вклучувајќи го и мекото право) на Унијата кое е релевантно за процесот на даночно хармонизирање на директните даноци на земјата. Понатаму, како посебна цел се поставува и прегледот на најзначајната судска практика на ЕСП која е поврзана со директните даноци кои се предмет на хармонизирање, како дел од процесот на негативното даночно хармонизирање.

Друга посебна цел е преку анализирање на домашното даночно законодавство од областа на директните даноци да се утврди степенот на остварена конвергација во областа на директните даноци и да се утврдат областите во кои е потребно понатамошно усогласување. Преку компаративната димензија на истражувачкиот процес се актуелизира докторската дисертација во национални рамки, при што ќе се презентира детална слика за обврските на земјата кои ќе произлезат во претпристапниот период од процесот на даночното хармонизирање на директните даноци со законодавството на Унијата.

Третата посебна цел е идентификување на предизвиците кои ќе произлезат за земјата од хармонизирањето на директните даноци со законодавството на Унијата, вклучувајќи ги и институционалните предизвици и градење на потребните капацитети на земјата за спроведување на усвоеното законодавство.

Четвртата посебна цел е идентификување на областите во кои е потребно зајакнување домашното уредување на директните даноци, независно од обврската за хармонизирање на домашното законодавство со законодавството на Унијата.

Методологија на истражувањето

Докторскиот труд има за цел да го утврди влијанието од хармонизирањето на директните даноци со законодавството на Унијата врз домашното законодавство и даночната конкуренција на земјата. Оттука, се налага користење на повеќе методолошки пристапи. Истражувањето во докторскиот труд се темели на квалитативни методи и квантитативни методи, наведени подолу:

Преку методот на правна анализа и методот на правно расудување се анализира и истражува стручната литература која се обработува во трудот и содржината на релевантни акти во форма на директиви, регулативи, препораки и други документи усвоени од институциите на Унијата, како и домашната стручна литература и релевантното домашно даночно законодавство (законски и подзаконски акти). Преку методот на правната анализа

се доаѓа до сознание за целите, значењето на одредбите и нивното влијание при усвојување во домашниот правен поредок.

Преку аналитичко синтетичкиот метод на истражување се разложува релевантното секундарно законодавство на Унијата преку кое се врши хармонизирање на директните даноци, а откако се анализираат посебните акти се согледуваат како целина и како такви се анализираат низ призмата на директните даноци на земјата и влијанието врз македонското законодавство и даночната конкуренција.

Со цел подетално навлегување во темата се користи компаративниот метод на анализа, преку кој се анализира усогласеноста на домашното даночно законодавство со законодавството на Унијата во областа на директните даноци. Користењето на овој метод овозможува да се донесат правилни и релевантни заклучоци за предметот на истражување во овој труд.

Со цел да се осознае генезата на хармонизирањето на директните даноци на ниво на Унијата се користи историскиот метод, преку кој се утврдува хронологијата на усвоеното секундарно законодавство на ниво на Унијата, како и хронологијата на усогласување на домашното законодавство во областа на директните даноци.

Преку студиите на случаи на ЕСП се анализира секундарното законодавство на Унијата низ призмата на судската пракса, преку која се добива целосен приказ на обврската за хармонизирање на директните даноци на земјата преку процесот на негативно даночно хармонизирање.

Од друга страна, во докторскиот труд се обработуваат и емпириски податоци од секундарни извори преку кои, во областите во кои се достапни податоци за јавните приходи, се прави анализа на ефектот од хармонизирањето на домашното законодавство со законодавството на Унијата во областа на директните даноци.

Финалното сумирање на резултатите на целокупното истражување и научната анализа е извршено со помош на дијалектичкиот метод, каде особено значење имаат методите на индукција и дедукција. Оттука, со примена на методот на индукција преку секундарното законодавство на Унијата кое ќе биде предмет на проучување и истражување и споредбата со домашното законодавство ќе се потврдат поставените хипотези во докторскиот труд, додека пак со методот на дедукција, од општиот поим: даночно хармонизирање на директните даноци на ниво на Унијата ќе се утврди влијанието врз домашното даночно законодавство и даночната конкуренција на земјата.

Преку примена на горенаведената методологијата ќе се изврши детално и структурно разработување на главите кои се поставени во овој труд и извлекување на целосни и конкретни заклучоци, како кон поединечни прашања кои се разработуваат низ трудот така и на основната теза која се поставува во трудот. Со примената на овие методи сметаме дека темата претставува научен труд кој ќе даде придонес во научната даночна литература.

Хипотези на истражувањето

Поставувањето на работните хипотези во докторската дисертација тргнува од претпоставката дека Северна Македонија како земја кандидат за членство во Унијата треба да го усогласи домашното законодавство од областа на директните даноци со законодавството на Унијата. **Основна хипотеза на докторската дисертацијата е дека хармонизирањето на директните даноци со законодавството на Унијата ќе продонесе кон зајакнување на одредбите со кои се уредуваат директните даноци, кое зајакнување е потребно независно од обврската за хармонизирање на домашното законодавството со законодавството на Унијата. Ова ќе придонесе кон позиционирање на земјата како конкурентна даночна јурисдикција во која се имплементираат меѓународните даночни стандарди.**

Претпоставките на основната хипотеза се дополнително тествани преку пет посебни хипотези, преку кои се продлабочува истражувањето и преку кои се остваруваат целите на оваа докторска дисертација.

Првата посебна хипотеза е дека домашните механизми за спречувањето на даночната евазија и даночното одбегнување во областа на директните даноци треба да се зајакнат, имајќи го предвид релевантното секундарно законодавство на Унијата во областа на директните даноци.

Втората посебна хипотеза е дека во домашното законодавство постојат даночни одредби кои може претставуваат даночни пречки при прекуграничното работење на субјектите, имајќи го предвид релевантното секундарно законодавство на Унијата во областа на директните даноци.

Третата хипотеза е дека, имајќи го предвид релевантното секундарно законодавство на Унијата кое е поврзано со директните даноци, постои потенцијал за поголем увид на даночниот орган во приходите на домашните даночни резиденти остварени во странство, кое може да има влијание врз даночната усогласеност, а следствено на тоа и врз даночните приходи.

Четвртата хипотеза е дека, имајќи го предвид релевантното секундарно законодавство на Унијата кое е поврзано со директните даноци, постои потенцијал за екстериторијална наплата на побарувања од даноците, вклучувајќи ги и директните даноци преку зајакнување на домашните механизми за заемна соработка со другите земји.

Петтата хипотеза е дека, домашните механизми кои ја уредуваат постапката за заедничко договорање помеѓу земјата и други јурисдикции не се доволни за спречување на двојното оданочување на добивката на домашните резиденти при вршење на прекуграничните активности, имајќи го предвид релевантното секундарно законодавство на Унијата во областа на директните даноци.

Очекуваниот исход од истражувањето е да се потврдат наведените хипотези, со што ќе се даде соодветен и значаен придонес во развојот на научната мисла во оваа област.

Очекуван научен придонес од истражувањето

Истражувањето во рамки на докторскиот труд е значајно од научен аспект бидејќи обработува тема која сè уште не е обработена во стручната даночна литература. Истражувањето е од особено значење на домашно ниво бидејќи е поврзано со обврската на земјата за хармонизирање на домашното законодавство со законодавството на Унијата.

Докторскиот труд содржи сознанија од дескриптивен и експланаторен карактер за предметот на истражување и сознанија за каузалните врски помеѓу обврската на земјата за хармонизирање на директните даноци со законодавството на Унијата и влијанието врз македонското законодавство и даночната конкуренција. Во докторскиот труд ќе даде целосен приказ на релевантното законодавство на Унијата, компаративна анализа со релевантното домашно законодавство и приказ на потребните законодавни и институционални капацитети.

Очекувањата за придонесот на докторската дисертација се неколкукратни. Првично, се очекува добивање на систематизирани сознанија, во детална и аргументирана форма, за хармонизирањето на директните даноци на земјата со законодавството на Унијата. Второ, се очекува согледување на потребата, причините и предизвиците за домашниот даночен систем од овој процес. Крајно, докторската дисертација има очигледен очекуван придонес за процесот на пристапување на Северна Македонија кон Унијата.

Предметот на истражување е исклучително релевантен и актуелен во рамки на европските научни дискусии и пошироко, но хипотезата на основа на којашто ќе се развива трудот не е теоретски разработена на домашно ниво.

Структура на истражувањето

Во *воведот* се дава објаснување за обврската на Северна Македонија, како земја кандидат за членство во Унијата за хармонизирање на директните даноци со законодавството на Унијата и се дава објаснување за предметот и целите на истражување, се дава објаснување за методологијата на истражувањата во рамки на докторската дисертација, се објаснуваат поставените хипотези и се дава објаснување за очекуваниот научен придонес од истражувањето.

Првиот дел од докторскиот труд се состои од две поглавја. Па така, **во првата глава** се дава преглед на литературата во областа на даночното хармонизирање, преку дефинирањето на даночното хармонизирање, видовите на даночно хармонизирање, објаснување за даночниот суверенитет на земјите, правните основи за даночно хармонизирање, како и објаснување за *acquis communautaire* на Унијата. **Втората глава** се посветува на обврската на Северна Македонија за хармонизирање на директните даноци на земјата со законодавството на Унијата преку прикажување на институционалната и законодавно - правната рамка во областа на оданочувањето на земјата, преку објаснување за тоа од каде произлегува обврската за хармонизирање на директните даноци на земјата со *“acquis-то”* на Унијата, објаснување за Поговорот - 16, како поглавје во кое е систематизирано законодавството во областа на оданочувањето,

како и преку увид во досегашните препораки за даночно хармонизирање во извештаите за напредокот на земјата и остварениот прогрес во оваа насока.

Вториот дел од докторкиот труд се состои од три одделни поглавја во кои се дава осврт на постигнатиот степен на даночно хармонизирање на директните даноци кое е значајно за Северна Македонија, како земја кандидат на Унијата. Во **првата глава** се обработува позитивното даночно хармонизирање на ниво на Унијата и негово значење за Северна Македонија преку увид во усвоените директиви во областа на директните даноци, како и усвоените регулативи кои се поврзани со директните даноци. Во оваа насока, се дава увид и во предлозите за даночно хармонизирање во областа на директните даноци кои не се усвоени, но се значајни за процесот на даночно хармонизирање на земјата. **Втората глава** се посветува на даночното координирање на директните даноци на ниво на Унијата и негово значење за земјата. Па така, се дава увид во препораките и кодексите кои се дел од мекото право на Унијата и за кои иако нема изрична обврска за даночно хармонизирање, имаат влијание врз уредувањето на директните даноци заради политичкиот притисок врз третите земји преку обврската за воздржување од воведување на штетни даночни практики во домашниот правен поредок и воопшто, почитување на стандардите за добро даночно управување во земјата. Во оваа глава се обработува и меѓународното даночно координирање на ниво на ОЕЦД и Г20 и неговото имплементирање во домашниот правен поредок. **Третата глава** се посветува на негативното даночно хармонизирање во областа на директното оданочување и обврската на земјата за почитување судската пракса во процесот на даночното хармонизирање на директните даноци.

Почнувајќи од третиот дел следи централното истражување во докторскиот труд во кое се обработува проценката на влијанието во земјата од хармонизирањето на директните даноци со законодавството на Унијата. **Третиот дел** од докторкиот труд се состои од три посебни глави во кои се проценува влијанието во земјата од хармонизирањето со директивите кои се насочени кон отстранување на даночните пречки во областа на директните даноци. Па така, во **првата глава** се обработува Директивата за матични друштва и друштва ќерки и нејзино имплементирање во домашниот правен поредок. Преку правна анализа на предметната директива се утврдуваат обврските за Северна Македонија во процесот на даночно хармонизирање со Директивата за матични друштва и друштва ќерки. Споредбената анализа со домашниот правен поредок дава увид во степенот на досегашната усогласеност со одредбите од Директивата за матични друштва и друштва ќерки. Финалниот заклучок во ова глава дава осврт во однос на влијанието на даночното хармонизирање со предметната директива. Во **втората глава** се обработува Директивата за спојување и нејзиното имплементирање во домашниот правен поредок. Преку правната анализа на Директивата за спојување се утврдуваат промените кои ќе треба да бидат направени во домашното законодавство. Преку споредбената анализа со домашното законодавство во делот на даночниот третман на статусните измени се утврдува степенот на усогласеност. Финално, заклучокот дава увид во предизвиците и влијанието од имплементирањето на оваа директива во домашниот правен поредок. Во **третата глава** се анализира Директивата за камати и авторски хонорар и нејзиното имплементирање во домашниот правен поредок, на начин на кој се врши правна анализа на Директивата за камати и авторски хонорари, која претставува дел од законодавството на Унијата и со која домашниот правен поредок треба да се усогласи во периодот на пред

пристапување на земјата во Унијата. За да се утврди степенот на домашна усогласеност се прави споредба со домашниот третман на приходите од камати и авторски хонорари. На овој начин се утврдуваат обврските за земјата во процесот на даночно хармонизирање со конкретната директива, како и предизвиците и влијанието врз домашниот правен поредок.

Во *четвртиот дел* од докторскиот труд се врши проценка на влијанието од хармонизирањето со директивите кои се насочени кон спречување на даночно одбегнување и обезбедување на ефективно оданочување. Следствено на ова, во **првата глава** се обработува Директивата за спречување на даночно одбегнување и нејзино имплементирање во домашниот правен поредок преку правна анализа на предметната директива, компаративна анализа на правилата за спречување на даночно одбегнување во домашното законодавство и финално, се извлекува заклучок за влијанието од хармонизирањето врз домашниот правен поредок. Во **втората глава** се анализира Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување и нејзиното имплементирање во домашниот правен поредок. Во оваа насока се врши правна анализа на предметната директивата, која за разлика од другите директиви од областа на директните даноци веќе е целосно транспонирана во домашниот правен поредок. Оттука, во ова поглавје се анализира практичната примена на одредбите од Законот за минимален глобален данок на добивка и ефектот врз домашниот систем. Воедно, се даваат препораки за начинот на кој ова законско решение повлекува неопходни законски измени во областа на данокот на добивка. Во **третата глава** се анализира Директивата за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржаните даноци и нејзиното имплементирање во домашниот правен поредок. Во оваа насока, се врши правна анализа на Директивата за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржаните даноци, како последно усвоена директива која е дел од секундарното законодавство на Унијата со кое земјата ќе треба да се усогласи во процесот на даночното хармонизирање на директните даноци. За овие цели се анализира постапката за даночно ослободување или примена на пониска даночна стапка при задржување на данок и враќање на повеќе платен данок согласно важечкото домашно законодавство, преку кое се утврдуваат разликите и се даваат препораки кои механизми од предметната директива можат да се имплементираат во домашниот правен поредок независно од обврската за даночно хармонизирање, а кои ќе бидат корисни за домашниот даночен систем и подобрување на конкурентската даночна позиција на земјата.

Петтиот дел од докторскиот труд се состои од две посебни глави и се посветува на директивите насочени кон зајакнување на соработката помеѓу даночните органи за целите на оданочување кои се поврзани и со директните даноци, па следствено на тоа се дел од процесот на даночно хармонизирање на домашното законодавство со законодавството на Унијата. Во **првата глава** се обработува Директивата за административна соработка и нејзино имплементирање во домашниот правен поредок, при што се врши правна анализа на Директивата за административна соработка со сите измени (од ДАК 2 до ДАК 9), кои се дел од секундарното законодавство на Унијата и кои се поврзани со директните даноци, па следствено на тоа се дел од законодавството на Унијата кое ќе треба да се имплементира во домашниот правен поредок. Оваа директива е поврзана со директните даноци од аспект на спречувањето на даночната евазија и даночното одбегнување. Преку компаративната анализа се дава увид во административната соработка во областа на оданочувањето на земјата со други земји согласно домашниот правен поредок. Финално, се проценува влијанието од

хармонизирањето врз домашниот систем. **Втората глава** ја обработува Директивата за заемна помош при наплата на побарување и нејзино имплементирање во домашниот правен поредок. Ова поглавје е посветено на правната анализа на Директивата за заемна помош при наплата на побарување како дел од законодавството на Унијата кое е предмет на даночно хармонизирање со домашното законодавство и кое е поврзано со директните даноци бидејќи помошта може да се однесува и на побарувања од данокот на добивка и данокот на личен доход. Во рамките на ова поглавје се прави компаративна анализа со уредувањето на заемна помош при наплата на побарување во домашното законодавство и се дава финално согледување во однос на влијанието врз домашниот правен поредок.

Шестиот дел, како последен дел од докторскиот труд се задржува на проценката на влијанието од хармонизирањето на секундарното законодавство на Унијата кое е насочено кон спречување на двојно оданочување на добивката. Оттука, во **првата глава** се обработува Арбитражната конвенција и нејзиното имплементирање во домашниот правен поредок, како единствена мултилатерална конвенција која е од дел од процесот на даночно хармонизирање на директните даноци. Во овој контекст, се прави компаративна анализа на домашната рамка за отстранувањето на двојно оданочување при спорови поврзани со трансферни цени и се носи финален заклучок за влијанието врз домашниот систем. Во **втората глава** се анализира Директивата за решавање на спорови, која е дел од законодавството на Унијата во областа на оданочувањето, која ќе биде предмет на даночно хармонизирање во домашното законодавство. Предметната директива е важна за даночното хармонизирање на директните даноци бидејќи се однесува на спорови од произлегуваат од договорите за одбегнување на двојно оданочување и Арбитражната конвенција. Со оглед на тоа дека во поглавјето кое се однесува на Арбитражната конвенција веќе е објаснета домашната рамка во однос на постапката на заедничко договарање, во оваа поглавје се прави компаративна анализа на постапката на заедничко договарање согласно договорите за одбегнување на двојно оданочување, АК и Директивата за решавање на спорови и се дава финален заклучок во однос на влијанието од процесот на даночно хармонизирање на домашното законодавство.

Финално, во заклучните согледувања на докторскиот труд се сумираат резултатите од истражувањата, се даваат финални согледувања во однос на поставената теза и подхипотези и се даваат заклучни согледувања во однос на влијанието од процесот на даночно хармонизирање на директните даноци врз домашното законодавство и даночната конкуренција.

ПРВ ДЕЛ: ДАНОЧНО ХАРМОНИЗИРАЊЕ НА ДИРЕКТНИ ДАНОЦИ

ГЛАВА 1: ПРЕГЛЕД НА ЛИТЕРАТУРА ЗА ДАНОЧНОТО ХАРМОНИЗИРАЊЕ

1.1. Дефинирање на даночното хармонизирање

Даночното хармонизирање подразбира регионално економско групирање помеѓу земјите заради отстранување на двојното оданочување на приходите од странски извори. Па оттука, даночното хармонизирање може да опфаќа унилатерално, билатерално, па дури и мултинационално усогласување помеѓу јурисдикциите.¹ Во потесна смисла, даночното хармонизирање опфаќа процес на делумно усогласување на даночните системи на земјите наместо целосно стандардизирање.²

На ниво на Унијата, даночното хармонизирање го опфаќа процесот на позитивната интеграција помеѓу земјите членки преку координирање на националните економски политики и активности заради постепено приближување на домашното законодавство.³ Даночното хармонизирање во рамките на Унијата претставува процес кој е дел од поширокиот концепт на интеграција помеѓу земјите членки и промовирање на економската и социјална кохезија во рамки на Унијата. Поконкретно, даночното хармонизирање подразбира приспособување на даночното законодавство на земјите членки кон заедничките стандарди на Унијата кои се усвојуваат од страна на супранационалните тела на Унијата.⁴

Даночното хармонизирање може да се постигне преку спонтано дејствување на земјите членки како резултат на пазарните околности, преку дејствувања на супранационалните тела на Унијата заради усогласување на фискалните политики и приближување на даночно законодавство помеѓу земјите членки, како и преку одлуките на ЕСП со кои се отстрануваат домашни даночни одредби со кои се прекршува правото на Унијата.⁵

Даночното хармонизирање на ниво на Унијата е ограничено од неколку аспекти. Првично, прашањето за даночното хармонизирање е политички сензитивно бидејќи задира во суштинските разлики помеѓу земјите кои потекнуваат од економските и социјалните прилики. Од друга страна, преку даночното хармонизирање се ограничува суверенитетот на земјите и правото на дискреционо одлучување при носењето на политики.⁶

¹ A., Faria, 'Tax Coordination and Harmonization', in Parthasarathi Shome (ed), *Tax Policy Handbook*, International Monetary Fund, 1995, p. 229. Види повеќе во: Dosser, Douglas, 'Coordination and Harmonization of Stabilization Policies Among Countries, with Special Reference to Britain and the EEC', Federal Reserve Bank of Boston, International Aspects of Stabilization Policies, Conference Series 12, 1974, p. 117-138.

² Simon, James and Oats, Lynne, 'Tax Harmonisation and the Case of Corporate Taxation' 8 Revenue LJ, 1998, p. 37.

³ Terra Ben J.M, Wattel Peter J., 'European Tax Law', Fourth Edition, December, 2005, p.28

⁴ Пендовска, Весна, Максимовска Стојкова, Александра, Зафировски, Јован, Нешовска Косева Елена 'Даночно право', Правен факултет „Јустинијан Први“, Скопје, 2021, стр. 227.

⁵ Pîrvu, Daniela, 'Corporate Income Tax Harmonization in the European Union', Palgrave Macmillan, 2012, p.3

⁶ Kopits, George, 'Overview in Tax Harmonization in the European Community: Policy Issues and Analysis', Occasional Paper 94, International Monetary Fund, 1992, p.1.

1.2 Видови на даночно хармонизирање

Даночното хармонизирање може да се подели на позитивно и негативно даночно хармонизирање. Преку усвојувањето на секундарното даночно законодавство од страна на телата на Унијата се врши позитивно даночно хармонизирање помеѓу земјите членки. Позитивното даночно хармонизирање се дефинира како процес на приближување на даночните системи на земјите членки на Унијата преку имплементирање на усвоените директиви, регулативи и административни практики во домашното законодавство на земјите членки.⁷

Од друга страна, преку отстранувањето на даночните пречки кои може да влијаат врз остварувањето на основните слободи во рамки на внатрешниот пазар се врши негативно даночно хармонизирање. Негативното даночно хармонизирање се врши преку одлуките на ЕСП кога одредена даночна обврска пропишана со домашното законодавство е спротивна на договорите на Унијата.⁸ Негативното хармонизирање не може да се смета за даночно хармонизирање во вистинска смисла со оглед на тоа дека преку истото не се усвојуваат сè на заеднички правила, а одлуките на ЕСП се однесуваат на конкретни ситуации во случаите кога определна домашна даночна одредба е во спротивност на законодавството на Унијата.⁹

Даночното хармонизирање може да се подели на усогласено (намерно) даночно хармонизирање и спонтано (ненамерно) даночно хармонизирање. Усогласено даночно хармонизирање опфаќа процес на приближување на даночните системи на земјите членки како резултат на формално договарање помеѓу земјите.¹⁰ Пример за усогласено даночно хармонизирање е склучувањето на мултилатералните и билатералните договори за одбегнување на двојно оданочување.¹¹ За разлика од ова, спонтаното даночно хармонизирање подразбира приближување на даночните системи како резултат на конкурентните сили на пазарот, при што отсуствува формално договарање помеѓу земјите членки.¹² Предуслов за спонтаното даночно хармонизирање е постоење на сличности во структурата и социоекономскиот развој на земјите.¹³

Даночното хармонизирање помеѓу земјите членки може да биде целосно даночно хармонизирање кое опфаќа хармонизирање на даночната основа и даночните стапки во даночните системи на земјите членки или делумно даночно хармонизирање кое опфаќа хармонизирање само на одредени елементите на даночниот систем. Хармонизирањето на

⁷ Junevičius, A., Šniukštaitė B., 'Tax harmonization and tax competition in European Union', European Integration Studies, issn 1822 – 8402, no 3, 2009, p. 71.

⁸ Charles E. McLure, Jr., 'Harmonizing Corporate Income Taxes in the European Community: Rationale and Implications', Tax Policy and the Economy, Volume 22, 2008, p. 157.

⁹ *Ibid.*

¹⁰ Kopits, George, 'Overview in Tax Harmonization in the European Community: Policy Issues and Analysis', Occasional Paper 94, International Monetary Fund, 1992, p.1.

¹¹ Anthony C Infanti, 'Spontaneous Tax Coordination: On Adopting a Comparative Approach to Reforming the U.S. International Tax Regime', Vanderbilt Journal of Transnational Law, Vol. 35:1105, 2003, p. 1125.

¹² Kopits, George, 'Overview in Tax Harmonization in the European Community: Policy Issues and Analysis', Occasional Paper 94, International Monetary Fund, 1992, p.1.

¹³ Anthony C Infanti, 'Spontaneous Tax Coordination: On Adopting a Comparative Approach to Reforming the U.S. International Tax Regime', Vanderbilt Journal of Transnational Law, Vol. 35:1105, 2003, p. 1125.

даночната основа може да придонесе кон поголема транспарентност при донесување на економските одлуки, додека пак хармонизирањето на даночните стапки може да ја зајакне ефикасноста и благосостојбата во рамки на Унијата.¹⁴ Поборниците за фискалниот суверенитет го критикуваат целосното усогласување на даночните системи помеѓу земјите членки. Оттука, како поблага форма на даночно хармонизирање се предлага даночно координирање. Даночното координирање како процес опфаќа мултилатерално даночно прилагодувања помеѓу земјите членки, преку кој може да се постигнуваат целите на европската интеграција, без притоа да се наруши суверенитетот на земјите членки.¹⁵

1.3 Даночен суверенитет на земјите членки

“Моќта за собирање на пари е клучниот елемент на националниот суверенитет”, тврди англискиот филозоф Томас Хобс во неговата книга *Левијатан*, објавена во 1651 година.¹⁶ Даночниот суверенитет се рефлектира преку правото на земјите на воведување на различни видови на даноци врз субјектите кои се наоѓаат под нивна јурисдикцијата.¹⁷ Даночниот суверенитет ја гарантира независноста од влијанието на другите земји и се заснова на претпоставката дека одлуките за оданочување се носат исклучиво на ниво на земјата, независно од вмешаноста на другите земји.¹⁸

Даночната политика не е политика преку која Унијата прибира приходи заради финансирање на расходите на ниво на Унијата. На ниво на Унијата, даночната политика е во суверена надлежност на земјите членки. Па така, постојат 27 различни даночни системи во кои се отсликани општествените, економските и социјалните прилики во земјите. Сувереното право на земјите членки се одразува во изборот на даноците, субјектите на оданочување, предметот на оданочување, даночните стапки, даночната основа и постапката на утврдување и собирање на даноците. Земјите членки имаат дискреционо право во однос на принципите на кои ќе го засноваат оданочувањето односно инкорпорирање на принципот на територијалност или принцип на извор.

Низ призмата на Унијата, хетерогеноста на даночната политика на земјите членки и домашните даночни правила не треба да претставуваат пречка за остварувањето и функционирањето на внатрешниот пазар, како една од основните компоненти на европската интеграција.

¹⁴ Kopits, George, 'Overview in Tax Harmonization in the European Community: Policy Issues and Analysis', Occasional Paper 94, International Monetary Fund, 1992, p.1.

¹⁵ *Ibid.*

¹⁶ Bräutigam, Deborah, 'Building Leviathan: Revenue, State Capacity and Governance' 33 IDS Bulletin, Vol.33 No.3 2002, p. 10-18.

¹⁷ Види повеќе во: Graetz, Michael, J., 'Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies' 26 BROOK. J. INT'L L, 1357, 2001.

¹⁸ Allison Christians, 'Sovereignty, Taxation and Social Contract', Minnesota Journal of International Law 245, 2009, p. 102-114.

1.4 Правна основа за даночно хармонизирање во областа на директните даноци

Унијата, како супранационална организација, надлежностите ги врши во рамки на основачките договори и врз основа на принципот на пренесување (анг: *principle of conferral*) постапува во границите на надлежностите кои се доверени од страна на земјите членки за постигнување на целите од основачките договори.¹⁹

Внатрешниот пазар е една од првичните заложби на европската заедница уште од 1957-та година, во чија основа е остварување на слободата на движење на добра, услуги, луѓе и капитал. Унијата има поделена надлежност со земјите членки за прашања кои се однесуваат на внатрешниот пазар. Правилата за оданочување, иако во суверена надлежност на земјите членки, не треба да претставуваат пречка за функционирање на внатрешниот пазар. Во овој контекст, надлежноста на Унијата во областа на оданочувањето се врши врз основа на принципот на супсидијарност и принципот на пропорционалност, кои го ограничуваат дејствувањето на Унијата и ги штитат земјите членки од дејствувањето на Унијата во областите во кои не е пропишана изрична надлежност со основачките договори.

Согласно принципот на супсидијарност, кој што е уреден со членот 5 став (3) од Договорот за Европската Унија (во понатамошниот текст: ДЕУ), во областите кои не спаѓаат во рамките на нејзините исклучива надлежност, Унијата постапува *“само и доколку целите на предложената активност не можат доволно да се постигнат од страна на земјите членки, на централно, регионално или локално ниво, а нивото или ефектите од предложената активност можат подобро да се остварат на ниво на Унијата”*. Следејќи го принципот на супсидијарност, Унијата има надлежност во областа на директното оданочување (како област која што не е исклучива надлежност на Унијата) само во оној обем кој што е неопходен заради остварување на целите на ниво на Унијата, а во контекст на внатрешниот пазар, заради неговото воспоставување и ефикасно функционирање.

Со принципот на пропорционалност, кој што е уреден со членот 5 став (4) од ДЕУ, во областите кои не спаѓаат во рамките на нејзините исклучива надлежност, *“содржината и обликот на дејствувањето на Унијата не треба да ги надмине границите на она што е потребно за остварување на целите од договорите”*. Оттука, овој принцип претставува мерило со кое се оценува дали надлежноста на Унијата го надминува она што е неопходно за исполнување на целите уредени од основачките договори.

Надлежноста на Унијата во областа на оданочувањето се рефлектира преку усвојување на секундарно законодавство преку кое се врши хармонизирање на домашното законодавство на земјите членки. Правната основа за хармонизирање на директните даноци е содржана во Договорот за функционирање на Европската Унија (ДФЕУ). Па така, Советот, преку посебна законодавна постапка и по консултација со Европскиот парламент и Економско и социјалниот комитет *“усвојува директиви за приближување на законите, регулативите или административните одредби на земјите членки кои директно влијаат на воспоставувањето или функционирањето на внатрешниот*

¹⁹ Article 5 (2), Consolidated version of the Treaty on European Union, OJ C 326/13, 2012. Повеќе за принципот на супсидијарност и даночната хармонизација види во: Simon, James, Oats, Lynne, “Tax Harmonisation and the Case of Corporate Taxation ’8 Revenue LJ, 1998.

пазар”.²⁰ Директивите се усвојуваат едногласно, а земјите членки имаат право на вето. Досегашните усвоени директиви во областа на директното оданочување се засновани на членот 115 од ДФЕУ и се одраз на постигнатата политичка согласност помеѓу земјите членки за нивното усвојување.

За целите на даночното хармонизирање во областа на директното оданочување може да се користат и други правни основи освен членот 115 од ДФЕУ. Па така, членот 116 од ДФЕУ претставува основ за даночно хармонизирање во областа на директното оданочување во случаите кога *“разликите помеѓу законските одредби, регулативите или административните практики во земјите членки ја нарушуваат конкуренцијата во рамки на внатрешниот пазар”*. Меѓутоа, овој правен основ сè уште не е искористен за целите на хармонизирање во областа на директните даноци.

Дополнително, клаузулата за флексибилност од членот 352 од ДФЕУ дозволува постапување на Унијата во области во кои нема изрична надлежност кога постапувањето е неопходно за постигнување на некоја од целите на Унијата. Оттука, врз основа на клаузулата Унијата може, на индиректен начин да има надлежност и во областа на директните даноци.²¹

За разлика од ова, основата за хармонизирање во областа на индиректното оданочување изрично се уредува во ДФЕУ. Одредбата за даночно хармонизирање во областа на индиректното оданочување дозволува Советот, преку посебна законодавна постапка и по консултација со Европскиот парламент и Економско и социјалниот комитет, едногласно да *“усвојува одредби за хармонизирање на законодавството во врска со даноците на промет, акцизите и другите форми на индиректно оданочување до степен до кој таквото хармонизирање е неопходно за да се обезбеди воспоставување и функционирање на внатрешниот пазар и да се избегне нарушување на конкуренцијата”*. Оттука, членот 113 од ДФЕУ претставува правна основа за хармонизирање на индиректните даноци на ниво на Унијата.

1.5 *Acquis communautaire* на Унијата

Законодавството на Унијата ја опфаќа целокупната законодавно - правна рамка составена од примарно и секундарно законодавство настанато како резултат на договарањето помеѓу земјите членки и дејствувањето на институциите и телата на Унијата. Во поширока смисла, севкупното правото на Унијата се нарекува *acquis communautaire*²² и се состои од содржината, принципите и политичките цели на договорите на Унијата, усвоеното законодавство за примената на договорите на Унијата и судската практика на ЕСП, декларациите и резолуциите усвоени од Унијата, мерките во врска со заедничката надворешна и безбедносна политика, мерките во врска со правдата и внатрешните работи, меѓународните спогодби склучени од Унијата, како и спогодбите

²⁰ Article 115, Consolidated version of the Treaty on the functioning of the European Union, OJ C 326/47, 2012.

²¹ Helminen, Marjanna, ‘EU Tax Law Direct Taxation’, IBFD, 2021, p.4

²² *Droit communautaire*, француски збор кој значи “Европската Унија таква каква што е” со кое се опфаќаат севкупните права и обврски на земјите членки. Прифаќањето на “*acquis*-то” во домашниот правен поредок подразбира прифаќање на Унијата таква каква што е со севкупното право на Унијата.

склучени помеѓу земјите членки во врска со активностите на Унијата. “*Acquis*-то” на Унијата постојано се развива и менува, а земјите членки имаат обврска за имплементирање во домашниот правен поредок.

Основата на правото на Унијата е примарното законодавство кое е составено од основачките договори и нивните измени. Па така, примарното законодавство на Унијата е составено од ДЕУ, ДФЕУ, Договорот за Европска заедница за атомска енергија, како и Повелбата за фундаментални права. За примарно законодавство се сметаат и договорите за пристапување на земјите членки. Секундарното законодавство произлегува и мора да биде усогласено со примарното законодавство. Секундарното законодавство се усвојува од страна на институциите на Унијата, како резултат на пренесените надлежностите од земјите членки. Основата за усвојување на секундарното законодавство е членот 288 од ДФЕУ во кој што е уредено дека за остварувањето на надлежностите на Унијата, институциите на Унијата усвојуваат “*секундарното законодавство во форма на регулативи, директиви, препораки, мислења и одлуки*.”.

Како дополнителни извори на правото на Унијата се сметаат и општите правни принципи и пресудите на ЕСП, како и меѓународните договори кои Унијата ги склучила со трети земји или меѓународни организации, кои се одделени од примарното и секундарното законодавство и претставуваат *sui generis* категорија на право. Дел од правото на Унијата, иако од незадолжителен карактер за земјите членки, се и препораките, кодексите и одлуките познати како меко право (анг: *soft law*) за кои постои политика обврска за почитување.

За процесот на даночното хармонизирање релевантно е примарното законодавство на Унијата од кое произлегува основот за хармонизирање во областа на директното оданочување и усвоеното секундарно законодавство во областа на директните даноци, особено усвоените директиви, регулативи, кодекси и препораки.

Заклучок

Даночното хармонизирање како процес на отстранување на фискалните бариери и разлики во даночните системи е исклучително актуелна и неминовна тема со која се преокупираат земјите членки на Унијата, но и земјите кандидатки. Во контекстот на директните даноци, даночното хармонизирање опфаќа процес на отстранување на даночни пречки кои произлегуваат од хетерогеноста на домашните одредби на земјите и конвергирање на одредени елементи на директните даноци заради остварување на заеднички цели.

На ниво на Унијата, уредувањето на даночниот систем и даночната политика се во суверена надлежност на земјите членки, како суштинска компонента на националниот суверенитет. Сепак, Унијата има одредена надлежност и во областа на оданочувањето, главно преку поделената надлежност со земјите членки во однос на внатрешниот пазар. Со оглед на тоа дека внатрешниот пазар претставува подрачје без физички граници во рамки на кое се остварува слободното движење на добра, услуги, луѓе и капитал, хетерогеноста на даночното законодавство на земјите членки не треба да претставува пречка за остварување на овие слободи. Оттука, заради функционирањето на внатрешниот

пазар, како основна цел на европската интеграција, Унијата има надлежност и во областа на оданочувањето, која е ограничена со принципите на пропорционалност и супсидијарност.

За директните даноци не се пропишува *expressis verbis* (јасен и недвосмислен) правен основ за позитивно даночно хармонизирање на ниво на Унијата. Ова од причина што директните даноци во помал обем влијаат врз ефикасното функционирање на внатрешниот пазар. Оттука, даночното хармонизирање на директните даноци се задржува само на оние аспекти кои директно влијаат врз функционирањето на внатрешниот пазар (член 115 од ДФЕУ). За процесот на даночното хармонизирање релевантно е примарното законодавство на Унијата од кое произлегува основот за хармонизирање во областа на директното оданочување и усвоеното секундарно законодавство во областа на директните даноци, особено усвоените директиви, регулативи, кодекси и препораки кои се однесуваат на директните даноци. „Acquis-то“ на Унијата постојано се развива и менува, а земјите членки имаат обврска за имплементирање во домашниот правен поредок.

ГЛАВА 2: ОБВРСКА НА СЕВЕРНА МАКЕДОНИЈА ЗА ХАРМОНИЗИРАЊЕ НА ДИРЕКТНИТЕ ДАНОЦИ СО ЗАКОНОДАВСТВОТО НА УНИЈАТА

2.1 Институционална и законодавно - правна рамка во областа на директните даноци

Министерството за финансии е орган на државната управа во чија надлежност е уредувањето на даночниот систем и даночната политика во земјата. Оттука, овој државен орган ги предлага законските и подзаконските прописи од областа на оданочувањето, вклучувајќи го и законодавството од областа на директните даноци.²³ Од друга страна, спроведувањето на законските и другите прописи од областа на оданочувањето е во надлежност на Управата за јавни приходи, како орган во состав на Министерството за финансии со својство на правно лице.²⁴ Управата за јавни приходи, меѓу другото е надлежна и за регистрирање на даночните обврзници, утврдување и наплата на даноците, спроведување на даночните контроли, давање на услуги на даночните обврзници и соработка со други државни органи и даночни органи на други земји. Оттука, овие две институции ја имаат водечката улога при усогласувањето на законодавството од областа на директните даноци со законодавството на Унијата и ефективното имплементирање на усвоеното законодавство.

Даночниот систем на Северна Македонија ја следи структурата на модерните даночни системи и ја прифаќа поделбата на два основни видови на даночни облици и тоа: непосредни (директни) и посредни (индиректни) даноци.²⁵ Со директните даноци се

²³ Чл. 19 од Закон за организација и работа на органите на државната управа, Службен весник на РМ, бр. 58/2000...Службен весник на РСМ, бр. 121/2024.

²⁴ Чл. 4 од Закон за Управата за јавни приходи, Службен весник на РМ, бр.43/2014...Службен весник на РСМ, бр. 03/2025.

²⁵ Пендовска, Весна, Максимовска Стојкова, Александра, Зафировски, Јован, Нешовска Косева Елена 'Даночно право' Правен факултет „Јустинијан Први“, Скопје, 2021, стр. 238.

оданочува доходот на физичките и правните лица. Па така, директни даноци се данокот на добивка, со кој се оданочува добивката на правните лица и данокот на личен доход, со кој се оданочува доходот на физичките лица. Од друга страна, со индиректните даноци се оданочува потрошувачката. Индиректни даноци се данокот на додадена вредност, како општ данок на потрошувачка и акцизите, како посебен данок на потрошувачка на определени производи, како и царините, како специфичен данок на промет во меѓународната трговија. Дел од даночниот систем се и даноците на имот, кои и припаѓаат на локалната самоуправа и со кои се оданочува сопственоста, прометот, подарувањето и наследувањето на движниот и недвижниот имот и тоа: данокот на имот, данокот за промет на недвижности и данокот на наследство и подарок.

Овој докторски труд се задржува на анализирањето на даночното хармонизирање на данокот на личен доход и данокот на добивка како директни даноци во земјата со законодавството на Унијата. **Па оттука, во понатамошното истражување кога се зборува за директните даноци се подразбира дека станува збор на данокот на добивка и данокот на личен доход.**

Директните даноци претставуваат значаен извор на јавни приходи за земјата, иако историски гледано, во структурата на даночните приходи доминантно учество имаат индиректните даноци, додека пак учеството на директните даноци е сразмерно помало. Независно од помалото учество на директните даноци во вкупните даночни приходи, овие даноци претставуваат значаен сегмент на даночната политика преку кои се остваруваат важни економски и социјални цели.

Директните даноци се предмет на бројни законски измени кои опфаќаат измени на даночната стапка, даночната основа и пропишување или укинување на даночните ослободувања. Карактеристично за директните даноци во земјата е пропорционалната или “рамна” даночна стапка од 10 %, која важи согласно позитивното законодавство, како и низа на даночни ослободувања наменети за привлекување на инвестиции во земјата.

Данокот на личен доход (претходно познат како персонален данок на доход)²⁶ се уредува со Законот за данокот на личен доход (во понатамошниот текст: ЗДЛД)²⁷ кој беше усвоен во 2018 година, а започна да се применува од 1 јануари 2019 година. Обврзник на данокот на личен доход е физичкото лице, резидент на земјата, како и физичко лице нерезидент за доходот остварен на територијата на Република Северна Македонија.

Согласно принципот на светски доход, предмет на оданочување со данокот на личен доход е доходот од било кој вид остварен во земјата и во странство. Па така, данок на личен доход се плаќа на доход од работа, доход од самостојна дејност, доход од авторски и сродни права, доход од продажба на сопствени земјоделски производи, доход од права од индустриска сопственост, доход од закуп и подзакуп, доход од капитал, капитални

²⁶ “Персоналниот данок на доход” беше преименуван во “данок на личен доход” со донесувањето на Законот за данокот на личен доход “Службен весник на РМ” број 241 од 26.12.2018 година

²⁷ Закон за данокот на личен доход, “Службен весник на РМ” број 241 од 26.12.2018 година“ и Службен весник на РСМ” број 275, 290/20, 85/21 и 274/22 од 20.12.2022 година.

добивки, добивки од игри на среќа, доход од осигурување и друг доход. За посебните категории на доход се пропишани различни износи на трошоци (нормирани или стварни).

Историски гледано, за данокот на личен доход биле пропишани прогресивни даночни стапки. Рамната даночна стапка кај данокот на личен доход беше воведена во 2007 година и важеше до 2019 година кога во примена повторно се пропишаа прогресивни даночни стапки на данокот на личен доход. Почнувајќи од 2020 година прогресивното оданочување со данокот на личен доход беше ставено во мирување (а подоцна и целосно укинато) и во примената се врати рамката даночна стапка на данокот на личен доход. Согласно важечкото законодавство, даночна стапка на данокот на личен доход изнесува 10 %, со исклучок на добивките од игри за среќа за кои е пропишана даночна стапка од 15%.

Даночна основа за утврдување на данокот на доход е збирот на бруто-доход остварен по сите основи во земјата и во странство, во текот на даночниот период, намален за износот на придонесите од задолжително социјално осигурување, даночното намалување и нормираните или стварните трошоци пропишани со ЗДЛД. Одредени видови на доход се целосно ослободени од оданочување или се ослободуваат до определен износ.

Данокот на добивка се уредува со Законот за данокот на добивка (во понатамошниот текст: ЗДД). Во ЗДД се пропишува начинот на оданочување на добивката, стапката по која се пресметува данокот на добивка, обврзниците за плаќање на данокот на добивка, даночната основа за пресметување на данокот на добивка, роковите за плаќање на данокот на добивка, како и други прашања кои се значајни за утврдување и плаќање на данокот на добивка.

Даночната стапка на данокот на добивка од 2008 година е непроменета и согласно важечкото законодавство изнесува 10 %. Обврзник на данокот на добивка е правно лице резидент на Република Северна Македонија кој остварува добивка од вршење на дејност во земјата и странство.²⁸ За резидент се смета субјектот кој е основан или има седиште на територијата на Република Северна Македонија. Обврзник на данокот на добивка е и постојана деловна единица на странско лице за добивката што ја остварува од вршење на дејност на територијата на Република Северна Македонија.

Основа за пресметување на данокот од добивка е добивката која се утврдува во даночниот биланс (разлика меѓу вкупните приходи и вкупните расходи на даночниот обврзник) во износи утврдени согласно со прописите за сметководството и сметководствените стандарди. Основата се зголемува за непризнаените расходи и помалку искажаните приходи за даночни цели.

Во ЗДД се пропишуваат даночни ослободувања како што е ослободувањето за реинвестирана добивка и ослободувањето од данок на добивка во рамки на државната помош за корисници на технолошки индустриски развојни зони, како и даночни кредити како што е намалувањето на пресметаниот данок за набавена фискална опрема. Исто така,

²⁸ Закон за данокот на добивка „Службен весник на РМ“, број 112/14...248/18 и Службен весник на РСМ“, број 232/19...199/23.

во ЗДД се пропишуваат одредби за спречување на даночно одбегнување како што е општото правило за спречување на даночно одбегнување, како и одредби за одбегнување на двојно оданочување.

2.2 Обврска за Северна Македонија за хармонизирање на директните даноци со “acquis-to” на Унијата

Северна Македонија уште од 2005 година има статус на земја кандидат за членство во Европската Унија. Ова подразбира дека земјата има обврска за исполнување на потребните критериуми за интегрирање во Унијата. Поконкретно, земјата, како кандидат за членство треба да ги исполни критериумите за влез (познати како Копенхагенските критериуми од 1993 година.²⁹ Еден од Копенхагенските критериуми е “способноста за преземање на обврските од членството” која подразбира способност за усвојување на законодавството на Унијата (“acquis”-то) во домашниот правен поредок. Со Мадридските критериуми³⁰ од 1995 година, се бара и воспоставување на потребните институционални структури во земјата за ефикасно спроведување на усвоеното законодавство на Унијата.

Обврската за усвојување на законодавството на Унијата во домашниот правен поредок се утврдува во стратешките документи усвоени на билатерално и домашно ниво кои го трасираат патот на земјата кон европската интеграција. Спогодбата за стабилизација и асоцијација (ССА) се потпиша во 2001 година и е меѓународен билатерален договор помеѓу Северна Македонија и Унијата кој претставува правна рамка за уредување на обврските во процесот на пристапување на земјата кон Унијата.³¹ Согласно членот 68 од ССА, Северна Македонија е обврзана да го усогласи домашното законодавството со законодавството на Унијата.

Временската динамика на усогласување на домашното законодавство со законодавство на ЕУ и прилагодување на националните институции кон европската институционална структура се утврдува во Националната програма за усвојување на правото на ЕУ (НПАА).³² НПАА се ревидира на редовна основа, а последно е усвоена за периодот од 2021 година до 2025 година. Последната верзија на НПАА се заснова на кластерски пристап на преговорите во рамки на кои се систематизирани одделни поглавја од законодавството на Унијата, меѓу кои и поглавјето за оданочување.

Во процесот на пристапување на земјата кон Унијата клучна улога има политиката на Унијата за пристапување на нови земји членки, како и способноста на Унијата да прими

²⁹ European Council in Copenhagen, June 21-22 1993, Conclusions of the Presidency, SN 180/1/93 REV 1.

³⁰ Madrid European Council, 15 and 16 December 1995, Presidency conclusions.

³¹ Спогодбата за стабилизација и асоцијација влезе во сила во 2004 година со Законот за ратификација на Спогодбата за стабилизација и асоцијација меѓу Република Македонија и Европските заедници и нејзините земји членки, Службен Весник на РМ. бр.28/2001 од 13.04.2001.

³² <https://mep.gov.mk/mk-MK/eu-integracii/nacionalnata-programa-za-usvojuvanje-na-pravoto-na-eu>. Посетено на: 11.02.2026

нови земји членки.³³ Документ кој е значаен во процесот на пристапување на земјата е Планот за раст на Западен Балкан,³⁴ преку кој се спроведуваат активности за економска и социјална конвергенција пред процесот на пристапување и се обезбедуваат финансиски средства преку Реформската агенда³⁵ за спроведување на потребните реформи. Иако, Планот за раст на Западен Балкан и Реформската агенда на земјата не содржат прашања од областа за оданочувањето, сепак претставуваат значајни документи за економската конвергенција на земјата со Унијата.

2.3 Поглавје 16 - Оданочување

Врз основа на засилената методологија за пристапување,³⁶ законодавството на Унијата кое е предмет на усвојување во домашниот правен поредок се систематизира во 35 подрачја (области), кои се групирани во шест тематски кластери. Систематизирањето на законодавството на Унијата по тематски кластери и поглавја е од фундаментално значење за преговарачкиот процес на земјите кандидатки за членство и за следење на напредокот на земјите во процесот на пристапување кон Унијата.

Оданочувањето, како поглавје, согласно засилената методологија на пристапување е систематизирано во Поглавјето 16 - Оданочување. Со оглед на тоа дека оданочувањето е дел од економската политика тоа потпаѓа под Кластерот 3 - Конкурентност и инклузивен раст. Следствено на ова, преку усвоеното законодавство во областа на оданочувањето се штити и поттикнува конкурентноста и инклузивниот раст на ниво на Унијата.

Во рамки на поглавјето за оданочување се утврдува законодавството на Унијата кое е релевантно за процесот на даночното хармонизирање на земјата. Поглавјето за оданочување опфаќа законодавство на Унијата во областа на индиректните даноци, директните даноци, административната соработка и заемната помош при даночни прашања и зајакнување на институционалниот капацитет на домашните органи кои го спроведуваат законодавството на Унијата. Во делот на индиректните даноци, за кои е утврдено дека во голем обем влијаат врз слободата на движење во рамки на внатрешниот пазар, земјата има обврска за усогласување со усвоеното законодавството на Унијата во областа на данокот на додадена вредност и акцизите.

Од друга страна, за директните даноци се смета дека во помал степен влијаат врз ефикасното функционирање на внатрешниот пазар, па затоа законодавството на Унијата во овој сегмент се ограничува на одредени аспекти на корпоративното оданочување. Поконкретно, во областа на директното оданочување законодавството на Унијата се

³³ Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, 2025 Communication on EU enlargement policy, COM(2025) 690 final, 2025.

³⁴ Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, New growth plan for the Western Balkans, COM(2023) 691 final, 2023.

³⁵ Government of the Republic North Macedonia of Reform and growth Facility for the Western Balkans, Reform agenda of North Macedonia 2024-2027, 2024.

³⁶ Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, Enhancing the accession process - A credible EU perspective for the Western Balkans, COM(2020) 57 final.

фокусира на отстранување на домашните даночни пречки кои може да влијаат врз остварувањето на слободите во рамки на внатрешниот пазар. Заради ефикасното функционирање на внатрешниот пазар и спречување на даночната евазија и даночното одбегнување во областа на директните даноци законодавството на Унијата се фокусира и на административната соработка и заемната помош во даночни прашања помеѓу земјите.

Целосното усогласување со законодавството на Унијата подразбира и градење и зајакнување на институционалниот капацитет на земјата за спроведување на усвоеното законодавство. Оттука, дел од Поглавјето 16 е и зајакнувањето на оперативниот капацитет на даночниот орган, нивото на дигитализирање на даночните услуги и поврзување на домашните системи со системите на Унијата во областа на оданочувањето.

Земјата ги отвори преговорите со Унијата во март 2020 година, по исполнување на одредени политички критериуми.³⁷ Преговарањето на земјата со Унија се заснова на преговарачка рамка во која се уредени принципите и начелата во процесот на пристапување на земјата. Во рамки на претпристапните преговори се оценува способноста на земјата за усвојувањето законодавството на Унијата во домашниот правен поредок, како и способноста за обезбедување на ефективно имплементирање на усвоеното законодавство по пристапувањето. Врз основа на засилената методологија за пристапување во фокус, покрај усвојувањето на законодавството на Унијата, се и фундаменталните реформи (владеење на право, функционирање на демократските институции, реформата на јавната администрација и исполнувањето на економските реформи).

2.4 Препораки и остварен прогрес во хармонизирање на директните даноци

Хармонизирањето на домашното законодавство со законодавството на Унијата се следи преку извештаите на Европската комисија за напредокот на земјата кои се усвојуваат на годишна основа. Со извештаите за напредокот на земјата се оценува прогресот и се даваат препораки по одделните поглавја, меѓу кои и за поглавјето за оданочување. Северна Македонија континуирано се оценува како умерено подготвена во областа на оданочувањето што подразбира дека постигнува одреден напредок во усогласувањето на домашната законодавна рамка со законодавството на ЕУ и градењето на потребните капацитети.

Анализата на извештаите за напредокот на Северна Македонија од 2016 година до 2025 година покажува дека во последната декада, препораките на Унијата во областа на оданочувањето се насочени кон преземање на чекори за подобрување на даночниот систем и зајакнување на оперативните капацитети на даночниот орган.³⁸ Во оваа насока, се нотира

³⁷ Enlargement and stabilisation and association process - The Republic of North Macedonia and the Republic of Albania, Council conclusions, Council of the European Union, March 2020.

³⁸ European Commission, Commission Staff Working Document, The former Yugoslav Republic of Macedonia 2016 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2016 Communication on EU Enlargement Policy, SWD(2016) 362 final, 2016. European Commission, Commission Staff Working Document, The former Yugoslav Republic of Macedonia 2018 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2018 Communication on EU Enlargement Policy, SWD(2018) 154

потребата од реформирање на даночниот систем преку усвојување и спроведување на стратегијата за даночна реформа, како и олеснување на даночниот товар за даночните обврзници и модернизирање на даночните услуги.³⁹

Во областа на данокот на личен доход се потенцира поедноставувањето на начинот на пресметување и плаќање на данокот на личен доход.⁴⁰ За адресирање на оваа препорака веќе се вовеле предполнетата годишна даночна пријава за данокот на личен доход во 2018 година.⁴¹ Понатаму, иако во неколку наврати се поздравува воведувањето на прогресивното оданочување со данокот на личен доход, сепак се нотира ставањето во мирување, како и целосното укинување од 2023 година.⁴² Исто така, во повеќе наврати се нотира неоданочувањето на каматите од штедни влогови и капиталните добивки од хартиите од вредност.⁴³ Оттука, нашата земја ги адресираше овие препораки и во 2022 година направи соодветни законски измени согласно кои предмет на оданочување со

final, 2018. European Commission, Commission Staff Working Document, North Macedonia 2019 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2019 Communication on EU Enlargement Policy, SWD(2019) 218 final, 2019. European Commission, Commission Staff Working Document, North Macedonia 2020 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2020 Communication on EU Enlargement Policy, SWD(2019) 218 final, 2020. European Commission, Commission Staff Working Document, North Macedonia 2021 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2021 Communication on EU Enlargement Policy, SWD(2019) 218 final, 2021. European Commission, Commission Staff Working Document, North Macedonia 2022 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2022 Communication on EU Enlargement Policy, SWD(2019) 218 final, 2022. European Commission, Commission Staff Working Document, North Macedonia 2023 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2023 Communication on EU Enlargement Policy, SWD(2019) 218 final, 2023. European Commission, Commission Staff Working Document, North Macedonia 2024 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2024 Communication on EU Enlargement Policy, SWD(2019) 218 final, 2024. European Commission, Commission Staff Working Document, North Macedonia 2025 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2025 Communication on EU Enlargement Policy, SWD(2019) 218 final, 2025.

³⁹ European Commission, Commission Staff Working Document, The former Yugoslav Republic of Macedonia 2018 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2018 Communication on EU Enlargement Policy, SWD(2018) 154 final, 2018.

⁴⁰ *Ibid.*

⁴¹ Закон за изменување и дополнување на Законот за персоналниот данок на доход „Службен весник на Република Македонија“ број 190/17.

⁴² European Commission, Commission Staff Working Document, North Macedonia 2019 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2019 Communication on EU Enlargement Policy, SWD(2019) 218 final, 2019. Закон за изменување и дополнување на Законот за данокот на личен доход „Службен весник на Република Северна Македонија“ број 274/22.

⁴³ European Commission, Commission Staff Working Document, North Macedonia 2020 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2020 Communication on EU Enlargement Policy, SWD(2019) 218 final, 2020.

данокот на личен доход станаа капиталните добивки остварени од продажба на хартиите од вредност, додека пак каматите од орочени депозити ќе почнат да се оданочуваат со денот на пристапување на земјата во Унијата.⁴⁴

Во рамки на директното оданочување се препорачува усогласување на домашното законодавство со Директивата за спојување, меѓутоа оваа препорака сè уште не е адресирана од земјата.⁴⁵

Што се однесува до данокот на добивка, се нотира неусогласеноста на даночните поволности за инвестирање во технолошки индустриски развојни зони со Кодексот за однесување при бизнис оданочување.⁴⁶ Па така, при оценување на земјата од страна на Форумот за штетни даночни практики на ОЕЦД во врска со Мерката 5: Поефективно спречување на штетни даночни практики, земајќи ја предвид транспарентноста и суштината се утврдува дека ослободувањето од данок на добивка за дејности од областа на информатичката и комуникациска технологија може да содржи карактеристики на потенцијално штетен режим. Како резултат на ова, земјата беше вклучена во листата на Унијата за некооперативни јурисдикции за даночни цели, со оглед на тоа дека еден од критериумите за оценување е и постоење на штетни даночни практики. За адресирање на оваа препорака, во 2023 година се усвоија измени на Законот за технолошки индустриски развојни зони согласно кои при користењето на даночното ослободување за дејности од областа на информатичката и комуникациска технологија (освен за производство) се имплементира “*nexus*” пристап.⁴⁷

Во рамки на административната соработка и заемна помош се препорачува потпишување на мултилатералните инструменти за заемна административна помош и пристапување кон меѓународната рамка за спречување на ерозија на даночната основа и префрлување на добивка.⁴⁸ Како резултат на препораките, нашата земја ја потпиша и ратификува Мултилатералната конвенција за заемна административна помош за даночни прашања⁴⁹ и во 2018 година пристапи кон Инклузивната рамка на ОЕЦД и Г20 за спречување на ерозија на даночната основа и префрлување на добивка (акроним на

⁴⁴ *Ibid.*

⁴⁵ European Commission, Commission Staff Working Document, North Macedonia 2022 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2022 Communication on EU Enlargement Policy, SWD(2019) 218 final, 2022.

⁴⁶ European Commission, Commission Staff Working Document, The former Yugoslav Republic of Macedonia 2018 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2018 Communication on EU Enlargement Policy, SWD(2018) 154 final, 2018.

⁴⁷ Закон за дополнување на Законот технолошки индустриски развојни зони „Службен весник на Република Северна Македонија“ број 13/23.

⁴⁸ European Commission, Commission Staff Working Document, The former Yugoslav Republic of Macedonia 2018 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2018 Communication on EU Enlargement Policy, SWD(2018) 154 final, 2018.

⁴⁹ Закон за ратификација на Конвенцијата за заемна административна помош за даночни прашања, изменета со Протоколот од 2010 година, „Службен весник на Република Македонија“ број 191/19.

англиски: *BEPS*).⁵⁰ Оттука, во извештаите се нотира обврската за имплементирање на минималните стандарди за спречување на БЕПС во домашниот правен поредок.⁵¹

Во извештаите се потенцира потребата од склучување на договори за одбегнување на двојно оданочување, особено со земјите членки на Унијата што ќе придонесе кон проширување на размената на информации кои се релевантни за оданочувањето со други земји.⁵² Исто така, се потенцира потребата од имплементирање на автоматската размена на информации за даночни цели со земјите членки на Унијата согласно стандардите на ОЕЦД, како и соработката помеѓу Унијата и земјата за обезбедување на стандардот на добро даночно управување.⁵³

Во делот на оперативниот капацитет и компјутеризација, во извештаите континуирано се потенцира потребата од воведување на интегрирани ИТ системи, подобрување на алатките за утврдување на ризични даночни обврзници и овозможување на електронски услуги за даночните обврзници од страна на Управата за јавни приходи (во понатамошниот текст: УП).⁵⁴ Исто така, се потенцира и вклучувањето на УП во

⁵⁰<https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>. Посетено на: 19.02.2026 година.

⁵¹ European Commission, Commission Staff Working Document, North Macedonia 2020 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2020 Communication on EU Enlargement Policy, SWD(2019) 218 final, 2020. European Commission, Commission Staff Working Document, North Macedonia 2025 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2025 Communication on EU Enlargement Policy, SWD(2019) 218 final, 2025.

⁵² European Commission, Commission Staff Working Document, The former Yugoslav Republic of Macedonia 2018 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2018 Communication on EU Enlargement Policy, SWD(2018) 154 final, 2018.

⁵³ European Commission, Commission Staff Working Document, North Macedonia 2021 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2021 Communication on EU Enlargement Policy, SWD(2019) 218 final, 2021. European Commission, Commission Staff Working Document, North Macedonia 2024 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2024 Communication on EU Enlargement Policy, SWD(2019) 218 final, 2024. European Commission, Commission Staff Working Document, North Macedonia 2025 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2025 Communication on EU Enlargement Policy, SWD(2019) 218 final, 2025.

⁵⁴ European Commission, Commission Staff Working Document, The former Yugoslav Republic of Macedonia 2018 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2018 Communication on EU Enlargement Policy, SWD(2018) 154 final, 2018. European Commission, Commission Staff Working Document, North Macedonia 2019 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2019 Communication on EU Enlargement Policy, SWD(2019) 218 final, 2019. European Commission, Commission Staff Working Document, North Macedonia 2020 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2020 Communication on EU Enlargement Policy, SWD(2019) 218 final, 2020. European Commission, Commission Staff Working Document, North Macedonia 2021 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2021 Communication on EU

борбата за спречување на неформалната економија, особено преку соработка со надлежните институции за идентификување на неплатени даночни давачки и нерегистрирани даночни обврзници.⁵⁵ Финално, во извештаите се препорачува поврзување на системите на УЈП со системите во областа на оданочувањето на Унијата.⁵⁶

Анализата на извештаите за напредокот на земјата покажува дека препораките на Унијата се насочени кон усогласување на домашното законодавство со релевантното законодавство на Унијата во областа на оданочувањето. Од друга страна, во извештаите се даваат забелешки за елементи на директните даноци кои се во исклучива надлежност на земјата, како што се даночната стапка или предметот на оданочување, за кои отсуствува усвоено законодавство на ниво на Унијата, како дел од процесот на даночно хармонизирање. Овие забелешки иако се насочени кон зајакнување на домашниот даночен систем и негова конвергенција кон даночните системи на земјите членки излегуваат од планираната рамка за хармонизирање на директните даноци на ниво на Унијата.

Во март 2020 година беа отворени пристапните преговори на Унијата со земјата. Во текот на 2023 година се одржа билатералниот скрининг помеѓу земјата и Унијата за Кластерот 3 на кој се оценуваше усогласеноста на законодавството во областа на оданочувањето и институционалниот капацитет за спроведување на усвоеното

Enlargement Policy, SWD(2019) 218 final, 2021. European Commission, Commission Staff Working Document, North Macedonia 2022 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2022 Communication on EU Enlargement Policy, SWD(2019) 218 final, 2022. European Commission, Commission Staff Working Document, North Macedonia 2023 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2023 Communication on EU Enlargement Policy, SWD(2019) 218 final, 2023. European Commission, Commission Staff Working Document, North Macedonia 2024 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2024 Communication on EU Enlargement Policy, SWD(2019) 218 final, 2024. European Commission, Commission Staff Working Document, North Macedonia 2025 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2025 Communication on EU Enlargement Policy, SWD(2019) 218 final, 2025.

⁵⁵ European Commission, Commission Staff Working Document, The former Yugoslav Republic of Macedonia 2018 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2018 Communication on EU Enlargement Policy, SWD(2018) 154 final, 2018. European Commission, Commission Staff Working Document, North Macedonia 2019 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2019 Communication on EU Enlargement Policy, SWD(2019) 218 final, 2019. European Commission, Commission Staff Working Document, North Macedonia 2020 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2020 Communication on EU Enlargement Policy, SWD(2019) 218 final, 2020.

⁵⁶ European Commission, Commission Staff Working Document, North Macedonia 2025 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2025 Communication on EU Enlargement Policy, SWD(2019) 218 final, 2025.

законодавство. Исто така, се дадоа препораки за усогласување, како и временска рамка за усвојување на релевантното законодавство во домашниот правен поредок.⁵⁷

Земјата даде заложба за прифаќање на законодавството на Унијата во рамки на Кластерот 3, меѓу кои и законодавството во областа на оданочувањето. Воедно, го задржа правото на користење на транзиционен период при примена на одредени правни акти на Унијата во домашниот правен поредок. Во скрининг извештајот се нотира дека даночниот систем на земјата е делумно усогласен со законодавството на Унијата и потребно е зајакнување на капацитет на даночниот орган, додека пак во областа на административната соработка и компјутеризација земјата е делумно подготвена, при што потребно е подобрување на бизнис процесите, имплементирање на интегриран ИТ систем, развивање на систем за управување со ризиците на усогласеност и понатамошно проширување на електронските услуги.

Во Табелата 1 се презентира временската рамка за усвојување на релевантното законодавство на Унијата во домашниот правен поредок која што беше договорена на билатералниот скрининг помеѓу земјата и Унијата. Следствено на ова, усвојувањето на законодавството на Унијата во домашниот правен поредок ќе се изврши во неколку фази. Оттука, првично се планира хармонизирање на директните даноци со Директивата за спојување, додека пак хармонизирањето на домашното законодавство со Директивата за матични друштва и компании ќерки, Директивата за камати и авторски хонорари и Директивата за спречување на даночно одбегнување ќе се изврши во период од седум години од усвојување на скрининг извештајот. Планот за хармонизирање на домашното законодавство дава увид во приоритетите на земјата во приоритетите во процесот на даночното хармонизирање. Согласно временската динамика договорена во рамки на скрининг процесот на земјата, даночното хармонизирање на директните даноци пред пристапување на Северна Македонија во Унијата се планира да се заврши најдоцна до 2032 година, односно седум години од усвојување на скрининг извештајот.

⁵⁷ European Commission, Directorate-General for Enlargement and Eastern Neighbourhood, Screening report North Macedonia - Cluster 3: Competitiveness and Inclusive Growth, 2025.

Табела 1: Временска рамка за усвојување на законодавството на Унијата од областа на директните даноци

Временска динамика	1 - 3 години	3 - 5 години	3-7 години	5- 7 години	До 7 години
Директива	Директива за спојување	Директива за решавање на спорови	Директива за административна соработка	Арбитражна конвенција	Директива за матични друштва и друштва ќерки
					Директива за камати и авторски хонорари
					Директива за обезбедување на минимално ниво на оданочување
					Директива за спречување на даночно одбегнување

Извор: Скрининг извештај за Северна Македонија за Кластер 3 - Конкурентност и инклузивен раст, 2025 година

Заклучок

Обврската на Северна Македонија за хармонизирањето на директните даноци со законодавството на Унијата произлегува од потребата за исполнување на критериумите за влез во Унијата. Поконкретно, земјата треба да покаже способност за преземање на обврските од членството, кое во контекст на оданочувањето подразбира усвојување на релевантното законодавството на Унијата во домашниот правен поредок и негово ефективно имплементирање на домашно ниво. Оваа обврска за земјата се потврдува во важни стратешки документи усвоени на билатерално и домашно ниво, како што е ССА и НПАА. За следење исполнувањето на оваа обврска на земјата, законодавството на Унијата се систематизира по поглавја кои се поделени на тематски кластери. Оданочувањето како област е систематизирано во Поголавјето 16. Преку извештаите за напредокот на земјата и преку скрининг процесот за Кластерот 3, може да се утврди законодавството кое е предмет на даночно хармонизирање на директните даноци и кои се обврските за градење на потребните институционални капацитети на земјата.

Анализата на извештаите за напредокот на земјата кои се однесуваат на периодот од 2016 - 2026 година покажува дека Северна Македонија веќе постигнува одреден напредок во усогласувањето на домашната законодавна рамка со законодавството на Унијата и градењето на потребните капацитети. Она што може да се забележи во

извештаите е дека покрај препораките за понатамошно усогласување со законодавството на Унијата, се даваат и забелешки за елементи на директните даноци кои се во исклучива надлежност на земјата, како што се даночната стапка или предметот на оданочување, за кои отсуствува усвоено законодавство на ниво на Унијата, како дел од процесот на даночно хармонизирање. Овие забелешки, иако се насочени кон зајакнување на домашниот даночен систем и негова конвергенција кон даночните системи на земјите членки, излегуваат од планираната рамка за хармонизирање на директните даноци на ниво на Унијата.

ВТОР ДЕЛ: ОСВРТ КОН ПОСТИГНАТ СТЕПЕН НА ХАРМОНИЗИРАЊЕ НА ДИРЕКТНИ ДАНОЦИ КОЈ Е ОД ЗНАЧЕЊЕ ЗА СЕВЕРНА МАКЕДОНИЈА

ГЛАВА 1: ПОЗИТИВНО ДАНОЧНО ХАРМОНИЗИРАЊЕ НА НИВО НА УНИЈАТА И НЕГОВО ЗНАЧЕЊЕ ЗА СЕВЕРНА МАКЕДОНИЈА

1.1 Позитивно даночно хармонизирање помеѓу земјите членки

За Северна Македонија, како земја кандидат за членство во Унијата од суштинска важност е досегашното позитивно даночно хармонизирање во областа на директните даноци кое претставува појдовна основа за понатамошна разработка за влијанието на даночното хармонизирање на директните даноци со законодавството на Унијата врз домашното законодавство и даночната конкуренција.

Потребата за позитивното даночно хармонизирање на директните даноци тргнува од претпоставката дека оданочувањето се смета за еден од клучните фактори за функционирање на внатрешниот пазар бидејќи даночните правила може да влијат врз прекуграничното работење и прекуграничното инвестирање, и воопшто, врз позиционирањето на Унијата на глобалните пазари.⁵⁸ Позитивното даночно хармонизирање го означува процесот на приближување на даночното законодавство на земјите членки преку усвоеното секундарно законодавството во областа на оданочувањето. Позитивното даночно хармонизирање се врши од страна на телата на Унија и тоа: Советот на ЕУ, Европскиот парламент и Европската комисија. Преку позитивното даночно хармонизирање се усвојува супранационално право во областа на оданочувањето кое земјите членки, но и земјите кандидатки како што е Северна Македонија, треба да го транспонираат во домашното даночно законодавство.

Досегашното позитивно даночно хармонизирање во областа на директното оданочување е ограничено заради неколку причини. Уште со воспоставувањето на Европската економска заедница во 1957 година, даночното хармонизирање на директните даноци не се смета за неопходно за целите на воспоставување на внатрешниот пазар. Па така, во Договорот од Рим не се пропишува одредба за даночно хармонизирање на директните даноци помеѓу земјите членки. Втората причина е даночниот суверенитет на земјите членки, како суштински елемент на националниот суверенитет, а оданочувањето се смета дека е поврзано со остварување на важни економски и социјални цели на национално ниво.⁵⁹ Кон ова се надоврзува и потребата од едногласност помеѓу земјите членки при усвојување на законодавството во процесот на позитивното даночно хармонизирање.⁶⁰ Оттука, постапката на усвојување на секундарно законодавство од областа на директните даноци е доста екстензивна, сложена и долга.

Едногласноста често се критикува како кочница на бројни иницијативи во областа на директното оданочување. Па така, голем број на предлозите во областа на директните

⁵⁸ European Commission, 'Towards a more efficient and democratic decision making in EU tax policy' (Communication), COM(2019) 8 final, 2019.

⁵⁹ Lang et al, Introduction to the European Tax Law on Direct Taxation, 7th Edition, Linde 2022, p. 9. Van Thiel, S., 'The Direct Income Tax Case Law of the European Court of Justice: Past Trends and Future Developments' in Journal Tax Law Review 62(1), 2008, p. 145.

⁶⁰ Lang et al, Introduction to the European Tax Law on Direct Taxation, 7th Edition, Linde 2022, p. 11.

даноци и понатаму се *status quo* заради неможноста за постигнување на едногласност.⁶¹ Во повеќе наврати е дискутирана потребата од надминување на едногласноста при усвојување на секундарното законодавство, а како алтернативи се споменуваат предлозите за гласање со квалификувано мнозинство при усвојување на секундарното законодавство и постапката за засилена соработка.⁶² Сепак, овие алтернативи сè уште не се искористени како основ за усвојување на законодавство од областа на директните даноци.⁶³

1.1.1 Директиви како инструмент за позитивно даночно хармонизирање

За процесот на даночното хармонизирање на директните даноци на земјата од најголемо значење се директивите на Унијата како секундарното законодавство со кое се врши приближување на законодавството, регулативите или административните одредби на земјите членки. Директивите се усвојуваат едногласно од страна на Советот во согласност со посебна законодавна постапка и по извршен консултативен процес со Европскиот парламент и Економско социјалниот комитет. Директивите во областа на директното оданочување се засноваат на принципот на супсидијарност и принципот на пропорционалност, кои дејствуваат како кочници во областите во кои Унијата нема исклучива надлежност. Директивите се обврзувачки за земјите членки, а земјите членки имаат право на избор во однос на формата и методите со кои ќе се постигнат утврдените резултати од директивите.⁶⁴ Оттука, домашното законодавство со кое се врши хармонизирање во областа на директното оданочување може да се разликува помеѓу земјите членки, но крајниот ефект и резултатите кои треба да се постигнат со транспонирањето на директивата во домашниот правен поредок треба да бидат исти за сите земји членки.⁶⁵

⁶¹ Пример за ова е предлогот за воведување на заедничка консолидирана даночна основа за данокот на добивка, предлогот за воведување на данок на финансиски трансакции, а од поскоро време и предлогот за воведување на данокот на дигиталните услуги. Виви повеќе во: Lang et al, 'Introduction to the european tax law on direct taxation', 7th Edition, Linde, 2022 p. 8

⁶² За предностите и недостатоците на постапка на засилена соработка, види повеќе во: Heber, Caroline, 'Enhanced cooperation and European Tax Law', Oxford Studies in European Law, 2021.

⁶³ Во 2011 година постапката за засилена соработка (член 20 од ДЕУ) е основа за усвојување на заедничка консолидирана даночна основа на данокот на добивка, додека пак во 2013 година истиот правен основ се искористи за предлогот за воведување на данокот на финансиски трансакции во земјите членки. И двата предлози остануваат неусвоени. European Union, Taxation and Qualified Majority Voting, The Intergovernmental Conference of 2003-2004, https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-and-qualified-majority-voting_en, посетено на: 6.03.2024, Говори на претседател на Европска комисија (2017 и 2018), https://state-of-the-union.ec.europa.eu/state-union-addresses-jean-claude-junker_en, посетено на: 6.03.2024. European Commission 'Towards a more efficient and democratic decision making in EU tax policy' (Communication), COM, 8 final, 2019. European Commission 'Towards a more efficient and democratic decision making in EU tax policy' (Communication), COM, 8 final, 2019. Böttner, Robert, 'The Commission's initiative on the passerelle clauses - Exploring the unused potential of the Lisbon Treaty', Zeitschrift für europarechtliche Studien, 2020, p. 487.

⁶⁴ Article 288, Consolidated version of the Treaty on European Union, OJ C 326/13, 2012.

⁶⁵ Eberhartinger, Eva, Six, Martin, National Tax Policy The EC Directives, and hybrid finance, Vienna University of Economics and Business Administration, 2006, p. 343.

Директивите мора да се транспонираат во домашниот правен поредок бидејќи немаат директен ефект во домашното законодавство како примарното законодавство или определени форми на секундарно законодавство на Унијата како што се регулативите. Значајно да се напомене е дека ЕСП во неколку наврати при одлучувањето за директниот ефект на директивите нотира дека поединечните лица (физички или правни лица) можат директно да се повикаат на одредбите директиви пред домашните судови во случај кога земјите членки не извршиле транспонирање на директивата во домашниот правен поредок во пропишаниот временски рок или директивата не е правилно транспонирана во домашниот правен поредок.⁶⁶ Директниот ефект на директивите подразбира дека одредбите на директивата се доволно јасни и не подлежат на дополнителни услови.⁶⁷ Во оваа насока, особено значајна е пресудата на ЕСП позната како *Van Duyn* (Case 41-74) во која се нотира вертикалниот директен ефект на директивите во домашното законодавство, во односите помеѓу земја членка и поединечно лице.⁶⁸ Од друга страна, директивите немаат обратен вертикален директен ефект односно земјите членки кои не ја транспонирале директивата во домашниот правен поредок не можат да се повикаат на истата во односите со поединечните лица (*“the estoppel argument”*).⁶⁹ Дополнително, директивите немаат хоризонтален директен ефект (поединечно лице спрема друго поединечно лице) бидејќи со директивите се пропишуваат обврски за земјите членки, па оттука и не можат да бидат директно применливи во односите помеѓу поединечните лица.⁷⁰ Во случаите на злоупотреба на правото, судската пракса на ЕСП утврдува дека директивите кои не се транспонирани во домашниот правен поредок во одредени случаи може да имаат директен ефект во домашниот правен поредок.⁷¹

За земјите членки постои обврска за пренесувањето на директивата во домашното даночно законодавство во утврдена временска рамка која е пропишана во директивата, а непостапувањето на земја членка може да резултира со постапка против земјата членка од страна на Европската комисија (анг: *infringement procedure*). Оваа постапка не може да се примени спрема земјите кандидатки, како што е Северна Македонија.

⁶⁶ Judgment of the Court of 4 December 1974, *Yvonne van Duyn v Home Office*. Bartłomiej, Case 41-74, ECLI:EU:C:1974:133, para: 9 - 15. Judgment of the Court of 5 April 1979, *Criminal proceedings against Tullio Ratti*, Case 148/78, ECLI:EU:C:1979:110. Nowak, Bartłomiej, ‘Implementation of Directives into Domestic Legal System. The Case of Poland’, *Yearbook of Polish European Studies*, 9, 2005, p. 69. P. Craig, G.de Burca, ‘EU Law. Text, Cases and Materials’, Second edition, Oxford University Press, 1998, p.109. Lang et al, ‘Introduction to the European Tax Law on Direct Taxation’, 7th Edition, Linde, 2022, p. 5.

⁶⁷ Judgment of the Court (First Chamber) of 26 May 2011, *Stichting Natuur en Milieu and Others v College van Gedeputeerde Staten van Groningen* (C-165/09) and *College van Gedeputeerde Staten van Zuid-Holland* (C-166/09 and C-167/09), ECLI:EU:C:2011:348, para. 92-98.

⁶⁸ Judgment of the Court of 4 December 1974. *Yvonne van Duyn v Home Office*. Bartłomiej, Case 41-74, ECLI:EU:C:1974:133, para: 9 - 15.

⁶⁹ Judgment of the Court of 5 April 1979, *Criminal proceedings against Tullio Ratti*, Case 148/78, ECLI:EU:C:1979:110, para. 22.

⁷⁰ Judgment of the Court of 14 July 1994, *Paola Faccini Dori v Recreb Srl*, Case C-91/92, ECLI:EU:C:1994:292, para. 20 - 24. Craig, Paul P., ‘The Legal Effect of Directives: Policy, Rules and Exceptions’. *European Law Review*, Vol. 34, No. 3, 2009, p. 349.

⁷¹ Judgment of the Court (Grand Chamber) of 26 February 2019, *Skatteministeriet v T Danmark and Y Denmark Aps*, Joined Cases C-116/16 and C-117/16, ECLI:EU:C:2019:135, para. 70 - 83. Lang et al, ‘Introduction to the European Tax Law on Direct Taxation’, 7th Edition, Linde, 2022, p. 5.

Транспонирањето на директивите во домашниот правен поредок на Северна Македонија треба да се изврши преку усвојување на нов пропис во форма на законодавен акт (или изменување и/или дополнување на постоечки законодавен акт) преку кои се врши имплементирање на резултатите пропишани со директивата. Процесот на транспонирање на директивата во домашниот правен поредок подразбира пренесување на содржината на директивата во домашните даночни прописи, која треба да се прилагоди на домашното даночно законодавство. Законодавниот акт кој се усогласува со законодавството на Унијата треба да содржи изјава за усогласеност, придружена со кореспондентна табела.

При примената на одредбите со кои се врши транспонирање на директивата во домашниот правен поредок домашните судови се обврзани на толкување на одредбите во согласност со правото на Унијата.⁷² Поконкретно, даночните одредби со кои се врши транспонирање на директивата во домашниот правен поредок треба да се толкуваат во согласност со директивата, терминологијата која се користи, значењето и целите кои што треба да се постигнат со усвоената директива.

1.2 Усвоени директиви во областа на директното оданочување кои се важни за процесот на даночно хармонизирање на директните даноци на земјата

Иако, иницијативи за позитивно даночно хармонизирање поврзано со директните даноци се среќаваат уште во 1977 година, досегашното усвоено секундарно законодавство е доста скромно и се задржува на областите кои се неопходни за функционирање на внатрешниот пазар.

Анализата на директивите кои се поврзани со процесот на хармонизирање на директните даноци на Северна Македонија доведува до нивно групирање во четири категории и тоа: директиви наменети за отстранување на даночни пречки за кои е утврдено дека може да влијаат на внатрешниот пазар, директиви насочени кон спречување на даночно одбегнување во земјите и обезбедување на ефективно оданочување, директиви насочени кон зајакнување на соработката помеѓу даночните органи за целите на оданочување и директиви насочени кон отстранување на двојното оданочување.

Во третиот дел од докторскиот труд ќе се изврши правна анализа на овие директиви и проценка на влијанието на процесот на даночно хармонизирање врз македонското законодавство и даночната конкуренција.

1.2.1 Директиви од областа на директното оданочување наменети за отстранување на даночни пречки за кои е утврдено дека може да влијаат на внатрешниот пазар: поим и краток осврт

Директивите од областа на директното оданочување кои се насочени кон отстранување на даночни пречки за кои е утврдено дека може да влијаат на внатрешниот пазар се особено значајни за процесот на хармонизирање на директните даноци на Северна Македонија со оглед на тоа дека домашното уредување во оваа област значително се разликува од она што е уредено со релевантното законодавство на Унијата. Иако,

⁷² Judgment of the Court of 10 April 1984. - Sabine von Colson and Elisabeth Kamann v Land Nordrhein-Westfalen, Case 14/83, ECLI:EU:C:1984:153, para. 26. Bobek, Michal, 'The Effects of EU Law in the National Legal Systems' Barnard and S Peers (eds.), European Union Law, 2nd edn, Oxford University Press, 2017, p. 153-157.

директивите во оваа група се доста стари, сепак за системот на директните даноци во земјата ќе претставуваат новина имајќи го предвид различниот даночен третман кој се уредува во домашното законодавство. Усогласувањето со овие директиви ќе придонесе за отстранување на даночните пречки и при прекуграничното инвестирање на домашните субјекти во Унијата.

Ефикасното функционирање на внатрешниот пазар подразбира отстранување на рестрикциите и дисторзиите кои произлегуваат од даночните одредби на земјите членки. Во 1990 - тите години се става акцент на поттикнување на групирање на друштвата заради зајакнување на конкурентската позиција на Унијата, па оттука прекуграничното работење на друштвата треба да биде даночно неутрално и да се изедначи со домашниот даночен третман. По скоро 30 години од поднесување на иницијалниот предлог на Европската комисија, во 1990 година се усвојува Директивата на Советот 90/435/ЕЕС од 23 јули 1990 година за заедничкиот систем на оданочување кој се применува на матичните друштва и друштвата ќерки во различни земји членки (во понатамошниот текст: Директива за матични друштва и друштва ќерки),⁷³ со која се елиминира данокот по задршка на излезните дивидендите (анг: *outbound dividends*) кои се распределуваат од друштва ќерки (анг: *subsidiary*) од една земја членка на матичното друштво (анг: *parent company*) кое се наоѓа во друга земја членка. Дополнително, се пропишуваат мерки за отстранување на економското двојно оданочување на дивиденди на ниво на матичното друштво. Директивата за матични друштва и друштва ќерки е предмет на неколку измени.

Истата година се усвојува и Директивата на Советот 90/434/ЕЕС од 23 јули 1990 година за заедничкиот систем на оданочување кој се применува на спојување, поделба, делумна поделба, пренос на имот и размена на акции на друштва од различни земји членки и пренос на седиште на европско друштво и европско задругарско друштво од една земја членка во друга (во понатамошниот текст: Директива за спојување),⁷⁴ со која се пропишува одложување на оданочување на капиталната добивка која настанува како резултат на спојувањето, поделбата, делумната поделба, преносот на средства или размената на акции сè до моментот на располагањето со средствата (анг: *actual disposal*). Директива за спојување се менува неколку пати.

Една декада подоцна, се усвојува Директивата на Советот 2003/49/ЕС од 3 јуни 2003 година за заеднички систем на оданочување на плаќања од камати и авторски хонорари помеѓу поврзани друштва од различни земји членки (во понатамошниот текст: Директива за камати и авторски хонорар)⁷⁵ со која се отстранува двојното оданочување на плаќања од камати и авторски хонорари преку воздржување од оданочување (задржување на данок или данок по утврдување) во земјата членка во која настанува плаќањето. На овој

⁷³ Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, OJ L 225, 1990.

⁷⁴ Council Directive 90/434/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States, OJ L 225, 1990.

⁷⁵ Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States, OJ L 157, 2003.

начин даночниот третман на прекуграничните плаќањата од камати и авторски хонорар помеѓу поврзани лица се изедначува со домашниот даночен третман.

Овие три директиви, заедно со нивните измени се дел од законодавството на Унијата во областа на директните даноци, па следствено на тоа истите треба да се усвојат во домашното даночно законодавство. Директивите, иако се доста стари и нивните иницијални верзии поткнуваат од деведесетите години, сепак се доста релевантни за Северна Македонија бидејќи ги отстрануваат даночните пречки во областа на директните даноци кои се детектирани како ограничување при прекуграничното инвестирање на субјектите.

1.2.2 Директиви насочени кон спречување на даночно одбегнување и обезбедување на ефективно оданочување: поим и краток осврт

Директивите насочени кон спречување на даночно одбегнување и обезбедување на ефективно оданочување се резултат на напорите на Унијата да ја заштити домашната даночна основа на земјите членки. Оттука, овие директиви треба да имаат предимство во процесот на хармонизирање на директните даноци во Северна Македонија со законодавството на Унијата со оглед на тоа дека се насочени кон спречување на практиките на даночно одбегнување во случаите кога се вклучени повеќе земји, но и на домашно ниво.

Засилената глобализација и интензивирањето на прекуграничните активности на субјектите, особено на мултинационалните групации, ја наметнаа потребата од усвојување на секундарно законодавство од областа на директното оданочување кое е насочено кон спречување на даночно одбегнување. Во 1990-тите фокусот беше насочен кон зајакнување на групирањето помеѓу друштвата и отстранување на даночните пречки за целите на ефикасното функционирање на внатрешниот пазар. Во 2000-тите години дискурсот се менува кон усвојување на секундарно законодавство од областа на директното оданочување, кое е насочено кон спречување на даночното одбегнување од страна на групациите кои дејствуваат во различни земји членки. Имено, тие ги искористуваат неусогласеностите и разликите помеѓу даночните одредби на земјите членки за целите на намалување на даночните обврски.

Првично, во фокус се физичките лица кои остваруваат прекугранични приходи. Па така, со Директивата на Советот 2003/48/ЕЗ од 3 јуни 2003 година за оданочување на приходите од штедни влогови во форма на плаќања по камати⁷⁶ се обезбедува ефективно оданочување на приходите од штедни влогови исплатени од една земја членка на физички лица кои се резидентите во друга земја членка, на начин на кој исплатувачот (анг: *paying agent*) е должен до надлежниот орган на земјата членка во која е основан да доставува информации поврзани со вистинскиот сопственик (анг: *beneficial owner*) на приходи и информации поврзани со приходите од штедните влогови. Во 2014 година се усвојува Директивата на Советот 2014/107/ЕУ од 9 декември 2014 година со која се менува

⁷⁶ Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments, OJ L 157, 2003.

Директивата 2011/16/EУ за задолжителна автоматска размена на информации во областа на оданочување⁷⁷ со која се проширува задолжителната автоматска размена на информации на повеќе видови на приходи. Со предметната директива се имплементира Стандардот за автоматска размена на информации за финансиски сметки за даночни прашања на ОЕЦД на ниво на Унијата. За да се избегне двојното известување во однос на исти приходи, престанува да важи Директивата на Советот 2003/48/EЗ од 3 јуни 2003 година за оданочување на приходите од штедни влогови во форма на плаќања по камати.⁷⁸

Во 2015 година во рамки на Инклузивната рамка за спречување на БЕПС се постигнува консензус за усвојување на 15 мерки во форма на акциски планови насочени кон спречување на ерозија на даночната основа и префрлување на добивка. Заради имплементирање на мерките на ниво на Унијата се усвојува Директивата на Советот (ЕУ) 2016/1164 од 12 јули 2016 година за утврдување правила против праксите за одбегнување на даноци кои директно влијаат на функционирањето на внатрешниот пазар (анг: *Anti-tax avoidance Directive (ATAD I)*) (во понатамошниот текст: Директива за спречување на даночно одбегнување).⁷⁹ Со Директивата за спречување на даночно одбегнување се пропишуваат пет правила за спречување на практики на даночно одбегнување и обезбедување на праведно и ефективно оданочување во рамки на внатрешниот пазар и тоа: правило за ограничување на одбивање на камати, правило за излезен данок, општо правило за спречување на даночно одбегнување, правило за контролирано странско друштво и правило за спречување на хибридни неусогласености. Правилата се минимален стандард за спречување на агресивното даночно планирање, а земјите членки можат да ги зајакнат правилата во домашниот правен поредок. Во 2017 година, се усвојува Директивата на Советот (ЕУ) 2017/952 од 29 мај 2017 година со која се менува Директивата (ЕУ) 2016/1164 во однос на хибридни неусогласености со трети земји (позната како ATAD II),⁸⁰ со која се зајакнува правилото за хибридна неусогласеност.

Заради спречување на праксите на префрлување на добивка во јурисдикциите во кои не постои оданочување или постои ниско ниво на оданочување од страна на мултинационалните групации во 2022 година се усвојува Директивата на Советот (ЕУ) 2022/2523 од 14 декември 2022 година за обезбедување глобално минимално ниво на оданочување за мултинационалните групации и домашни групации од големи размери во Унијата⁸¹ (во понатамошниот текст: Директива за обезбедување на минимално ниво на оданочување). Со Директива за обезбедување на минимално ниво на оданочување на ниво на Унијата се имплементираат Модел правила за спречување на ерозија на даночната основа усвоени во рамки на Вториот столб (*Pillar Two*) од Двостолбното решение за адресирање на даночните предизвици кои произлегуваат од дигитализацијата на

⁷⁷ Council Directive 2014/107/EU of 9 December 2014 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation, OJ L 359, 2014.

⁷⁸ Council Directive (EU) 2015/2060 of 10 November 2015 repealing Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments, OJ L 301, 2015.

⁷⁹ Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, OJ L 193, 2016.

⁸⁰ Council Directive (EU) 2017/952 of 29 May 2017 amending Directive (EU) 2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries, OJ L 144, 2017.

⁸¹ Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022.

економијата на ОЕЦД и Г20. Глобалното минимално ниво на ефективно оданочување се постигнува преку две поврзани правила и тоа: правило за вклучување на добивката (анг: *income inclusion rule*) и правило за помалку оданочена добивка (анг: *undertaxed profit rule*). Заради заштита на правото на оданочување и фискалните интереси на земјите на извор се пропишува и правило за квалификуван домашен дополнителен данок (анг: *qualified domestic top-up tax*). На овој начин се ограничува ефектот од намалување на стапките на данокот на добивка преку воведување на глобално минимално ниво на ефективно оданочување од 15 % без оглед на јурисдикциите во кои дејствуваат групациите.

Заради спречување на даночната евазија и даночното одбегнување при прекуграничните плаќања во 2024 година се усвојува Директивата на Советот 2025/50 од 10 декември 2024 година за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржаните даноци (анг: *Faster and Safer Tax Relief of Excess Withholding Taxes (FASTER)*),⁸² со која се поедноставува и дигитализира постапката на враќање (ослободување) на прекумерно задржаните даноци на приходите од дивиденди или камати.

Директивите насочени кон спречување на даночно одбегнување и обезбедување на ефективно оданочување се особено значајни за Северна Македонија во процесот на даночното хармонизирање на директните даноци со законодавството на Унијата од повеќе аспекти. Првично, овие директиви дека дел од законодавството на Унијата, па следствено на тоа треба да се транспонираат во домашниот правен поредок. Следно, овие директиви го уредуваат и домашниот даночен третман и не се насочени исклучиво кон уредување на прекугранични даночни третмани поврзани со директните даноци. Оттука, нивната корист за домашниот даночен систем се согледува преку зајакнување на домашните механизми за спречување на даночно одбегнување и даночна евазија и обезбедување на ефективно ниво на оданочување во рамки на домашната јурисдикција. Понатаму, земјата веќе има преземено заложба за имплементирање основните принципи од овие директиви преку заложбата за имплементирање на минималните стандарди за БЕПС во домашниот правен поредок и Дво-столбното решение за адресирање на даночните предизвици кои произлегуваат од дигитализацијата на економијата. Финално, токму транспонирањето на овие директиви во домашниот правен поредок може да има директен ефект врз даночните приходи на земјата и пред пристапувањето на земјата во Унијата.

1.2.3 Директиви поврзани со директните даноци кои се насочени кон зајакнување на соработката помеѓу даночните органи за целите на оданочување: поим и краток осврт

Соработката помеѓу земјите членки е особено значајна за утврдувањето и наплата на даноците и заштита на домашните даночни основи во услови на прекугранично работење на субјектите. На овој начин се штитат даночните приходи на земјите членки.

⁸² Council Directive (EU) 2025/50 of 10 December 2024 on faster and safer relief of excess withholding taxes, OJ L, 2025/50.

Оттука, даночното хармонизирање во рамките на Унијата се однесува и на административната соработка помеѓу надлежните органи на земјите членки преку размената на информации за даночни цели и заемна помош при наплата на побарувања во областа на даноците. Хармонизирањето на домашното законодавство со законодавството на Унијата од областа на административната соработка е значајно за земјата бидејќи претставува механизам за спречување на даночна евазија и даночно одбегнување кај директните даноци преку зајакнување на транспарентноста во однос на остварените приходи во странство кои се предмет на оданочување за даночни резиденти на Северна Македонија. Хармонизирањето на даночното законодавство се законодавството на Унијата во областа на заемната помош обезбедува можности за екстериторијална наплата на даночните побарувања кои настанале во земјата, вклучувајќи ги и даночните побарувања од данокот на добивка и данокот на личен доход.

Па така, уште во 1977 година се утврдува потребата од соработка помеѓу земјите членки за целите на правилно утврдување на даночните обврски на даночните обврзници кои дејствуваат прекугранично. Првата усвоена директива во областа на директното оданочување е Директивата на Советот 77/799/ЕЕС од 19 декември 1977 година која се однесува на заемната помош помеѓу земји членки во областа на оданочувањето⁸³ со која се пропишува размена на информации (по барање, спонтана и автоматска размена на информации) помеѓу земјите членки за целите на правилно утврдување на даноците на доход и капитал.

Како резултат на глобализацијата доаѓа до зголемена мобилност на даночните обврзници и прекуграничните трансакции, а Директивата 77/799/ЕЕС повеќе не го обезбедува потребното ниво на заштита. Од овие причини, во 2011 година се усвојува Директивата на Советот 2011/16/ЕУ од 15 февруари 2011 година за административна соработка во областа на оданочувањето и отповикување на Директивата 77/799/ЕЕС⁸⁴ (во понатамошниот текст: Директива за административна соработка (анг: *Directive on administrative cooperation (DAC)*) со која се зајакнува административната соработка помеѓу надлежните органи на земјите членки. Директивата за административна соработка е предмет на неколку измени.

Па така, со Директивата на Советот 2014/107/ЕУ од 9 декември 2014 година со која се изменува Директивата 2011/16/ЕУ во однос на задолжителна автоматска размена на информации во областа на оданочувањето (позната како: ДАК 2)⁸⁵ се пропишува автоматска размена на информации за финансиски сметки за целите за спречување на даночна евазија и даночно одбегнување и обезбедување на даночна праведност во однос на финансиските приходи заработени во странство во споредба со приходот заработен во земјата. Со ДАК 2 на ниво на Унијата се имплементира меѓународниот стандард на ОЕЦД за автоматска размена на информации за финансиски сметки познат како Стандард за заедничко известување (анг: *Common Reporting Standard (CRS)*).

⁸³ Council Directive 77/799/EEC of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation, OJ L 336, 1977.

⁸⁴ Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, OJ L 64, 2011.

⁸⁵ Council Directive 2014/107/EU of 9 December 2014 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation, OJ L 359, 2014.

Понатаму, со Директивата на Советот 2015/2376 од 8 декември 2015 година со која се изменува Директивата 2011/16/EУ во однос на задолжителна автоматска размена на информации во областа на оданочувањето⁸⁶ (позната како: ДАК 3) се воведува автоматската размена на информации за претходни прекугранични даночни одлуки (анг: *advance cross-border tax rulings*) и претходни договори за цени (анг: *advance pricing arrangements*). Со Директивата на Советот 2016/881 од 25 мај 2016 година со која се изменува Директивата 2011/16/EУ во однос на задолжителна автоматска размена на информации во областа на оданочувањето⁸⁷ (позната како: ДАК 4) се обезбедува автоматска размена на информации на извештаи по земја (анг: *country-by-country reports*).

Следно, со Директивата на Советот 2016/2258 од 6 декември 2016 година со која се изменува Директивата 2011/16/EУ во однос на пристапот на даночните органи до информации за спречување на перење пари⁸⁸ (позната како: ДАК 5) се овозможува пристап на даночните органи до информациите кои се собираат врз основа за целите на спречување на перење на пари.

Понатаму, со Директивата на Советот 2018/822 од 25 мај 2018 година со која се изменува Директивата 2011/16/EУ во однос на задолжителна автоматска размена на информации во областа на оданочувањето во врска со прекугранични аранжмани за кои се известува⁸⁹ (позната како: ДАК 6) се воведува обврска за известување на прекугранични аранжмани (анг: *cross-border arrangements*) од страна на посредниците (анг: *intermediaries*) и во одредени случаи, од страна на даночните обврзници, до надлежните органи, кои што врз основа на автоматската размена на информации се разменуваат со други земји членки.

Во 2021 година се усвојува Директивата на Советот 2021/514 од 22 март 2021 година со која се изменува Директивата 2011/16/EУ во однос на задолжителна автоматска размена на информации во областа на оданочувањето⁹⁰ (позната како: ДАК 7) со која се воведува обврска за известување на операторите на платформи (анг: *platforms operators*) за продавачите (анг: *sellers*) кои ги користат дигиталните платформи за вршење на активности кои преку автоматската размена на информации се разменуваат со други земји членки.

Со Директивата на Советот 2023/2226 од 17 октомври 2023 година со која се изменува Директивата 2011/16/EУ во однос на задолжителна автоматска размена на

⁸⁶ Council Directive (EU) 2015/2376 of 8 December 2015 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation, OJ L 332, 2015.

⁸⁷ Council Directive (EU) 2016/881 of 25 May 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation, OJ L 146, 2016.

⁸⁸ Council Directive (EU) 2016/2258 of 6 December 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards access to anti-money-laundering information by tax authorities, OJ L 342, 2016.

⁸⁹ Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements, OJ L 139, 2018.

⁹⁰ Council Directive (EU) 2021/514 of 22 March 2021 amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, OJ L 104, 2021.

информации во областа на оданочувањето⁹¹ (позната како: ДАК 8) се обезбедува автоматска размена на информации за крипто средства помеѓу земји членки.

Со последната измена која се врши со Директивата на Советот 2025/872 од 14 април 2025 година со која се изменува Директивата 2011/16/EУ во однос на задолжителна автоматска размена на информации во областа на оданочувањето⁹² (позната како: ДАК 9) се поедноставува обврската за поднесување на даночна пријава за информации за дополнителен данок (анг: *top-up tax information return*) на мултинационалните групации која произлегува од Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување и се проширува автоматската размена на информации и во однос на даночните пријави за информации за дополнителен данок.

Заемната помош помеѓу земјите членки е особено значајна за зачувување на финансиските интереси на земјите членки во услови на прекугранично работење на субјектите. Со оглед на тоа дека земјите членки немаат надлежност да преземаат мерки за наплата на побарувања во друга јурисдикција, преку заемната помош се обезбедува механизам за земна помош помеѓу надлежните органи на земјите членки на координиран и ефикасен начин.

Оттука, уште во 1976 година се усвојува Директивата на Советот 76/308/ЕЕС од 15 март 1976 година за заемна помош при наплата на побарувања кои произлегуваат од операции кои се дел од системот за финансирање на Европскиот земјоделски насочен и гарантен фонд, како и на земјоделските давачки и царинските давачки⁹³ која во 2002 година се проширува и на даноците од доход и капитал.⁹⁴ Во 2010 година се усвојува Директивата на Советот 2010/24/EУ од 16 март 2010 година која се однесува на заемна помош при наплата на побарувања кои произлегуваат од даноци, давачки и други мерки⁹⁵ (во понатамошниот текст: Директива за заемна помош при наплата на побарувања) со која се пропишува нов механизам за наплата на побарувањата, се проширува опфатот и се зајакнува постапката за наплата за целите на ефикасно функционирање на внатрешниот пазар.

Транспонирањето на директивите од областа на административната соработка и заемна помош е особено значајно за Северна Македонија во процесот на хармонизирање со законодавството на Унијата. Иако, овие директиви не уредуваат прашања кои се исклучиво поврзани со директните даноци, истите претставуваат механизам за

⁹¹ Council Directive (EU) 2023/2226 of 17 October 2023 amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, OJ L, 2023/2226, 2023.

⁹² Council Directive (EU) 2025/872 of 14 April 2025 amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, OJ L, 2025/872, 2025.

⁹³ Council Directive 76/308/EEC of 15 March 1976 on mutual assistance for the recovery of claims resulting from operations forming part of the system of financing the European Agricultural Guidance and Guarantee Fund, and of the agricultural levies and customs duties, OJ L 73, 1976.

⁹⁴ Council Directive 2001/44/EC of 15 June 2001 amending Directive 76/308/EEC on mutual assistance for the recovery of claims resulting from operations forming part of the system of financing the European Agricultural Guidance and Guarantee Fund, and of agricultural levies and customs duties and in respect of value added tax and certain excise duties OJ L 175, 2001.

⁹⁵ Council Directive 2010/24/EU of 16 March 2010 concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures, OJ L 84, 2010.

спречување на даночна евазија и даночно одбегнување и во областа на директните даноци. Усвојувањето на директивите е резултат на меѓународното даночно координирање преку работата на ОЕЦД и Г20, па оттука земјата е обврзана за почитување и инкорпорирање на овие стандарди во домашниот правен поредок независно од обврска за даночно хармонизирање на директните даноци со законодавството на Унијата. Преку ДАК, ќе се зајакне транспарентноста на домашниот даночен систем, а даночниот орган ќе има увид за остварените приходи на даночните резиденти на земјата во странство. Ова ќе придонесе кон поголема даночна усогласеност, а следствено на тоа и остварување на поголеми даночни приходи. Со Директивата за заемна помош при наплата на побарувања, во земјата ќе се пропише механизам за екстериторијална наплата на даночните побарувања, вклучувајќи ги и побарувањата од директните даноци, а ова несомнено ќе придонесе кон подобра наплата на даноците.

1.2.4 Директиви насочени кон отстранување на двојно оданочување во рамки на Унијата: поим и краток осврт

Заради воспоставување на механизам за решавање на даночните спорови помеѓу земјите при отстранување на двојното оданочување, во 1990 година се усвојува Конвенцијата за отстранување на двојното оданочување за прилагодување на добивка на поврзани друштва 90/436/ЕЕС⁹⁶ (во понатамошниот текст: Арбитражна конвенција) која што претставува правен механизам за решавање на споровите помеѓу земјите членки кои произлегуваат од трансферните цени. Арбитражната конвенција претставува мултилатерален договор помеѓу земјите членки, кој се користи како механизам за решавање на споровите за целите на одбегнување на двојното оданочување до кое може да дојде како резултат на прилагодување на добивката помеѓу поврзани друштва.

Скоро две декади подоцна, се усвојува Директивата на Советот (ЕУ) 2017/1852 од 10 октомври 2017 година за механизми за решавање на спорови во Европската унија⁹⁷ (во понатамошниот текст: Директивата за решавање на спорови) која се надоврзува на Арбитражната конвенција. Со Директивата за решавање на спорови се зајакнува постапката за решавање на спорови помеѓу земјите членки и се проширува на споровите кои произлегуваат од толкување и примена на билатералните договори за одбегнување на двојно оданочување и Арбитражната конвенција, заради одбегнување на двојното оданочување. Директивата за решавање на спорови се усвојува како одговор на Мерката 14 од Инклузивната рамка за спречување на БЕПС со која се пропишува поефикасен механизам за решавање на спорови помеѓу земјите.

Ратификувањето на АК во домашниот правен поредок треба да се изврши како дел од обврската за усогласување на домашното законодавство со законодавство во Унијата. Оваа мултилатерална конвенција ќе претставува механизам кој Северна Македонија ќе може да го користи при решавањето на даночните спорови кои произлегуваат од

⁹⁶ 90/436/EEC: Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises, OJ L 225, 1990 and OJ C 160, 2005.

⁹⁷ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union, OJ L 265, 2017.

трансферните цени. Од друга страна, Директивата за решавање на спорови исто така, претставува механизам за решавање на даночни спорови, меѓутоа според опфатот на спорови е доста поширок и ги адресира недостатоците од АК. Оттука, и двата механизми се исклучително важни и земјата треба да ги инкорпорира во домашниот правен поредок, со што ќе се придонесе кон обезбедување на даночна сигурност за даночните обврзници дека нивните даночни спорови ќе бидат ефективно и ефикасно решени.

1.3 Регулативи на ниво на Унијата кои се поврзани со директните даноци

На ниво на Унијата не се усвоени регулативи со кои се уредуваат прашања за директните даноци. Ова од причина што директивите се пропишани како форма за даночно хармонизирање во областа на директните даноци согласно основачките договори.

Сепак, неколку регулативи кои се усвоени на ниво на Унијата се поврзани со директните даноци. Па така, Регулативата (ЕЕС) на Советот 1612/68 од 15 октомври 1968 година за слобода на движење на работниците во рамки на заедницата која е кодифицирана со Регулативата (ЕУ) 492/2011 на Европскиот парламент и Советот од 5 април 2011 година за слобода на движење на работниците во рамки на Унијата⁹⁸ има за цел отстранување на дискриминација на работниците врз основа на државјанство при вработување, остварување на надоместоци и други услови поврзани со вработувањето и ја гарантира на слободата на движење во рамки на Унијата. Во контекст на оданочувањето, работниците со државјанство од друга земја членка имаат право на исти даночни поволности како и домашните работници во земјата членка. Во Северна Македонија, споменатата регулатива ќе има директен ефект во домашниот правен поредок и ќе се применува по пристапување на земјата во Унијата. На овој начин ќе се отстрани дискриминацијата при вработувања и работен однос на државјани од земји членки и ќе се изедначи нивниот третман со домашниот третман (вклучувајќи ги и даночните поволности) на државјаните на земјата.

Поврзана со директните даноци е и Регулативата на Советот (ЕС) 2157/2001 од 8 октомври 2001 година за Статут на европските друштва⁹⁹ со која се пропишува посебна правна форма за основање на друштва со ограничена сопственост (на латински: *Societas Europaea* (SE)) на ниво на Унијата. Врз основа на оваа регулатива се овозможува реорганизирање помеѓу друштва од различни земји членки. Исто така, со Регулативата на Советот (ЕС) 1435/2003 од 22 јули 2003 година за Статут на европска кооперативна задруга¹⁰⁰ се уредува основање на европската кооперативна задруга (анг: *European Cooperative Society* (SCE)) во рамки на Унијата, како правна форма која има за цел регулирање на економските и социјалните активности оваа форма. Двете регулативи ќе имаат директен ефект во домашниот правен поредок. Нивната примена е поврзана и

⁹⁸ Regulation (EEC) No 1612/68 of the Council of 15 October 1968 on freedom of movement for workers within the Community, OJ L 257, 1968, Regulation (EU) No 492/2011 of the European Parliament and of the Council of 5 April 2011 on freedom of movement for workers within the Union Text with EEA relevance, OJ L 141, 2011.

⁹⁹ Council Regulation (EC) No 2157/2001 of 8 October 2001 on the Statute for a European company (SE), OJ L 294, 2001.

¹⁰⁰ Council Regulation (EC) No 1435/2003 of 22 July 2003 on the Statute for a European Cooperative Society (SCE), OJ L 207, 2003.

претставува предуслов за имплементирањето на Директивата за спојување во домашниот правен поредок.

1.4 Предлози за хармонизирање во областа на директните даноци кои не се усвоени, но се значајни за процесот на даночно хармонизирање

Земјата, како земја кандидат за членство треба да го следи развојот на законодавството на Унијата заради следење на активности во процесот на даночно хармонизирање во областа на директните даноци. Оттука, во овој дел ќе се изврши анализа на предлозите за директиви и можните импликации врз домашното законодавство.

Во фокус на даночната агенда на Унијата во 21-от век е воспоставување на праведен и одржлив даночен систем и елиминирање на преостанатите даночни пречки за прекуграничното инвестирање, како и спречување на можностите за даночно одбегнување. Оттука, во најновите предлог на директиви приоритет се правилата за спречување на користење на фиктивни субјекти за даночни цели и хармонизирање на правилата за утврдување на даночната основа на ниво на мултинационални групации. Исто така, акцент се става на хармонизирањето на даночниот третман на малите и средни претпријатија и намалување на нивниот административен товар при прекуграничното работење.

1.4.1 Директива за утврдување на правила за спречување на користење на фиктивни субјекти (Shell Directive)

Во декември, 2021 година во рамки на “Комуникацијата за оданочување на бизнисите во 21-от век” се предлага усвојување на Директива за утврдување на правила за спречување на користење на фиктивни субјекти (анг: *shell entities*) за даночни цели и изменување на Директивата 2011/16/EU. Овој предлог се смета за продолжение на Директивата за спречување на даночно одбегнување ((ATAD III)).¹⁰¹ Со предлогот, на субјектите кои имаат минимално ниво на економска активност или воопшто немаат економска активност во определена јурисдикција им се оневозможува користење на даночните поволности од договорите за одбегнување на двојно оданочување или на поволностите пропишани со веќе усвоените директиви на Унијата. Утврдувањето на фиктивните субјекти се врши врз основа на листа на карактеристики (анг: *getaways*).

Доколку се усвои предлогот за предметната директива, Северна Македонија ќе има обврска за усогласување на домашното законодавство. Ова подразбира пропишување на механизми за спречување на користење на фиктивни субјекти за целите на агресивното даночно планирање. На овој начин ќе се заштити даночната основа на земјите од пренасочување на финансиски приливи кон јурисдикции во кои постои ниско оданочување. Предлогот ги засега даночните обврски на правните лице кои дејствуваат

¹⁰¹ Proposal for a Council Directive laying down rules to prevent the misuse of shell entities for tax purposes and amending Directive 2011/16/EU, COM(2021) 565 final, 2021.

како фиктивни субјекти, но и на физичките лица (вклучувајќи ги и даночните обврски поврзани со недвижниот имот).

Имплементирањето на предлогот на директивата во домашното законодавство ќе доведе до зајакнување на транспарентност за фиктивните субјекти преку пропишување на субјективни критериуми за утврдување на фиктивни субјекти кои можеби постојат во домашниот даночен систем. Поконкретно, субјектите во земјата ќе се тестираат врз основа на: видот на приходи кои ги добиваат, оценка на тоа дали поголемиот дел од приходот доаѓа преку друга јурisdикција и тестирање во однос на тоа дали управувањето и администрирањето на овие субјекти се врши од трети страни. Тестирањето на субјектите се врши на годишна основа во рамки на годишната даночна пријава. Субјектите кои нема да го поминат првичното тестирање (споменатите три основи) ќе треба да достават дополнителни информации поврзани со суштината (анг: *substance*)) во врска со деловните простории, банкарските сметки и резиденство за даночни цели на директорите и вработените. Доколку, и овие дополнителните суштински информации не се доволни, субјектите кои се предет на испитување ќе се сметаат за фиктивни субјекти и за истите преку автоматската размена на информации ќе се разменуваат утврдени информации со надлежните органи на другите земји. Овие субјекти треба да бидат опфатени со зајакнати даночни контроли од страна на даночните органи.

Имплементирањето на оваа директива во домашниот правен поредок ќе ја спречи злоупотребата во однос на даночните ослободувања пропишани со домашното законодавство од страна на ваквите субјекти. Овој механизам ќе биде корисен за даночниот орган при преземањето на мерки за заштита на домашната даночна основа.

1.4.2 Директивата за деловно работење во Европа: Рамка за оданочување на добивката (BEFIT)

Во септември 2023 година се усвојува Предлогот на директивата за деловно работење во Европа: Рамка за оданочување на добивката (анг: *Business in Europe: Framework for Income Taxation* - BEFIT),¹⁰² како еден од предлозите во “Комуникацијата за оданочување на бизнисите во 21-от век”. Со Предлогот се пропишуваат заеднички правила за пресметување на оданочивата добивка и утврдување на даночната основа на членовите на мултинационална групација.

Правилата ќе бидат задолжителни за групации кои работат во рамки на Унијата, кои имаат вкупен годишен приход од најмалку 750.000.000 евра, а крајниот матичен субјект има најмалку 75 % од сопственичките права или гласачките права. Согласно BEFIT, друштвата кои се членови на иста групација даночната основа ќе ја пресметуваат врз основа на заеднички правила, а вака пресметаните даночни основи на поделните членови на групацијата се агрегираат во една заедничка даночна основа. На секој од членовите на групацијата се распределува процент од заедничката даночна основа кој се пресметува врз основа на просекот од оданочивата добивка во претходните три фискални

¹⁰² Proposal for a Council Directive on Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT), COM(2023) 532 final, 2023. Со овој предлог се заменуваат претходните предлози на Унијата за воведување на заедничка даночна основа на данок на добивка и заедничка консолидирана даночна основа на данок на добивка, кои беа повлечени заради непостигнување на едногласност за усвојување.

години. Со BEFIT се очекува намалување на трошоците за усогласување до 65 %.¹⁰³ BEFIT треба да влезе во сила во 2028 година.

Земјата ќе треба да ја имплементира оваа директива во домашниот правен поредок само доколку се постигне едногласност помеѓу земјите членки за нејзино усвојување. Со оглед на тоа дека предлогот го уредува пресметувањето на данокот на добивка на ниво на групација и се однесува за големи мултинационални групации (со годишен приход над 750,000,000 евра), нема потреба од транспонирање на оваа директива во домашниот правен поредок во периодот пред пристапување на земјата во Унијата, имајќи предвид дека во земјата не постојат вакви големи мултинационални групации.

1.4.3 Директива за трансферните цени

Во рамки на пакетот за BEFIT, се предлага усвојување и на Директива за трансферните цени,¹⁰⁴ со која се интегрираат клучните принципи за трансферните цени. Предлогот се заснова на стандардите за трансферни цени развиени од ОЕЦД¹⁰⁵ и нивно воедначено имплементирање во рамки на Унијата. Целта на предлогот е преку хармонизирање на правилата за трансферни цени на ниво на Унијата да се намали на префрлувањето на добивката помеѓу јурисдикции и ерозијата на даночните основи на земјите членки.

Принципот на “дофат на рака” како основа на трансферните членки веќе е уреден во законодавството на земјите членки, но со предлогот на директивата овој принцип станува дел од законодавството на Унијата, а правилата за трансферни цени ќе бидат хармонизирани помеѓу земјите членки. Директивата за трансферни цени треба да влезе во сила во 2026 година.

Имплементирањето на оваа директива во домашниот правен поредок зависи од тоа дали помеѓу земјите членки ќе биде постигната едногласност за нејзино усвојување. Правилата за трансферни цени кои се пропишани во домашното законодавство во голема мера со усогласени со стандардите за трансферни цени на ОЕЦД (член 12 до член 12б од ЗДД и Правилник за формата и содржината на извештајот за трансферни цени, видовите методи за утврдување на цената на трансакцијата во согласност со принципот на „дофат на рака“ и начинот на нивна примена). Оттука, дури по пристапувањето на земјата во Унијата ќе биде потребно нивно понатамошно усогласување со правилата на Унијата (доколку бидат усвоени).

¹⁰³ Commission staff working document, Impact assessment report, Accompanying the documents Proposal for a Council Directive on Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT) and Proposal for a Council Directive on Transfer Pricing, SWD/2023/308 final, 2023.

¹⁰⁴ Proposal for a Council Directive on transfer pricing, COM(2023) 529 final, 2023.

¹⁰⁵ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, 2017. OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, OECD Publishing, 2022.

1.4.4 Директива со која се утврдуваат правила за олеснување заради намалување на пристрасноста на заемите во однос на капиталот и ограничување на одбивањето на каматите за целите на данокот на добивка (DEBRA Directive)

Во мај 2022 година се предлага усвојување на Директива со која се утврдуваат правила за олеснување заради намалување на пристрасноста на заемите во однос на капиталот и ограничување на одбивањето на каматите за целите на данокот на добивка¹⁰⁶ (анг: *debt-equity bias reduction allowance* (DEBRA)), која има за цел поттикнување на субјектите да се финансираат преку капитал, наместо заеми.

Предлогот на директивата произлегува од поповолниот даночен третман на заемите (анг: *debt*) кој вообичаено се пропишува во законодавството на повеќето земји членки во споредба со даночниот третман на капиталот (анг: *equity*). Имено, плаќањата по камати може да се одбијат од оданочивата добивка, додека пак трошоците кои произлегуваат од финансирање преку зголемување на капиталот не можат да се одбијат од даночната основа. Од ова произлегува повластениот даночниот третман на финансирање преку заеми, а со тоа се создава пристрасност при изборот на моделот за финансирање на деловните субјекти. Асиметричниот даночен третман на заемите во однос на капиталот влијае врз одлуката на деловните субјекти за начинот на финансирање. Оттука, финансирањето на деловните субјекти преку зголемување на капиталот треба да има сличен даночен третман како и заемите, за да можат деловните субјекти да го изберат моделот за финансирање којшто најмногу им одговара на нивните реални потреби.

Со предлогот на директива се пропишува даночен третман за капиталот којшто е сличен на даночниот третман на заемите, преку пресметување на фиктивна камата за зголемување на капиталот на даночниот обврзник од една даночна година во следната даночна година, кој износ може да се одбие од даночната основа, како што вообичаено се пропишува и за каматите по заеми. Од друга страна, се ограничува и одбивањето на каматите по заеми на 15 %.

Во нашето домашно законодавство, во ЗДД се пропишуваат правила за даночниот третман за финансирање преку заеми, кои се во насока на ограничување на признатите расходи (правилото за тенка капитализација пропишано во член 15 од ЗДД). Од друга страна, во ЗДД не се пропишува поповолен даночен третман при финансирање преку зголемување од сопствен капитал. Оттука, транспонирањето на оваа директива во домашниот правен поредок ќе значи структурна промена во однос на намалување на даночната пристрасност за финансирањето на субјектите преку заеми и поттикнување на финансирање преку сопствен капитал. Меѓутоа, оваа директива е особено тешка за администрирање, а од друга страна може да има ефект за намалување на даночните приходи. Оттука, транспонирањето на предлогот на директивата доколку се усвои на ниво на Унијата треба да се изврши во понапредна фаза во процесот на пристапување на земјата кон Унијата.

¹⁰⁶ Proposal for a Council Directive on laying down rules on a debt-equity bias reduction allowance and on limiting the deductibility of interest for corporate income tax purposes. COM/2022/216 final, 2022.

1.4.5 Директива за воспоставување на систем за оданочување преку главно седиште на микро, мали и средни друштва и измена на Директивата 2011/16/EU (HOT Directive)

Во 2023 година се поднесува Предлог на Директива за воспоставување на систем за оданочување преку главно седиште на микро, мали и средни друштва и измена на Директивата 2011/16/EU,¹⁰⁷ врз основа на која на друштвата кои работат прекугранично преку постојани деловни единици им се дозволува интеракција со само една даночна администрација т.е администрацијата во која се наоѓа главното седиште. Преку воспоставувањето на системот за оданочување преку главно седиште (анг: *head office taxation (HOT)*), микро, малите и средните друштва имаат право да ја пресметуваат односивата добивка за главното седиште и за нивните подружници (анг: *branches*) врз основа на даночните правила на земјата во која се наоѓа главното седиште. Овие друштва поднесуваат само една даночна пријава, која што пак се проследува до другите земји членки во кое друштвото има присуство од страна на земјата членка во која се наоѓа главното седиште. Земјата членка во која се наоѓа главното седиште на оданочивата добивка која настанува од постојаните деловни единици на малите и средните друштва во другите земји членки ја применува даночната стапка на другите земји членки и ги префрла даночните приходи од оданочувањето кон овие земји членки. Примената на системот за оданочување преку главно седиште на микро, мали и средни друштва е по избор на друштвото кој може да се применува во текот на пет последователни фискални години. HOT Директивата треба да влезе во сила во 2026 година.

Земјата, како кандидат за членство во Унијата, нема непосредна обврска за транспонирање на директиви кои не се усвоени и не се дел од законодавството на Унијата. Имплементирањето на оваа директива во домашниот правен поредок ќе претставува новина за даночниот систем на земјата со оглед на тоа дека пропишува екстериторијална примена на даночни правила на друга земја членка. Од друга страна, се дозволува примена на домашното законодавство во однос на постојани деловни единици на македонски друштва кои се наоѓаат во други земји. Транспонирањето на HOT во домашниот правен поредок ќе значи преминување од класичниот модел на оданочување (оданочување на резиденти и нерезиденти само за добивката која е остварена во земјата) во модел на оданочување на добивката на друштвата во земјата во која се наоѓа главното седиште. Оттука, иако целта на предлогот е поедноставување на даночниот третман на овие друштва, сепак импактот може да биде значителен. Дополнително, во услови кога се уште не постои автоматска размена на информации, примената на оваа директива пред пристапувањето на земјата во Унијата е речиси невозможно.

Заклучок

Позитивното даночно хармонизирање авторот го разбира како процес на приближување на даночното законодавство на земјите членки преку усвојување на секундарно законодавството од страна на институциите на Унијата. Ова супранационално

¹⁰⁷ Proposal for a Council Directive establishing a Head Office Tax system for micro, small and medium sized enterprises, and amending Directive 2011/16/EU, COM/2023/528 final, 2023.

законодавство е дел од “*acquis*-то” на Унијата, кое земјите членки, но и земјите кандидатки, како што е Северна Македонија, треба да го имплементираат во домашниот правен поредок. Одроз на позитивното даночно хармонизирање во областа на директните даноци се усвоените директиви, како секундарното законодавство преку кое се приближува законодавството, регулативите или административните одредби на земјите членки во области кои директно влијаат врз функционирање на внатрешниот пазар. Усвоените директиви се обврзувачки за земјите членки и истите мора да се транспонираат во домашниот правен поредок, меѓутоа земјите членки имаат слобода во однос на начините и методите преку кои ќе ги постигнат утврдените резултати од директивата во домашниот правен поредок. Северна Македонија ќе треба да ги имплементира усвоените директиви на ниво на Унијата во областа на директните даноци во домашниот правен поредок преку усвојување или изменување на законодавно - правната рамка. При транспонирањето има слобода во однос на начинот на хармонизирање, се додека резултатите од директивата се соодветно имплементирани во домашниот правен поредок. Ова подразбира при даночното хармонизирање на директните даноци во Северна Македонија со законодавството на Унијата ќе се зачува националниот суверенитет, а хармонизирањето ќе биде прилагодено на домашниот правен поредок.

Во делот на директните даноци, усвоено е доста скромно, но значајно законодавство кое е предмет на даночно хармонизирање. Авторот прави поделба на четири категории на усвоени директиви во областа на директните даноци имајќи ги предвид нивните цели и тоа: директиви насочени кон отстранување на даночни пречки за ефикасно функционирање на внатрешниот пазар, директиви насочени кон зајакнување на соработката помеѓу даночните администрации за целите на оданочување, директиви насочени кон спречување на даночно одбегнување и обезбедување на ефективно оданочување и секундарно законодавство насочено кон отстранување на двојно оданочување во рамки на Унијата. Овие директиви се дел од “*acquis*-то” на Унијата и треба да се имплементираат во домашниот правен поредок на земјата во претпристапниот период, иако некои од директивите ќе имаат одложена примена (со влез на земјата во Унијата).

За процесот на даночното хармонизирање значајни се и предлозите на директиви сè уште не се дел од “*acquis*-то” на Унијата. Северна Македонија нема непосредна обврска за нивно имплементирање во домашниот правен поредок, меѓутоа овие предлози на директиви претставуваат патоказ за иднината на даночното хармонизирање во областа на директните даноци на ниво на Унијата кој што треба да се следи од страна на земјата, како земја кандидат за членство.

ГЛАВА 2: ДАНОЧНОТО КООРДИНИРАЊЕ НА ДИРЕКТНИТЕ ДАНОЦИ НА НИВО НА УНИЈАТА И НЕГОВО ЗНАЧЕЊЕ ЗА СЕВЕРНА МАКЕДОНИЈА

2.1 Даночно координирање помеѓу земјите членки

На ниво на Унијата не ретко се пристапува кон даночно координирање помеѓу земјите членки за решавање на прашање за кое не може да се постигне едногласност помеѓу земјите членки. Даночното координирање подразбира процес на постигнување на компатибилност помеѓу различните даночни системи на земјите членки заради непречено и меѓусебно функционирање, без усвојување на супранационално законодавство на ниво на Унијата.¹⁰⁸ Даночното координирање помеѓу земјите членки придонесува за неутралност при носење на одлуките, а следствено на тоа и на поефикасната алокација на ресурси во рамки на внатрешниот пазар.¹⁰⁹

Даночното координирање може да биде усогласено даночно координирање помеѓу земјите членки (како на пример при склучување на договорите за одбегнување на двојно оданочување) или спонтано даночно координирање каде што отсутствува процесот на договарање.¹¹⁰

Даночното координирање на ниво на Унијата се врши преку мекото право (анг: *soft law*), кое е одраз на усогласеното даночно координирање. Мекото право, иако не е во обврзувачка форма, претставува добра пракса која што земјите членки треба доброволно да ја имплементираат во домашниот правен поредок. Она што е карактеристично за мекото право е тоа што може да се однесува и на трети земји и кандидатки за пристапување како што е Северна Македонија.

Мекото право не ретко е критикувано дека претставува постепено еродирање на структурните карактеристики на домашниот суверенитет на земјите членки, особено во контекст на прекуграничните ситуации.¹¹¹ Од друга страна, преку мекото право се постигнуваат важни цели, како што се отстранување на дискриминаторен третман во областа на оданочувањето, спречување на двојно оданочување или двојно неодачување и намалување на трошоците за усогласување кои настануваат при прекуграничното работење.¹¹²

¹⁰⁸ A., Faria, 'Tax Coordination and Harmonization', in Parthasarathi Shome (ed), *Tax Policy Handbook*, International Monetary Fund, 1995, p. 229. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and social committee, Co-ordinating Member States' direct tax systems in the Internal Market, COM(2006) 823 final, 2006. Lang et al (Eds), 'Introduction to the European tax law on direct taxation', 7th Edition, Linde, 2022, p. 19

¹⁰⁹ Kopits, George, 'Overview in Tax Harmonization in the European Community: Policy Issues and Analysis', Occasional Paper 94, International Monetary Fund, 1992, p.10.

¹¹⁰ Anthony C Infanti, 'Spontaneous Tax Coordination: On Adopting a Comparative Approach to Reforming the U.S. International Tax Regime', *Vanderbilt Journal of Transnational Law*, Vol. 35:1105, 2003, p. 1128 - 1136.

¹¹¹ Pistone, Pasquale, 'Soft tax law: Steering legal pluralism towards international tax coordination' in Weber, Dennis, *Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration*, IBFD, 2010, p. 98.

¹¹² Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and social committee, Co-ordinating Member States' direct tax systems in the Internal Market, COM(2006) 823 final, 2006.

Во областа на директните даноци, на ниво на Унијата се усвојува доста опширно меко право. Станува збор за препораки, кодекси, комуникации и насоки за приближување на законодавство од областа на директните даноци. Со овие акти се даваат насоки за дејствување на земјите во врска со прашања кои се од заеднички интерес за земјите, се поттикнува доброволно усогласување и се намалуваат на разликите помеѓу даночните системи на земјите членки и трети земји. Финално, со мекото право се создаваат меѓународно прифатени даночни практики во рамки на внатрешниот пазар.¹¹³ Инструментите на мекото право на Унијата, особено оние кои се поврзани со директните даноци имаат силно индиректно влијание врз трети земји, особено врз кандидатки за членство во Унијата, како што е Северна Македонија. Преку мекото право се врши прилагодување на законодавството на третите земји кон општоприфатените стандарди во Унијата во областа на директните даноци. Оттука, во оваа глава ќе се изврши анализа на мекото право на Унијата кое се однесува на директните даноци, а кое земјата треба да го има предвид при усогласувањето на домашното законодавство со законодавството на Унијата.

2.1.1 Препораки усвоени на ниво на Унијата во областа на директните даноци

Препораките, како форма на меко право во областа на директното оданочување, не се правно обврзувачки и се усвојуваат од страна на институциите на Унијата кога за предметната област не постои надлежност за усвојување на правно обврзувачки норми или за уредување на прашањето не е соодветно усвојувањето на вакви норми.¹¹⁴ Правната основа за усвојување на препораки е пропишана во ДФЕУ (член 288). Голем дел од прашањата поврзани со директните даноци кои првично се уредувале со препорака, по постигнување на потребната едногласност помеѓу земјите членки се усвојуваат во правно обврзувачка форма, како што се директивите. Препораките, се дел од мекото право на Унијата и следствено на ова не создаваат правна обврска за нивно имплементирање во домашниот правен поредок на земјата. Препораките се инкорпорираат и во судската доктрина. За Северна Македонија овие препораки се насоки за уредување на домашниот даночен систем во областа на директните даноци. Оттука, во процесот на хармонизирање на директните даноци препораките претставуваат патоказ за уредување на даночната политика и пред пристапувањето на земјата во Унијата.

Поврзано со директните даноци значајни за споменување се неколку препораки. Па така, со Препораката на ЕК 94/79/ЕС од 21 декември 1993 година за оданочување на одредени видови на доход на нерезиденти во земја членка различни од земјата членка во која се резиденти¹¹⁵ се уредува даночниот третман на определни видови на доход на нерезиденти во земја членка која е различна од земјата членка во која овие лица се резиденти за даночни цели. Во суштината на оваа препорака е спречување на

¹¹³ Pistone, Pasquale, 'Soft tax law: steering legal pluralism towards international tax coordination', in: Weber (ed.), Traditional and alternative routes to European tax integration, IBFD, 2010, p. 114.

¹¹⁴ Judgment of the Court (Second Chamber) of 13 December 1989, Salvatore Grimaldi v Fonds des maladies professionnelles, Case C-322/88, ECLI:EU:C:1989:646.

¹¹⁵ 94/79/EC: Commission Recommendation of 21 December 1993 on the taxation of certain items of income received by non-residents in a Member State other than that in which they are resident. OJ L 39, 1994.

дискриминаторен даночен третман на нерезиденти во споредба со даночниот третман на резиденти и обезбедување на слободата на движење во рамки на внатрешниот пазар. Согласно препораката, доколку лице (нерезидент) остварува значителен дел од неговиот доход во земја различна од земјата на даночно резиденство, тогаш треба да му се овозможи ист (или сличен) даночен третман како и на резидентите на таа земја (вклучувајќи го и правото на користење на даночните ослеснувања на кои имаат право резидентите на таа земја).

Оваа препорака е значајна за процесот на даночно хармонизирање на данокот на личен доход со законодавството на Унијата од неколку аспекти. Првично, затоа што го отстранува различниот даночен третман кој се пропишува за нерезидентите во споредба со резидентите на земјата. Имено, согласно важечките одредби на ЗДЛД нерезидентите се оданочуваат со данок на личен доход во однос на доходот кој е остварен на територија на земјата. Законските одредби не го разграничуваат оданочувањето на нерезиденти кои значителен износ на доходот го отстрануваат во земјата, ниту на овие лице им е дозволено правото на користење на даночните намалувања и ослободувања. Друго, како земја кандидат на членство на Унијата, усогласувањето со оваа препорака е особено значајно за обезбедување на слободата на движење (на добра, услуги, луѓе и капитал), како основни слободи чие остварување е загарантирано во рамки на внатрешниот пазар. Оттука, иако оваа препорака е дел од мекото право на Унијата и нема правно обврзувачка форма, земјата ќе треба да ја имплементира во домашното законодавство заради изедначување на даночниот третман помеѓу нерезидентите во споредба со резидентите и обезбедување на принципот на еднаквост при користење на даночните ослободувања и намалувања.

Друга препорака која е значајна за процесот на хармонизирање на директните даноци на земјата со законодавството на Унијата е Препораката на ЕК 94/390/ЕС од 25 мај 1994 година која се однесува на оданочување на мали и средни претпријатија.¹¹⁶ Физичките лица - вршители на дејност (анг: *sole proprietorship*) и партнерствата (анг: *partnership*) на ниво на Унијата, вообичаено се оданочуваат со данок на личен доход кој е прогресивен во споредба со данокот на добивка. Ова може да ја отежни економската активност на овие субјекти во споредба со субјектите кои се организирани во некоја друга правна форма. Оттука, со препораката се обезбедува даночна неутралност за самостојните вршители на дејност и партнерствата, особено при реинвестирањето на добивката. Мерките од препораката се: давање право на избор на овие субјекти за оданочување со данок на личен доход или данок на добивка и ограничување на оданочувањето на реинвестираната добивка по стапка која важи согласно данокот на добивка. Дополнително, земјите треба да ги отстранат даночните пречки при промена на формата на овие субјекти.

Оваа препорака е дел од мекото право на Унијата, па следствено на тоа не претставува задолжителна правна обврска за нејзино имплементирање од земјите членки и земјите кандидатни. За Северна Македонија, препораката претставува нормативен патоказ за обезбедување на даночна неутралност на субјектите кои се оданочуваат со данокот на личен доход во споредба со субјектите кои се оданочуваат со данокот на добивка. Во важечкото законодавство третманот на даночна неутралност е веќе обезбеден

¹¹⁶ 94/390/EC: Commission Recommendation of 25 May 1994 concerning the taxation of small and medium-sized enterprises, OJ L 177, 1994.

до одредена мера, имајќи предвид дека стапката на данокот на личен доход е пропорционална и во иста висина (10 %) како и стапката на данокот на добивка. Она што влијае на нарушување на даночната неутралност е порестриктивниот третман на даночното ослободување за реинвестирана добивка кое се пропишува со ЗДЛД (член 25) кое што важи за субјектите кои остваруваат доход од вршење на самостојна дејност. Имено, даночното ослободување за реинвестираната добивка е ограничено на износ од 30% од извршените вложувања, а даночното намалување не може да биде поголемо од 50 % од утврдената даночна обврска. За разлика од ова, користењето на истото даночно ослободување за реинвестирана добивка е доста порелаксирано во ЗДД (член 28), согласно кое даночните обврзници имаат право на намалување на даночната основица за целиот износ на извршените вложувања од добивката. Во оваа насока, земјата треба што поскоро да ја воспостави даночната неутралност помеѓу самостојните вршители на дејност и даночните обврзници кои се оданочуваат со данок на добивка.

Во однос на партнерствата, како форма на фискално транспарентни субјекти, важечкото законодавство не препознава и уредува посебен даночен третман. Овие форми на субјекти се препознаени преку системот на облигационите односи, а нивното оданочување се врши на ниво на партнерите.¹¹⁷ Оттука, неопходни се измени во даночното законодавство преку кои ќе се обезбеди третманот на даночна неутралност и во однос на овие субјекти.

Во 2012 година се донесуваат две препораки кои се особено значајни бидејќи се насоки за земјите за спречување на даночното одбегнување преку користење на шеми на даночно планирање и за зголемување на транспарентноста во однос на даночните системи на земјите членки и трети земји. Овие препораки се основа за понатамошно усвојување на директиви, како правно обврзувачка форма на секундарно законодавство од областа на директните даноци. Па така, со Препораката за мерки за поттикнување на третите земји да ги применуваат минималените стандарди на добро управување во даночните прашања¹¹⁸ се уредуваат минимални стандарди за добро управување во даночните прашања, кои се однесуваат на транспарентноста и размената на информации, како и спречување на штетните даночни практики. Препораката се заснова на стандардите за транспарентност и размена на информации за даночни цели на Глобалниот форум за транспарентност и размена на информации за даночни цели, како тело на ОЕЦД и Кодексот за однесување при бизнис оданочување, како инструмент на мекото право на Унијата, преку кој се спречува постоење на штетните даночни практики. Препораката претставува основа за идентификување на трети земји во кои не се применуваат стандардите за добро управување во даночните прашања и мерки кои земјите членки може да ги преземат спрема третите земји кои не го исполнуваат овој стандард. Препораката е основа за подоцнежено формирање на листата на јурисдикции кои не се кооперативни за даночни цели на ниво на Унијата.

¹¹⁷ Член 667 - член 697, Закон за облигационите односи, „Службен весник на Република Македонија“ број 18/01... „Службен весник на Република Северна Македонија“ број 209/2024.

¹¹⁸ Commission Recommendation of 6.12.2012 regarding measures intended to encourage third countries to apply minimum standards of good governance in tax matters, C(2012) 8805 final, 2012.

Со Препораката за агресивно даночно планирање¹¹⁹ се пропишуваат мерки за адресирање на агресивно даночно планирање во областа на директните даноци. И оваа препорака е насочена кон третите земји. Поконкретно, со препораката се штитат даночните основи на земјите членки при примена на договорите за одбегнување на двојно оданочување. Во основата на оваа препорака е клаузулата “предмет на оданочување” односно користење на даночно ослободување во една земја е дозволено само доколку е предмет на оданочување во една од земјите. Во препораката е вклучено и општото правило за спречување на даночно одбегнување кое земјите треба да го инкорпорираат во домашниот правен поредок, а кое ги опфаќа домашните и прекуграничните ситуации.

Иако, двете препораки се значајна фаза во процесот на даночното хармонизирање во областа на директните даноци, препораките претставуваат основа за усвојување на понатамошно обврзувачко законодавство или инструменти кои не се правно обврзувачки, но имаат силно политичко влијание. Оттука, овие препораки се индиректно значајни за Северна Македонија, имајќи го предвид подоцнежното законодавство на Унијата во кое на поопширен начин се уредува зајакнување на транспарентноста, размената на информации, спречувањето на штетни даночни практики и агресивното даночно планирање.

Во јули 2025 година, како дел од пакетот на мерки за имплементирање на Договорот за чиста индустрија (анг: *Clean Industrial Deal*), се усвојува препорака која е поврзана со директните даноци. Со Препораката за даночни поттикнувања кои треба да го поддржат Договорот за чиста индустрија¹²⁰ се даваат насоки за земјите членки за уредувањето на даночните поволности засновани на трошоци преку кои ќе се поттикнат инвестиции во чисти индустрии и индустриска декарбонизација. Поконкретно, на земјите членки им се препорачува пропишување на две даночни мерки и тоа: забрзана амортизација преку целосно одбивање на трошоците за инвестиции во чисти технологии и таргетиран даночни кредити за инвестиции во стратешки сектори како што е производство на чисти технологии и проекти за индустриска декарбонизација.

Препораката е особено значајна за Северна Македонија бидејќи претставува основа за потенцијално рedefинирање на домашните даночни поттикнувања кои ќе бидат насочени кон зелена транзиција. Поконкретно, даночното ослободување за реинвестирана добивка кое се пропишува во ЗДД може да се насочи кон поттикнување на вложување во зелена транзиција.

2.2 Листа на некооперативни јурисдикции за даночни цели

Како што беше напоменато, мекото право е насочено и кон третите земји, како земји надвор од Унијата. За земјата особено значајна е листата на Унијата за некооперативни јурисдикции за даночни цели, која е политички инструмент со кој земјите членки и третите земји се поттикнуваат на почитување на стандардот за добро даночно управување. Стандардот за добро даночно управување се состои од неколку елементи и тоа: зголемување на транспарентноста на даночниот систем, размена на информации за

¹¹⁹ Commission Recommendation of 6.12.2012 on aggressive tax planning, C(2012) 8806 final, 2012.

¹²⁰ Commission Recommendation of 2.7.2025 on tax incentives to support the Clean Industrial Deal and in light of the Clean Industrial Deal State aid Framework, C(2025) 4319 final, 2025.

оданочување со други земји и елиминирање на штетните даночни практики. Целта на листата е спречување на даночната евазија, даночното одбегнување и штетната даночна конкуренција. Наоѓањето на оваа листа носи репутациски ризик за земјата, а може да доведе и до ограничување на пристапот до фондовите на Унијата кои се особено значајни за земјата како земја во развој.

Првата листа е објавена во 2017 година, а од 2020 година листата се објавува два пати годишно заради рефлектирање на промените од земјите. Листата се состои од два анекси и тоа: Анекс I во кој се вклучени земјите кои не го исполнуваат стандардот за добро управување и Анекс II во кој се вклучени земјите кои дале заложба за имплементирање на стандардот за добро даночно управување. Оценувањето на исполнување на стандардот за добро даночно управување се врши од страна на Групата на Кодексот за однесување при бизнис оданочување (анг: *Code of Conduct Group (Business Taxation)*), кој исто така е одговорен и за мониторирање на штетните даночни мерки на земјите. Утврдувањето на земјите кои ќе бидат предмет на оценување се врши врз основа неколку критериуми и тоа: економските врски со Унијата, институционалната стабилност на земјите и важноста на финансискиот сектор на земјата.¹²¹ Во 2020 се проширува географскиот опфат на земјите кои се предмет на оценување во однос на стандардот за добро даночно управување, со потенцирање на идентификување на високо ризичните трети земји за целите за спречување на перење на пари и финансирање на тероризам.

Во рамки на листата земјите се оценуваат за исполнување на стандардот за добро даночно управување врз основа на кумулативно исполнување на три критериуми и тоа: даночна транспарентност, праведно оданочување и имплементирање на меѓународните стандарди за спречување на ерозија на даночната основа и префрлување на добивка. Критериумите се ревидираат во согласност со меѓународните даночни стандарди на ОЕЦД.

Критериумот за даночна транспарентност има за цел оценување на пристапот на даночниот орган во земјата до информации за остварени приходи на нивните даночни обврзници во други јурисдикции. За оваа цел, се оценува дали земјите се вклучени во автоматската размена на информации за финансиски сметки со другите земји и размена на информации по барање. При оценувањето за усогласеноста со овој критериум се зема предвид имплементирањето на стандардите на ОЕЦД за размена на информации по барање и автоматската размена на информации за финансиски сметки во домашниот правен поредок и оценувањето на земјите во рамки на “*peer review*” процесот. Исто така, се испитува дали земјата е договорна страна на Мултилатералната конвенција на ОЕЦД за заемна административна помош за даночни прашања или има широка мрежа на договори со земјите членки на Унијата преку кои се може да се врши размена на информации за даночни прашања.

Со критериумот за праведно оданочување се оценуваат штетните даночни практики со кои јурисдикциите привлекуваат финансиски текови кои не ја одразуваат економската реалност. Овој критериум се состои од непостоење на штетни преференцијални даночни мерки кои се оценуваат согласно критериумите во рамки на Кодексот за однесување при

¹²¹ Explainers, EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes, <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/#criteria>.

бизнис оданочување (кои се применуваат и во однос на земјите членки). Паралелно, оценката во однос на непостоењето на штетни даночни практики се заснова и на работата на Форумот за штетни даночни практики при ОЕЦД. Оттука, доколку работната група при Кодексот за однесување при бизнис оданочување или Форумот за штетни даночни практики при ОЕЦД оценат дека даночна мерка на определната јурисдикција е штетна, од земјата се бара да ја измени или укине даночната мерка. Во спротивно, земјата ќе биде вклучена во листата на Унијата за некооперативни јурисдикции за даночни цели. Во рамки на критериумот за праведно оданочување се оценува и постоењето на “офшор” структурите или аранжмани во јурисдикцијата заради привлекување на добивки кои не ја одразуваат економската реалност. Во јурисдикциите во кои не постои оданочување со данок на добивка или постои ниска стапка на данок на добивка во однос на офшор структурите се испитува постоењето на економската суштина (вработени, деловни простории за работа, трошоци итн.). Оценувањето на овој критериум се врши од страна на работната група во рамки на Кодексот за однесување при бизнис оданочување или Форумот за штетни даночни практики при ОЕЦД.

Имплементирањето на мерките за спречување на БЕПС, се оценува од аспект на исполнување на минималните стандарди за спречување на БЕПС кои се однесуваат на штетните даночни практики (мерка 5), спречување на злоупотреба на договорите (мерка 6), известување по земја (мерка 13) и решавање на спорови (мерка 14). Овој критериум се развива и прилагодува во зависност од промените во меѓународните стандарди од страна на ОЕЦД, а при оценувањето се зема предвид оценувањето во рамки на “peer review” процесот на ОЕЦД.

Спрема третите земји кои ќе се најдат на листата на некооперативни јурисдикции за даночни цели се преземаат низа на неданочни и даночни мерки од страна на Унијата и земјите членки. Оттука, листата на некооперативни јурисдикции за даночни цели се зема предвид во рамки на надворешната политика на Унијата и на земјите членки, соработката за развој на земјите и економските односи со трети земји. Дополнително, на земјите може да им биде ограничен пристапот до фондовите на Унијата. Земјите членки ги утврдуваат даночните мерки спрема третите земји во зависност од домашното законодавство, при што применуваат најмалку една од следните административни мерки: зголемено мониторирање на трансакции, засилени контроли заради зголемен ризик во однос на даночни обврзници кои имаат корист од режимите од листата и засилени контроли заради зголемен ризик во однос на даночни обврзници кои ги користат даночните шеми кои вклучуваат режими од листата. Почнувајќи од 2021 година, листата на Унијата за некооперативни јурисдикции за даночни цели се применува во најмалку една од следните законски мерки: недозволување на одбивање на трошоци од јурисдикција која се дел од листата, правила за контролирано странско друштво, задржан данок и ограничување за ослободување врз основа на учество за дивидендите на акционерите. Во однос на земјите во развој, листата на Унијата на некооперативни јурисдикции за даночни цели носи репутациски ризик за земјите и негативни економски последици.¹²²

¹²² Види: Bilal, Sanoussi, Eunice Ahairwe, Pamella, Miyandazi, Luckystar, ‘The EU list of tax havens: Progress and challenges’, ECDPM Discussion Paper No.310, 2021.

Иако, листата се однесува и на земји членки на Унијата неретко е критикувана бидејќи ги не ги зема предвид познатите даночни раеви во рамките на Унијата, како Луксембург, Холандија и Исланд.¹²³

Северна Македонија, како трета земја во односите со Унијата има преземено заложба за почитување на стандардите за добро даночно управување и имплементирање на минималните стандарди за спречување на БЕПС во домашниот правен поредок. Во оваа насока, земјата на годишна основа се оценува од аспект на усогласеноста со критериумите во рамки на листата на Унијата за некооперативни јурисдикции за даночни цели.

Па така, во 2021 година Северна Македонија беше ставена на листата на Унијата за некооперативни јурисдикции за даночни цели. Поконкретно, при оценување на критериумот за праведно оданочување, се зеде предвид оценката на Форумот на ОЕЦД за спречување на штетни даночни практики за Мерката 5 за спречување на БЕПС, при што беше утврдено дека во земјата постои потенцијално штетен даночен режим кој се однесува на даночното ослободување за дејностите од информатичката и комуникациска технологија кое се пропишува со Законот за технолошки индустриски развојни зони. Земјата беше вклучена во Анексот 2 на листата, што значи дека презеде обврска за изменување на идентификуваниот потенцијално штетен даночен режим. Оттука, во 2023 година се прават законски измени со кои режимот не се брише, меѓутоа се изменува со пропишување на "nexus" формула, која го ограничува користењето на даночното ослободување со креирањето на вистинска економска вредност во домашната јурисдикција.

За земјата и нејзиното позиционирање на листата на Унијата за некооперативни јурисдикции за даночни цели особено значајно е потпишувањето и ратификувањето на Мултилатералната конвенција на ОЕЦД за заемна административна помош за даночни прашања во домашниот правен поредок. Со мултилатералната конвенција се пропишуваат форми на административна соработка во областа на оданочувањето со земјите членки на Унијата, кое е значајно при оценување на критериумот за даночна транспарентност. Во неколку наврати се потенцира започнувањето на автоматска размена на информации за финансиски сметки, како дел од критериумот за даночна транспарентност, па оттука треба што поскоро да се имплементира оваа форма на административна соработка, која ќе е од значење за спречување на даночна евазија и даночно одбегнување. Истото се однесува и на имплементирање на минималните стандарди за спречување на БЕПС, особено имплементирање на известувањето по земја.

2.3 Кодекс на однесување при бизнис оданочување

Земјите ги намалуваат даночните стапки на директните даноци или пропишуваат широки даночни поволности заради привлекување на факторите на производство во нивна јурисдикција на кој начин се впуштаат во процес кој се нарекува даночна конкуренција.¹²⁴

¹²³ Abraham, Rohan, 'Exploring the world's phantom FDI: Luxembourg, Ireland well-known tax havens destinations', Economic time Blog. September 2019. Oxfam, 'Blacklist or whitewash? What a real EU blacklist of tax havens should look like' Oxford, Oxfam, 2017.

¹²⁴ Tanzi, Vito, 'Globalization, Tax Competition and the Future of Tax Systems', Volume 1996: Issue 14196, IMF Working Papers, 1996. p.13. Ming-Sung, Kuo, '(Dis)embodiments of Constitutional Authorship: Global Tax

Глобализацијата и дигитализацијата во последната декада го интензивираат процесот на даночна конкуренција помеѓу земјите.¹²⁵ Даночната конкуренција може да доведе до спонтано даночно хармонизирање помеѓу земјите, особено помеѓу земји со слично ниво на развој кои не можат да си дозволат драстично да се разликуваат од соседните земји, вклучувајќи ја и големината на даночниот товар.¹²⁶

Земјите се впуштаат во даночна конкуренција заради привлекување на инвестиции, економски активности и капитал во нивната јурисдикција.¹²⁷ Начините на кои земјите се вклучуваат во даночната конкуренција се доста опширни, почнувајќи од сеопфатни даночни реформи за подобрување на конкурентската позиција на земјата, па се' до посебни мерки насочени кон поттикнување на конкурентноста на земјата во специфични сектори. Посебни мерки се даночните ослободување, формирање на специјални зони ослободени од данок или посебни даночни режими за експатриати.¹²⁸ Тука спаѓаат и времените даночни ослободувања (анг: *tax holidays*) кои се даваат на обврзниците за определен временски период доколку се лоцираат во определена јурисдикција.¹²⁹

Повлекување на линија помеѓу правичната даночна конкуренција и штетната даночна конкуренција е особено тешка задача. За штетна даночна конкуренција се смета онаа конкуренција која доведува до ерозија на даночните основи на другите земји или доведува до нерамномерна распределба на даночниот товар, особено на даноките на трудот. Штетната даночна конкуренција придонесува кон трката кон дното (анг: *race to the bottom*) која го означува континуираното намалување стапките на данокот на добивка на глобално ниво. Во оваа насока, просечната стапка на данокот на добивка во 2023 година изнесувала 21,1 % која е значително помала во споредба со стапката на данокот на добивка во 2000 година која изнесувала 28,2 %.¹³⁰ Континуираното намалување на даночните стапки доведува до “даночна деградација”.¹³¹

ОЕЦД има клучна улога во борбата против штетната даночна конкуренција преку воспоставување на меѓународна правна рамка за спречување на штетната даночна конкуренција¹³² и формирање на Форумот за штетни даночни практики, како тело кое има

Competition and the Crisis of Constitutional Democracy', 41 GEO. WASH. INT'L L. REV. 181, 2009, p. 189. Lang, et al, 'Introduction to European Tax Law on Direct Taxation', 7th edition, Linde International, 2022, p. 50.

¹²⁵ Prof. dr. Van De Velde E., Dr. Cannas, F., 'Harmful Tax Practices within the EU: Definition, Identification and Recommendations', Publication for the subcommittee on Tax Matters, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament, Luxembourg, 2021, p. 9.

¹²⁶ Terra Ben J.M, Wattel Peter J., 'European Tax Law', Fourth Edition, December, 2005, p.3.

¹²⁷ J., Englisch, A., Yevgenyeva, 'The Upgraded Strategy against Harmful Tax Practices under the BEPS Action Plan', British Law Review 5, 2013, p. 621, C., Pinto, 'Tax Competition and EU Law', Ph.D Thesis, University of Amsterdam, 2002, p. 297-98; R., Teather, 'The Benefits of Tax Competition', IEA Hobart Paper No. 153, 2006, p. 25.

¹²⁸ Kiekenbeld, B. J., 'Harmful Tax Competition in the European Union: Code Of Conduct, Countermeasures and EU Law', Alphen aan den Rijn, 2004, p. 9.

¹²⁹ Simon, James, Oats, Lynne, 'Tax Harmonisation and the Case of Corporate Taxation' 8 Revenue LJ, 1998, p.45.

¹³⁰ OECD, Corporate Tax Statistics 2023. https://www.oecd.org/en/publications/2023/11/corporate-tax-statistics-2023_068828ca.html. Посетено на: 25.07.2025.

¹³¹ Tanzi, Vito, 'Globalization, Tax Competition and the Future of Tax Systems' 96 IMF Working Papers, 1996, p. 12.

¹³² OECD, 'Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue', OECD, 1998.

надлежност за оценување на повластените даночни режими на земјите кои може да бидат штетни за другите јурисдикции. Штетната даночна конкуренција е во фокусот и на Инклузивната рамка за спречување на БЕПС. Поконкретно, Мерката 5 се однесува на спречување на штетните даночни практики и претставува минимален стандард кој земјите пристапнички имаат обврска да го имплементираат во домашниот правен поредок. Мерката се однесува на повластените даночни режими кои се користат за вештачко префрлување на добивка, за кои се пропишуваат правила за постоење на суштинска активност (анг: *substance*). Постоењето на суштинска активност во преференцијалниот даночен режим се испитува врз основа на *nexus approach*, врз основа на кој даночната поволност се поврзува со реалната економска активност во земјата. Во фокус на работата на Форумот се режимите за интелектуална сопственост, како што се даночните режими за оданочување на патенти (анг: *patent boxes*) и даночните режими на интелектуална сопственост (анг: *IT box regimes*)¹³³ врз основа на кои се пропишуваат ниски ефективни даночни стапки. Мерката се однесува и на зајакнување на транспарентноста, преку задолжителна спонтана размена на информации помеѓу јурисдикциите на одлуки (анг: *rulings*) поврзани со повластените даночни режими кои вклучуваат прекугранични унилатерални претходни договори за цени, одлуки за намалување на добивката или одлуки за утврдување на постоење на постојани деловни единици.

Штетните даночни практики се широко застапени помеѓу земјите членки, особено преку пропишување на даночни поволности за специфични економски активности.¹³⁴ Овие практики резултираат со губење на даночните приходи на земјите членки, дисторзии на внатрешниот пазар и зголемување на даночниот товар врз трудот.¹³⁵ Оттука, заради сеопфатно спречување на штетната даночна конкуренција на ниво на Унијата се усвојува Пакетот за спречување на штетна даночна конкуренција,¹³⁶ во кој една од мерките е усвојување на Кодекс за однесување при бизнис оданочување (во понатамошниот текст: Кодексот).¹³⁷ Кодексот се усвојува во 1997 година во форма на резолуција од страна на Советот за економски и финансиски прашања (анг: *Economic and Financial Affairs Council* (ECOFIN)) и претставниците на владите на земјите членки.

Кодексот претставува инструмент за спречување на штетната даночна конкуренција помеѓу земјите членки и земји надвор од Унијата. Врз основа на Кодексот се врши идентификување на потенцијално штетни даночни мерки со кои се овозможува пониско ниво на оданочување во споредба со вообичаеното ниво на оданочување во

¹³³ Evers, Lisa, Miller, Helen, Spengel, Christoph, 'Intellectual Property Box Regimes: Effective Tax Rates and Tax Policy Considerations', 22 INT'L TAX & PUB. FIN, 2015, p. 502, 505.

¹³⁴ Teather, R., 'The Benefits of Tax Competition', IEA Hobart Paper No. 153, 2006, p. 12

¹³⁵ Communication from the Commission to the Council - Towards tax co-ordination in the European Union - A package to tackle harmful tax competition, COM (1997) 495, 1997. European Court of Auditors, Special Report, Combatting harmful tax regimes and corporate tax avoidance – The EU has established a first line of defence, but there are shortcomings in the way measures are implemented and monitored, 27, 2024.

¹³⁶ Communication from the Commission to the Council and the European Parliament, A package to tackle harmful tax competition in the European Union, COM(97) 564 final, 1997.

¹³⁷ Conclusions of the ECOFIN Council Meeting on 1 December 1997 concerning taxation policy - Resolution of the Council and the Representatives of the Governments of the Member States, meeting within the Council of 1 December 1997 on a Code of Conduct for Business Taxation - Taxation of saving, 98/C 2/01, 1997.

определена земја преку: намалувањето на номиналните даночни стапки, даночната основа и пропишување на други даночни поволности.

Улогата на Кодексот во спречувањето на штетната даночна конкуренција е од големо значење за даночното координирање помеѓу земјите членки, но и даночното координирање со третите земји во контекст на доброто даночно управување, промовирањето на транспарентност и размената на информации.¹³⁸ Кодексот за земјите претставува политичка обврска за воздржување од воведување на потенцијално штетни даночни практики кои може да наштетат на даночните приходи на другите земји или отповикување на штетни даночни мерки кои се застапени во нивните даночни системи.

Следењето на усогласеноста на земјите со Кодексот се врши од страна на Група за спроведување на Кодексот која е воспоставена во 1998 година од високи претставници на земјите членки и Европската комисија, позната како Примароло група по првиот претседавач Дон Примароло (*Dawn Primarolo*). Од страна на Групата за спроведување на Кодексот се идентификуваат голем број на штетни даночни мерки на земјите членки и третите земји.¹³⁹

Кодексот се однесува на оданочувањето на бизнисите односно оданочувањето на деловните активности на субјектите со данокот на добивка, вклучувајќи ги и активностите извршени од групација на компании. Опфатот на Кодексот е доста широк и се однесува на кои било даночни мерки усвоени во законска форма, регулатива или административна пракса кои влијаат или може значително да влијаат на локацијата на деловните активности. Во фокус се даночните мерки кои резултираат со значително пониско ниво на ефективно оданочување во споредба со општото ниво на оданочување. Пониското ниво на ефективно оданочување настанува како резултат на намалувањето на даночната стапка, стеснување на даночната основа или преку други релевантни фактори. Ваквите даночни мерки може да бидат потенцијално штетни за внатрешниот пазар.

¹³⁸ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee Promoting Good Governance in Tax Matters, Brussels, 28.4.2009 COM(2009) 201 final, 2009.

¹³⁹ За целосен преглед на досегашни оценети и отстранети штетни даночни практики види на: Council of the European Union, Code of Conduct Group (Business Taxation) - Overview of EU Member States' preferential tax regimes examined since the creation of the COCG in March 1998, 4 June 2025. <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8602-2020-REV-10/en/pdf>. Посетено на: 13.06.2025.

а) Процес на оценување на потенцијално штетни даночни практики

Оценувањето на штетни даночни практики се врши врз основа на неколку критериуми. Првично, во однос на конкретна даночна мерка се утврдува дали мерката е во опсегот на работата на Кодексот. Во оваа насока се испитува дали даночната мерка влијае или може значително да влијае на локацијата на бизнис активностите. Понатаму, се испитува дали даночната мерка резултира се ефективно оданочување кое е пониско од вообичаеното ниво на оданочување во земјата која се оценува. Доколку горенаведените критериуми се исполнети, се испитува дали даночната мерка е потенцијално штетна. Во оваа насока, се испитува дали даночната поволност се дава само на нерезидентите, дали поволностите се изолирани од домашниот пазар, дали поволностите се доделуваат без постоење на економска активност во земјата, дали утврдувањето на добивката се врши на начин различен од меѓународно прифатените стандарди и дали доделувањето на даночната поволност е транспарентно.

При оценувањето на штетноста на даночните мерки се зема предвид и ефектот од даночната мерка врз другите земји членки, како и ефективното оданочување на ниво на Унијата. Во однос на даночните мерки кои се насочени кон поттикнување на економски развој на одделни региони, се оценува дали мерките се во сразмер и во насока на поставените цели.

Доколку определена даночна мерка е оценета дека е штетна земјите членки имаат обврска за отстранување на мерката (анг: *roll-back*), како и воздржување од воведување на такви мерки во иднина (анг: *stand-still*).

Иако критериумите за оценување на потенцијалната штетност на даночните мерки се релевантни и во денешни услови,¹⁴⁰ засилената глобализација, зголемената мобилност на субјектите и прекуграничното движење на капиталот ја наметнуваат потребата од ревидирање на критериумите за оценување на даночните мерки од Кодексот. Во оваа насока, во 2022 година Кодексот се проширува на даночните карактеристики од општа примена кои може да доведат до двојно неоданочување или двојно или повеќекратно користење на даночните поволности. Кодексот, во неговата резидирана форма се применува од 1 јануари 2024 година, а се однесува на даночни мерки воведени на или по 1 јануари 2023 година.

Даночните карактеристики од општа примена се оценуваат дали доведуваат до пониска даночна обврска во споредба со даночната обврска утврдена со примена на номиналната даночна стапка или доведуваат до одложено оданочување. Истипувањето на даночните карактеристики од општа примена во однос на нивната потенцијална штетност се врши врз основа на два критериуми и тоа:

- Дали даночната карактеристика од општа примена доведува до двојно неоданочување или овозможува двојно или повеќекратно користење на даночните поволности во однос на исти трошоци, износи на добивка или

¹⁴⁰ Prof. dr. Van De Velde E., Dr. Cannas, F., 'Harmful Tax Practices within the EU: Definition, Identification and Recommendations', Publication for the subcommittee on Tax Matters, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament, Luxembourg, 2021, p. 12.

транзакции бидејќи отсутствува одредба за спречување на злоупотреба или други заштитни механизми и

- Дали даночната карактеристика од општа примена значително влијае врз локацијата на бизнис активност.¹⁴¹

Кодексот, неретко е критикуван од аспект на правната сигурност и усогласеноста со правото на Унијата.¹⁴² Дополнително, отсутството на принуден механизам за земјите членки за отстранување на штетните даночни практики и надлежност на ЕСП придонесуваат за можни предизвици во однос на неговата ефикасност за спречување на штетната даночна конкуренција.¹⁴³ Од друга страна, статистиката за спроведувањето на Кодексот укажува на негово почитување од страна на земјите членки, кои под притисок на Унијата и другите земји членки ги отстрануваат штетните домашни даночни практики и се воздржуваат од нивно воведување во иднина.¹⁴⁴ Од 1997 година, врз основа на Кодексот ревидирани се околу 400 даночни мерки на земјите членки и на трети земји.

Оценувањето од страна на Групата за спроведување на Кодексот спрема третите земји се рефлектира при објавувањето на листата на Унијата за некооперативни јурисдикции за даночни цели, при оценувањето на критериумот за праведното оданочување.

Со оглед на тоа дека веќе беше објаснето оценувањето на земјата за исполнување на критериумот за праведно оданочување во рамки на листата на Унијата за некооперативни јурисдикции за даночни цели, ќе се потенцира дека за Северна Македонија е важно почитувањето на Кодексот, а со тоа и воздржување од инкорпорирање на потенцијално штетни даночни мерки во домашниот правен поредок кои може да ја еродираат даночната основа на другите земји.

2.3.1 Вклученост на Северна Македонија во процесот на даночна конкуренција

Даночната конкуренција е поврзана со процесот на хармонизирање на Северна Македонија бидејќи обврската за хармонизирање на директните даноци го ограничува суверенитетот на земјата во утврдување на елементите на даночниот систем, вклучувајќи ги даночните стапки и даночните ослободувања како начин на кој земјите се вклучуваат во процесот на даночна конкуренција за привлекување на странски капитал во земјата.

Трендот на намалување на стапките на данокот на добивка е присутен и во Северна Македонија. Од осамостојувањето на земјата, највисока даночна стапка на данокот на добивка била во примена во периодот од 1994 до 1996 година кога изнесувала 30 %. Од тогаш, стапката на данокот на добивка е во континуиран пад, со тоа што од 2008 година

¹⁴¹ Council of the EU, Code of Conduct Group (Business Taxation), <https://www.consilium.europa.eu/en/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/>. Посетено на: 12.12.2024.

¹⁴² C., Pinto, 'Tax Competition and EU Law', Ph.D Thesis, University of Amsterdam, 2002, p. 304 - 305

¹⁴³ Ibid, p. 165.

¹⁴⁴ За целосен преглед на досегашни оценети и отстранети штетни даночни практики види на: Council of the European Union, Code of Conduct Group (Business Taxation) - Overview of EU Member States' preferential tax regimes examined since the creation of the COCG in March 1998, 4 June 2025. <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8602-2020-REV-10/en/pdf>.

се применува рамната даночна стапка за даноците од доход (данокот на добивка и данокот на личен доход) која изнесува 10 %. Слични стапки на данок на добивка се применуваат и во земјите од регионот, кои исто така настојуваат да одржат поволна даночна средина за привлекување на капитал во земјата (види Табела 2). Во вакви услови, можноста за зголемување на стапката на данокот на добивка во Северна Македонија е ограничена бидејќи поголемо оптоварување од стапките кои се применуваат во соседните земји би можело да ја намали даночната конкуренција на земјата.

Табела 2: Споредба на стапките на данокот на добивка помеѓу Северна Македонија и земји од регионот

Земја	Северна Македонија	Албанија	Србија	Босна и Херцеговина	Црна Гора	Хрватска	Бугарија
Даночна стапка	10 %	15 %	15 %	10 %	9% или 15 %	18 %	10 %

Извор: Corporate income tax (CIT) - statutory and targeted small business rates, 2025, OECD

Покрај ниската даночна стапка, во домашното законодавство се пропишуваат временски даночни ослободувања, како една од мерките кои земјите ги преземаат за добра даночна позиционираност за привлекување на странски капиотал. Даночните ослободувања од данок на личен доход (за плати на вработени) и данок на добивка се даваат на даночните обврзници кои се корисници на технолошки индустриски развојни зони, во рамки на државната помош согласно Законот за технолошки индустриски развојни зони. Ваквите даночни ослободувања се насочени кон подобрување конкуренцијата на Северна Македонија за привлекување на инвестиции.

Од друга страна, вакви слични даночни ослободувања постојат и во регионот. Па така, во Србија се пропишува даночно ослободување за период од десет години за инвестиции во недвижности и опрема (најмалку до 1,000,000,000 динари и најмалку за 100 работни места), како и даночни ослободувања за ново основани компании кои вршат иновативни активности. Слично, во Хрватска се пропишуваат широки даночни ослободувања за привлекување на инвестиции (до 100 % намалување на стапка на данок на добивка за инвестиции во вредност од најмалку 3.000.000 евра). Албанија исто така, има пропишано доста широки даночни ослободувања од данок на добивка. Па така, за технолошките и индустриските паркови се пропишува даночно ослободување од данок на добивка до 15 години, како и даночни ослободувања од данокот на личен доход за активности поврзани со истражување и развој, додека пак за технолошко индустриските развојни зони се пропишува даночно ослободување од данок на добивка од 50 % во првите пет години. Слично, во Бугарија се пропишуваат даночни ослободувања од данок на добивка за инвестиции во региони во кои постои висока невработеност.

Оттука, даночните ослободувања од данокот на добивка кои се насочени кон привлекување на инвестиции се застапени во регионот скоро во сите земји и не претставуваат изолирана политика. Споредбената анализа на дел од мерките со кои земјите се впуштаат во даночната конкуренција (стапка на данок на добивка и даночни

ослободувања) укажува на постоење на даночна конкурентност на ниво на регион со пропишување на слични стапки на данок на добивка и слични даночни ослободувања насочени кон привлекување на странски капитал во земјите. Во ваквите услови, земјата е ограничена во драстично менување на домашното уредување насочено кон привлекување на инвестиции.

2.4 Меѓународното даночно координирање на ОЕЦД и Г20 и негово имплементирање во домашниот правен поредок

Процесот на меѓународното даночно координирање преку активностите на ОЕЦД и Г20 се пресликува во законодавството на Унијата, па следствено на тоа индиректно е од значење и за процесот на хармонизирање на директните даноци на Северна Македонија. Овие меѓународни даночни стандарди се насочени кон зголемување на транстарентноста на даночните системи, зајакнување на размената на информации помеѓу земјите, спречувањето на даночната евазија и даночното одбегнување, како и спречување на ерозијата на даночната основа и префрлување на добивката помеѓу јурисдикции. За земја во развој, каква што е Северна Македонија, имплементирањето на меѓународните даночни стандарди е особено значајно заради заштита на домашната даночна основа преку инструменти кои се веќе договорени на глобално ниво и кои се таргетирани кон адресирање на даночните празнини со кои се соочуваат сите земји. На овој начин ќе се обезбеди остварување на даночни приходи кои и следуваат на земјата бидејќи се поврзани со нејзините даночни резиденти.

2.4.1 Имплементирање на стандардот за транспарентност и размена на информации за даночни цели во домашниот правен поредок

По финансиската криза во 2008 година и низата на даночни скандали за шеми на даночно одбегнување од страна на мултинационалните групации се зајакнува потребата за зголемување на транспарентноста и размената на информации кои се важни за оданочувањето. Во 2009 година во рамки на ОЕЦД се реструктурира Глобалниот форум за транспарентност и размена на информации за даночни цели, како меѓународно тело преку кое се обезбедува ефективно имплементирање на стандардите за транспарентност и размена на информации за даночни цели.¹⁴⁵ Овие стандарди опфаќаат: стандард за размена на информации по барање, кој опфаќа транспарентност за банкарски и сметководствени евиденции и сопственост на субјекти и правни аранжмани, како и рамка за размена на информации по барање и стандард за автоматска размена на информации која се однесува на финансиските сметки и трансакциите за крипто средства.

Северна Македонија уште од 2011 година е членка на Глобалниот форум за транспарентност и размена на информации за даночни цели. Ова подразбира дека земјата се заложува за почитување на стандардите за транспарентност и размена на информации за

¹⁴⁵ Во Глобалниот форум за транспарентност и размена на информации за даночни цели членуваат 172 земји. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, <https://www.oecd.org/en/networks/global-forum-tax-transparency.html>. Посетено на: 29 октомври 2025 година.

даночни цели. Во 2019 година, земјата беше предмет на оценување во однос на имплементирање на стандардот за транспарентност и размена на информации по барање, при што се оценуваше законодавната рамка во однос на исполнување на одделните елементи од стандардот и тоа: достапност на информации за сопственост, сметководство и банкарски информации, пристап на овие информации до даночните органи и размена информации релевантни за даночни цели со други јурисдикции. Земјата беше оценета како “*largely compliant*”, со тоа што доби препораки за обезбедување на достапност на информации за вистински сопственици и достапност на сметководствени информации по престанување на друштвата.¹⁴⁶ Исполнувањето на овие препораки е особено значајно за постигнување на целосна усогласеност на земјата со стандардот за транспарентност и размена на информации за даночни цели.

Северна Македонија сè уште нема дадено заложба за имплементирање на автоматската размена на информации. Стандардот за автоматска размена на информации е дел од “*acquis*-то” на Унијата, па следствено на ова земјата треба што поскоро да го имплементира во домашниот правен поредок. Ова ќе придонесе за спречување на даночната евазија и даночното одбегнување, вклучително и во однос на директните даноци. Финално, ова ќе овозможи пристап на даночниот орган до информации кои се релевантни за оданочување за даночните обврзници на земјата, а следствено на тоа и зголемување на даночните приходи.

Покрај стандардот за транспарентност и размена на информации за даночни цели, на ниво на ОЕЦД се договорени меѓународни правила кои се важни за зачувување на даночната основа на развиените земји, а особено земјите во развој. Па така, во 2020 година се усвојуваат Модел правилата за известување на операторите на платформи во однос на продавачите на економијата на споделување (анг: *sharing economy*) и “гиг” економијата (анг: *gig economy*),¹⁴⁷ кои се резултат на растот на овие платформи, особено во екот на Ковид - 19 пандемијата. Модел правилата пропишуваат обврска за операторите на дигиталните платформи за собирање на информации за приходите остварени преку нудење на сместување, транспорт или лични услуги преку платформите и нивно доставување до даночните органи на земјите, кои понатаму преку автоматската размена на информации се споделуваат со даночните органи на земјите во кои лицата се резиденти за даночни цели. На ниво на Унијата, модел правилата се инкорпорираат преку измена на ДАК (позната како ДАК 7).

Овие модел правила не се имплементирани во домашниот правен поредок на земјата, иако дават можност за остварување на дополнителни даночни приходи. Преку инкорпорирање на модел правилата во домашното законодавство, даночниот орган ќе има увид во остварените приходи на даночните резиденти во земјата кои се остваруваат преку дигиталните платформи, со што ќе се придонесе кон поголема даночна усогласеност и спречување на даночна евазија.

¹⁴⁶ OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Republic of North Macedonia 2019 (Second Round) : Peer Review Report on the Exchange of Information on Request, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, OECD Publishing, 2019.

¹⁴⁷ OECD, Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy, OECD, 2020.

Подемот на пазарот на крипто - средствата ја наметна потребата од усвојување на Рамката за известување во однос на крипто - средства (анг: *Crypto-asset reporting framework (CARF)*),¹⁴⁸ согласно која се воспоставува обврска за известување на даночни информации за трансакции поврзани со крипто - средства и нивна автоматска размена на годишна основа со јурисдикции на резиденство на даночните обврзници. Стандардот на ниво на Унијата се имплементира преку измени на ДАК (позната како ДАК 8).

Овој стандард не е имплементиран во домашниот правен поредок, иако известувањето за трансакциите со крипто средства кои се поврзани со даночни резиденти во земјата е исклучително важно за утврдување на даночните обврски во земјата. Даночниот третман на трансакциите со крипто - средствата се уредува во ЗДЛД (преку одредбите за оданочување на капиталната добивка од нематеријален имот). Имајќи ја предвид стецифичноста на трансакциите поврзани со крипто - средствата и отежнатиот пристап на даночниот орган до потребните информации за целите на оданочување, се наметнува потребата од зајакнување на уредувањето на даночниот третман на крипто средствата.

2.4.2 Проект за спречување на ерозија на даночната основа и префрлување на добивката (БЕПС) и негово имплементирање во домашниот правен поредок

Во 2015 година на ниво на ОЕЦД и Г20 се усвојуваат мерки за спречување на ерозија на даночната основа и префрлување на добивката во форма на 15 акциски планови (во понатамошниот текст: БЕПС).¹⁴⁹ За овие мерки се користи кратенката БЕПС 1.0 (анг: *BEPS 1.0*). За следење на имплементирање на мерките се формира Инклузивната рамка, како меѓународно тело за соработка помеѓу земјите во областа на меѓународното оданочување. Заклучно со 2025 година, во Инклузивната рамка на БЕПС членуваат 148 земји, меѓу кои и сите земји членки на Унијата.

Мерките за спречување на БЕПС се насочени кон спречување на даночна евазија, даночно одбегнување и агресивно даночно планирање од страна на мултинационалните групации. Овие мерки претставуваат меко право, па следствено на тоа не претставуваат правно обврзувачки норми за земјите пристапнички. Сепак, како меѓународно даночно координирање земјите преземаат заложба за имплементирање на мерките во домашниот правен поредок. Дел од мерките претставуваат минимални стандарди кои земјите пристапнички треба да ги имплементираат во домашното законодавство и договорите за одбегнување на двојно оданочување, додека пак другите мерки се добри практики за уредување на определено даночно прашање. На ниво на Унијата мерките за спречување на БЕПС се имплементираат преку секундарното законодавство.

Северна Македонија стана членка на Инклузивната рамка за спречување на БЕПС во 2018 година, па следствено на ова презеде обврска за имплементирање на минималните

¹⁴⁸ OECD, International Standards for Automatic Exchange of Information in Tax Matters: Crypto-Asset Reporting Framework and 2023 update to the Common Reporting Standard, OECD Publishing, 2023.

¹⁴⁹ Base erosion and profit shifting (BEPS), <https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beeps.html>. Посетено на 29.10.2025.

стандарди во домашниот поредок. Преку процес на мониторирање познат како “*peer-review*” процес се следи исполнувањето на минималните стандарди во земјата.

Со Мерката 5 (Поефикасно спротиставување на штетните даночни практики, земајќи ја предвид транспарентноста и суштината) се бара постоење на суштинска активност за преференцијалните даночни режими и зајакнување на транспарентноста во однос на даночните одлуки. Во ова насока, земјата беше предмет на оценување од страна на Форумот за штетни даночни практики на ОЕЦД заради испитување на постоењето на штетни даночни практики во домашниот правен поредок. Во рамки на оценувањето се утврди дека ослободувањето од данокот на добивка за дејности од информатичката и комуникациска технологија претставува потенцијално штетен даночен режим, а како резултат на ова земјата во 2021 година беше ставена на листата на Унијата за некооперативни јурисдикции за даночни цели. Во 2023 година се прават измени на домашното законодавство согласно кои за даночното ослободување за дејности од областа на информатичката и комуникациска технологија (освен за производство) се имплементира “*nexus*” пристап.¹⁵⁰ Ова подразбира дека даночното ослободување за овие дејности може да се користи само доколку во земјата се креира реална (економска) вредност.

Мерката 6 (Спречување на давање на поволности од договорите во несоодветни околности) претставува минимален стандард за спречување на злоупотреба на договорите за одбегнување на двојно оданочување преку т.н аранжмани на *treaty shopping*. Согласно мерката, земјите имаат обврска за вклучување на текст (вообичаено во преамбулата) на договорот кој што ќе уреди дека заеднички интерес на договорните страни претставува отстранување на двојно оданочување кое не доведува до двојно неоданочување или намалено оданочување преку даночна евазија и даночно одбегнување, како и пропишување на посебни одредби за спречување на злоупотреба на договорите. Заради имплементирање на мерките за спречување на БЕПС кои се поврзани со договорите за одбегнување на двојно оданочување, како дел од мерката 15 за спречување на БЕПС се усвојува Мултилатералната конвенција за имплементирање на мерките за спречување на ерозија на даночната основа и префрлување на добивката, во која меѓудругото се содржани и препораките од Мерката 6. Преку мултилатералниот договор се дополнуваат и менуваат веќе склучените договори за одбегнување на двојно оданочување помеѓу земјите пристапнички. Северна Македонија, препознавајќи ја важноста на овој договор, во 2020 година стана земја потписничка на мултилатералната конвенција.¹⁵¹ Меѓутоа, конвенцијата сè уште не е ратификувана во домашниот правен поредок, па следствено на тоа не може да се примени. Оттука, потребно е што поскоро ратификување на оваа конвенција заради зајакнување на склучените договори за одбегнување на двојното оданочување согласно меѓународните даночни стандарди.

Во 2021 година земјата пристапи кон ревидирање на договорот за одбегнување на двојно оданочување склучен со Швајцарија, при што се изврши ревидирање на одредбите

¹⁵⁰ Закон за дополнување на Законот технолошки индустриски развојни зони, „Службен весник на Република Северна Македонија“ број 13/23.

¹⁵¹ Заклучно со јануари, 2026 година Мултилатералната конвенција ја потпишаа 107 земји. Извор: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>. Посетено на: 19.06.2026 година.

од договорот согласно препораките од Мерката 6 за спречување на БЕПС и тоа: се измени преамбулата на договорот и се пропиша одредба за спречување злоупотреба на договорот.¹⁵²

Со Мерката 13 (Документација за трансферни цени и известување по земја), како еден од минималните стандарди на спречување на БЕПС се пропишува обврска за мултинационалните групации за доставување на податоци за глобалното алоцирање на приходите, добивката, платените даноци и економската активност во јурисдикциите во кои работат. Оваа мерка се имплементира на ниво на Унијата преку измени на Директивата за административна соработка (позната како ДАК 4), врз основа на кои се овозможува автоматска размена на извештаите по земја кои ги изготвуваат мултинационалните групации. Иако, мерката претставува минимален стандард за кој Северна Македонија како земја пристапничка на Инклузиваната рамка за спречување на БЕПС презеде заложба дека ќе го имплементира во домашното законодавство, оваа мерка се уште не е имплементирана, па следствено на тоа домашното законодавство не е усогласено со ДАК 4, како дел од законодавството на Унијата. Во земјата не постојат мултинационални групации кои ќе имаат обврска за поднесување на извештаите по земја, меѓутоа добивањето на ваквите извештаи од другите јурисдикции за составни субјекти на мултилатералните групации кои се лоцирани во земјата ќе биде корисно за утврдување на ризиците од трансферни цени и заштита на домашната даночна основа. Предуслов за имплементирање на оваа мерка е овозможување на автоматската размена на информации во земјата, како форма на административна соработка со другите земји.

Со Мерката 14 (Механизам за поефективно решавање на спорови) се овозможува поефективно решавање на спорови помеѓу различни јурисдикции. Оваа мерка на ниво на Унијата се имплементира преку Директивата за решавање на спорови, врз основа на која се пропишува механизам за решавање на споровите кои произлегуваат од договорите за одбегнување на двојно оданочување и примената на Арбитражната конвенција. Иако, оваа мерка претставува минимален стандард, истата не е имплементирана во домашниот правен поредок на земјата. Од друга страна, во договорите за одбегнување на двојно оданочување кои земјата ги склучила со други земји се пропишува постапка за заемно договарање при решавање на спорови кои произлегуваат од договорите. Со оглед на тоа дека имплементирањето на Мерката 14 во договорите за одбегнување на двојно оданочување може да се изврши преку Мултилатералната конвенција за имплементирање на мерките за спречување на ерозија на даночната основа и префрлување на добивката, ратификувањето на оваа конвенција во домашниот правен поредок е од особена важност. На овој начин ќе се подобри механизмот за решавање на спорови согласно меѓународните стандарди и ќе се зајакне правната сигурност за домашните даночни обврзници при решавањето на даночните спорови.

Статусот во однос на имплементирањето на минималните стандарди за спречување на БЕПС покажува дека Северна Македонија сè уште не е усогласена со меѓународните стандарди за спречување на ерозија на даночната основа и префрлување на добивка на

¹⁵² Закон за ратификација на Протоколот меѓу Владата на Република Северна Македонија и Швајцарскиот Федерален Совет за изменување на Спогодбата од 14 април 2000 година помеѓу Македонската влада и Швајцарскиот федерален совет за одбегнување на двојното оданочување по однос на данокот на доход и данокот на капитал, Службен весник на РСМ бр. 237/23.

ОЕЦД и Г 20. Постои определен напредок на земјата особено во однос на отстранувањето на даночни режими кои биде идентификувани како потенцијално штетни и зајакнување на одредбите на договорите за одбегнување на двојно оданочување согласно мерките за спречување на БЕПС. Меѓутоа, домашното законодавство и понатаму остава простор за ерозија на даночната основа и префрлување на добивка, особено во полето на директните даноци. Оттука, од особено значење за земјата е имплементирањето и на останатите барања од минималните стандарди за спречување на БЕПС.

2.4.3 Двостолбното решение за адресирање на даночните предизвици кои произлегуваат од дигитализацијата на економијата (БЕПС Проект 2.0) и негово имплементирање во домашниот правен поредок

Во 2021 година во рамки на Инклузивната рамка за спречување на БЕПС се усвои Двостолбното решение за адресирање на даночните предизвици кои произлегуваат од дигитализацијата на економијата (познато како БЕПС 2.0).¹⁵³ Двостолбното решение се состои два столбови кои се насочени кон уредување на различни даночни аспекти на дигитализацијата на економијата. Па така, со првиот столб (анг: *Pillar One*), се врши алоцирање на правото на оданочување на маркет јурисдикциите (анг: *market jurisdiction*) како јурисдикции во кои се наоѓаат корисниците, на дел од резидуалната добивка на најпрофитабилните мултинационални групации (*Amount A*) и поедноставување на примена на принципот на дофат на рака во однос на основните маркетинг и дистрибутивни активности, при што во фокус се потребите на земјите со помал административен капацитет (*Amount B*). Имплементирањето на *Amount A* од првиот столб треба да се изврши преку мултилатерална конвенција која сè уште не е финално усвоена.¹⁵⁴ Насоките за *Amount B* се инкорпорирани во Насоките за трансферни цени за мултилатерални групации и даночни администрации на ОЕЦД.¹⁵⁵ Со вториот столб (анг: *Pillar Two*) се воведува глобално минимално оданочување со данок на добивка за мултинационалните групации преку усвојување на Модел правила за глобално спречување на ерозија на даночната основа (GloBE правила).¹⁵⁶

Со оглед на тоа дека за *Amount A* од првиот столб сè уште не е постигнат договор за мултилатералниот инструмент, на ниво на Унијата се предлагаат решенија за оданочување на дигиталната економија. Во оваа насока се предлага воведување на данок на дигитални услуги (анг: *digital service tax*) кој ќе изнесува 3% на приходите од специфични дигитални услуги (онлајн рекламирање, дигитални посреднички активности и продажба на податоци за корисници) на мултинационалните групации кои имаат вкупни приходи од најмалку 750.000.000 евра и кои имаат оданочиви приходи во рамки на

¹⁵³ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, October 2021.

¹⁵⁴ OECD/G20, The Multilateral Convention to implement Amount A of Pillar One Two-Pillar solution to address the tax challenges arising from the digitalisation of the economy, 2023.

¹⁵⁵ OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, 2022.

¹⁵⁶ Заклучно со 2023 година, на Двостолбното решение за адресирање на даночните предизвици кои произлегуваат од дигитализацијата на економијата пристапнички се 139 земји, меѓу кои и земјите членки на Унијата. OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2021.

Унијата од најмалку 50.000.000 евра¹⁵⁷ и оданочување на добивка алоцирана на дигиталните платформи преку утврдување на “значително дигитално присуство” (анг: *significant digital presence*) или преку виртуелна постојана деловна единица во земја членка.¹⁵⁸ Во 2019 година предлогот се ограничува на данок на дигитални услуги поврзани со рекламирање.¹⁵⁹ Заради обезбедување на приходи за буџетот на Унијата се дискутира и за воведување на дигитална давачка до крајот на 2023 година.¹⁶⁰

Северна Македонија пристапи кон двостолбното решение за адресирање на даночните предизвици кои произлегуваат од дигитализацијата на економијата во 2021 година и се обврза на имплементирање на двата столба во домашниот правен поредок. Ова подразбира дека по усвојување на потребното законодавство земјата ќе се стекне со право на оданочување на приходите на најголемите и најпрофиталните мултинационални групации кои остваруваат добивка во земјата, вклучувајќи ја и добивката која се остварува преку дигиталната економија. Во однос на *Amount A*, финалните дискусии на ниво на ОЕЦД (заради повлекување на поддршката на овој договор од страна на САД), но и на ниво на Унијата не се завршени и не се усвоени правно обврзувачки норми. Следствено на ова, во домашното законодавство не се уредуваат прашања поврзани со оданочувањето на дигиталните услуги на мултинационални групации, иако данокот за дигитални услуги е релевантен за даночната основа на Северна Македонија бидејќи во земјата, како меркет јурисдикција се наоѓаат корисници на услугите од засегнатите мултинационални групации (како што е Гугл, Мета, Нетфликс и многу други). Во однос на *Amount B*, домашното законодавство со кое се уредуваат трансферните цени ги инкорпорира принципите од насоките на ОЕЦД за трансферни цени, меѓутоа ова законодавство треба да се дополни со последните измени со кои се поедноставува примената на принципот на дофат на рака за основните маркетинг и дистрибутивни активности на мултинационалните групации.

Што се однесува на вториот столб, обезбедувањето на глобално минимално ефективно ниво на оданочување со данок на добивка за мултинационалните групации на ниво на Унијата се имплементира преку Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување. Со оваа директива се обезбедува оданочување на мултинационалните групации и домашните групации од големи размери со минимална даночна стапка на данок на добивка од 15 %. Директивата ги следи Модел правилата на ОЕЦД за глобално спречување на ерозија за даночната основа, а дополнително минимално ефективно ниво на оданочување со данок на добивка се проширува и на домашните групации од големи размери. Заради заштита на правото на оданочување на земјите на извор се пропишува и дополнително правило за квалификуван домашен минимален дополнителен данок (анг: *qualified domestic top-up tax (QDMTT)*).

¹⁵⁷ Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, COM(2018) 148 final, 2018.

¹⁵⁸ Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence, COM(2018) 147 final, 2018.

¹⁵⁹ Economic and Financial Affairs Council, 12/03/2019, 12 March 2019, <https://www.consilium.europa.eu/en/meetings/ecofin/2019/03/12/>. Посетено на: 8.08.2025 година.

¹⁶⁰ Statement of the members of the European Council, 25 March 2021, <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2021/03/25/statement-of-the-members-of-the-european-council-25-march-2021/>. Посетено на: 8.08.2025 година.

Во Северна Македонија, со усвојувањето на Законот за минимален глобален данок на добивка во 2024 година се врши целосно имплементирање на вториот столб, а во исто време се изврши усогласување и со законодавството на Унијата. Врз основа на законот се обезбедува ефективно оданочување на добивката од најмалку 15%, а засегнати се составните субјети на мултинационалните групации кои се во опфатот на правилата за обезбедување минимално ефективно оданочување на добивката.

Имплементирањето на БЕПС 2.0 во домашниот правен поредок, особено имплементирањето на глобалното минимално ниво на ефективно оданочување со данокот на добивка е значаен исчекор на земјата во прифаќање на меѓународните даночни реформи за справување со предизвиците кои произлегуваат од дигитализацијата на економијата. Преку имплементирањето на меѓународно договорените правила се штити домашната даночна основа, а со тоа се обезбедуваат дополнителни даночни приходи за земјата.

Заклучок

Авторот на докторскиот труд, даночното координирање во областа на директните даноци го разбира како процес на постигнување на кампабилност помеѓу различни даночни системи, без усвојување на супранационално право на ниво на Унијата. За Северна Македонија, како трета земја во однос на Унијата, значајни се инструментите од мекото право кои се одраз на даночното координирање, кои не се правно обврзувачки, преставуваат насоки за уредување на одредени аспекти од директните даноци. Иако, за мекото право не постои обврска за усвојување, нивното имплементирање во домашниот правен поредок е потребно бидејќи претставува добра пракси за спречување на штетните даночни практики, даночно одбегнување и даночната евазија. Во оваа насока за земјата значајна е листата на Унијата за некооперативни јурисдикции за даночни цели, која обезбедува исполнување на стандардот за добро даночно управување на домашно ниво и Кодексот за однесување при бизнис оданочување, со кој се отстрануваат штетните даночни практики на домашно ниво. Оттука, иако земјата има суверенитет во уредување на директните даноци, дури и во услови кога не е земја членка на Унијата треба да ги почитува инструментите на Унијата, особено оние кои се насочени кон третите земји. Во спротивно, ќе се соочи со репутациски ризик при донесување на одлука за лоцирање на странскиот капитал во земјата.

Од друга страна, меѓународно даночно координирање на ниво на ОЕЦД и Г20 има влијание врз уредување на директните даноци во земјата. Па така, имплементирањето на минималните стандарди за спречување на БЕПС резултираше со важни промени во домашниот правен поредок, како што е модифицирањето на домашен даночен режим кој што беше идентификуван како потенцијално штетен и промени во меѓународните договори за одбегнување на двојно оданочување. Дополнително, со имплементирање на глобалното минимално ниво на ефективно оданочување со данокот на добивка во домашниот правен поредок како резултат на меѓународното даночно координирање во земјата се воспоставуваат механизми за заштита на домашната даночна основа.

ГЛАВА 3: НЕГАТИВНО ДАНОЧНО ХАРМОНИЗИРАЊЕ ВО ОБЛАСТА НА ДИРЕКТНИТЕ ДАНОЦИ

3.1 Негативно даночно хармонизирање во рамки на Унијата

ЕСП има надлежност да усвојува прелиминарни одлуки за прашања поставени пред домашните судови на земјите членки во врска со толкување на (основачките) договори и валидноста и примената на актите на институциите, телата, канцелариите и агенциите на Унијата. На овој начин се обезбедува усогласеност на домашното законодавство со законодавството на Унијата.

Земјата, како земја кандидат за членство во Унијата треба да ја следи судската пракса на ЕСП преку која се врши негативно даночно хармонизирање и во областа на директните даноци. Под негативното даночно хармонизирање се подразбира процес на приближување на даночното законодавство на земјите членки преку судската пракса на ЕСП.¹⁶¹ Преку процесот на негативно даночно хармонизирање на директните даноци се отстрануваат рестриктивните домашни мерки со кои се ограничуваат основните слободи и се обезбедува еднаков даночен третман помеѓу резидентите и нерезидентите. Пресудите на ЕСП со кои се утврдуваат повреди на основните слободи се значаен извор на правото на Унијата и за земјата претставуваат патоказ за начинот на прилагодување на домашното даночно законодавство со основните слободи во Унијата.

Судската пракса на ЕСП изобилува со случаи од областа на директните даноци, а овие случаи преку процесот на негативното даночно хармонизирање влијаат на усогласеноста на домашното законодавство со законодавството на Унијата.¹⁶² Судската пракса се однесува на поединечни случаи поврзани со оданочувањето, при што во пресудите се земаат предвид фактите и околностите на конкретниот случај.¹⁶³ Оттука, преку негативното даночно хармонизирање не може да се адресираат разликите кои произлегуваат од даночните системи на различни земји членки.¹⁶⁴

Директните даноци не треба да претставуваат ограничување на прекуграничните дејствувања на субјектите и остварувањето на основните слободи. Кон ова се надоврзува забраната за дискриминирање (член 18 од ДФЕУ) која подразбира забрана за дискриминирање врз основа на државјанство или резиденство. Забраната за дискриминирање подразбира дека прекуграничните ситуации не треба да се третираат

¹⁶¹ Land at al, 'Introduction to the European tax law on direct taxation' Linde, 2022, p. 9 and p. 66 - 67..

¹⁶² Hrehorovska, Lucia, 'Tax Harmonization in the European Union', Intertax Volume 34, Issue 3, 2006, pp. 158 – 166. Judgment of the Court of 11 August 1995, G. H. E. J. Wielockx v Inspecteur der Directe Belastingen, Case C-80/94, ECLI:EU:C:1995:271, para. 16. Judgment of the Court of 15 May 1997, Futura Participations SA and Singer v Administration des contributions, Case C-250/95, ECLI:EU:C:1997:239, para. 19. Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 8 March 2001, Metallgesellschaft Ltd and Others (C-397/98), Hoechst AG and Hoechst (UK) Ltd (C-410/98) v Commissioners of Inland Revenue and HM Attorney General, Joined cases C-397/98 and C-410/98, ECLI:EU:C:2001:134, para. 37. Judgment of the Court (Grand Chamber) of 13 December 2005, Marks & Spencer plc v David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes), Case C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763, para. 29.

¹⁶³ Lang et al (Eds.), 'Introduction to the European tax law on direct taxation', Linde, 2022, p.41.

¹⁶⁴ Ibid, p. 42.

понеповолно во споредба со домашните ситуации, доколку помеѓу двете ситуации постои споредливост.

Во домашното законодавство во областа на директните даноци пропишани се одредби со кои може да се уредува различен даночен третман на ситуациите со прекугранични елементи. Па така, се пропишува право на даночно намалување на приходи остварени со учество во добивка на друг даночен обврзник, резидент на Северна Македонија, под услов да се оданочени кај обврзникот кој врши исплата на дивидендата (член 18 од ЗДД). Оваа одредба може да биде во колизија со забраната за дискриминирање, бидејќи истиот третман не се пропишува во однос на прекуграничните распределби на добивка.

3.2 Основни слободи и нивно ограничување со директни даноци

Слободата на движење претставува една од основните слободи која се гарантира со одредбите на ДФЕУ која вклучува слободата на движење и престојување во рамки на на Унијата, слобода на движење на работниците и слободата на основање. Во оваа насока донесени се голем број на пресуди на ЕСП во кои се утврдува прекршување на слободата на движење преку одредбите со кои се уредуваат директните даноци.

Пресудата за случајот *Finanzamt Köln-Altstadt v Schumacker* (C-279/93)¹⁶⁵ е преседан со која се утврдува “екад даночните поволности кои што се даваат само на резиденти на земја членка може да претставуваат индиректна дискриминација врз основа на државјанство”. Оттука, иако домашното даночно законодавство е во суверена надлежност на земјите членки, сепак истото мора да биде во согласност со законодавството на Унијата, во случајот со слободата на движење на работниците. Во овој случај се развива “Шумахер доктрината” согласно која во земјата на резиденство треба да се земат предвид личните и семејните околности на даночниот обврзник бидејќи ова придонесува кон посеопфатно оценување на способноста за плаќање на данокот на даночниот обврзник. Во ситуација кога значителен или поголем дел од приходот на даночниот обврзник е остварен во земјата на извор, тогаш во оваа земја се земат предвид личните и семејните околности кои се релевантни за утврдување на даночната обврска.

Како продолжение на претходниот случај, во случајот *X* (C-283/15),¹⁶⁶ Шумахер доктрината се проширува на слободата на движење на капитал, при што се утврдува дека правото на одбивање на трошоци им следува на нерезидентите. Во случајот *Turpeinen* (C-520/04)¹⁶⁷ се потврдува дека домашното даночно законодавство на земја членка не треба да биде ограничувачко во однос на слободата на движење преку наметнување на данок на доход на пензии на лице кое е резидент во друга земја членка при преселување од една во друга земја.

¹⁶⁵ Judgment of the Court of 14 February 1995, *Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker*, C-279/93 - *Finanzamt Köln-Altstadt v Schumacker*, ECLI:EU:C:1995:31.

¹⁶⁶ Judgment of the Court (First Chamber) of 9 February 2017, *X v Staatssecretaris van Financiën*, C-283/15, *X v Staatssecretaris van Financiën*, ECLI:EU:C:2017:102.

¹⁶⁷ Judgment of the Court (First Chamber) of 9 November 2006, *Pirkko Marjatta Turpeinen*, C-520/04, ECLI:EU:C:2006:703.

Во случајот *BU v État belge* (C-35/19),¹⁶⁸ судот утврдува повреда на слободата на движење на работници бидејќи се пропишува различен даночен третман во однос на оданочувањето на надоместоците за инвалидитет. Во конкретниот случај, надоместоците за инвалидите кои се исплатени од Белгија може да бидат изземени од оданочување, додека пак, надоместоците кои се исплаќаат од друга земја членка, не можат да бидат предмет на даночно изземање.

Слободата на основање гарантира право на основање во било која земја членка под исти услови кои важат за државјаните во земјата во која се врши основањето. Слободата на основање вклучува право на вршење на активности на самовработените лица, како и право на основање на претставништво, филијали, подружници во земјите членки, а даночниот третман не смее да претставува ограничување. Слободата на основање се однесува на физичките и на правните лица.

ЕСП усвојува низа на пресуди со кои се отстрануваат рестриктивните даночните мерки во однос на слободата на основање. Во случајот *Commission v France* (C-270/83)¹⁶⁹ се утврдува повреда на правото на основање заради различниот даночен третман помеѓу друштва и подружници кои се резиденти или имаат регистрирано седиште во земја членка наспроти подружници и филијали основани од друштва од друга земја членка. Поконкретно, согласно француското даночно право право на даночен кредит (познат како *avoir fiscal*) имаат само приматели на дивиденди кои имаат резидентен статус или регистрирано седиште во Франција. Во случајот *Marks & Spencer* (C-446/03),¹⁷⁰ се потврдува правото на основање на друштва и вршење на активности на самовработените лица во земјите членки на Унијата.

Слободата на движење на капиталот и слободата на плаќање, како едни од фундаменталните слободи се предмет на дискусија пред ЕСП. Во оваа насока, земјите членки треба да ги отстранат сите даночни ограничувања кои можат да влијаат врз носење на одлуките за инвестирање или пренесување на финансиски средства од една во друга земја членка. Слободата опфаќа директни инвестиции, вклучувајќи ги и недвижностите, основањето, обезбедувањето на финансиски услуги или одобрување на тргување со хартии од вредност на пазарите на капитал на земјите членки. Слободата на движење на капиталот и слободата на плаќањето се однесува на физичките и на правните лица. Основачките договори ја гарантираат слободата на капиталот и слободата на плаќањето и во односите со трети земји.

Од судската пракса на ЕСП значајна за споменување е пресудата *Manninen*, (C-319/02)¹⁷¹ која се однесува на оданочувањето на дивиденди и правото на користење на даночен кредит за дивиденди кои се исплаќаат во Финска и за дивиденди кои потекнуваат од странски извори, како и пресудата во случајот *Staatssecretaris van Financiën v B.G.M.*

¹⁶⁸ Judgment of the Court (Eighth Chamber) of 24 October 2019, *BU v État belge*, C-35/19, *BU v État belge*, ECLI:EU:C:2019:894.

¹⁶⁹ Judgment of the Court of 28 January 1986, *Commission of the European Communities v French Republic*, C-270/83, ECLI:EU:C:1986:37.

¹⁷⁰ Judgment of the Court (Grand Chamber) of 13 December 2005, *Marks & Spencer plc v David Halsey* (Her Majesty's Inspector of Taxes), C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763.

¹⁷¹ Judgment of the Court (Grand Chamber) of 7 September 2004, *Petri Manninen*, C-319/02, ECLI:EU:C:2004:484.

Verkooijen (C-35/98),¹⁷² со која се потврдува слободата на движење на капиталот при одобрувањето на ослободување од данок на дивиденди на друштва основани со други земји членки, на ист начин како и за друштва од Кралството Холандија.

Иако, слобата на движење на капиталот и слободата на плаќање се загарантирани со ДФЕУ, земјите членки имаат дискреционо право на различен третман со домашното даночно законодавство на даночни обврзници кои не се во иста ситуација заради нивното место на резиденство или местото во кое се инвестира капиталот. Исто така, земјите членки имаат право да преземаат мерки за спречување на кршење на домашното законодавство особено во областа на оданочувањето.¹⁷³

Слободата на услуги опфаќа слобода на давање на услуги во друга земја членка или примање на услуги од друга земја членка. Под услуги се подразбираат било кои дејности кои се вршат за надомест, а посебно дејности од индустриски карактер, дејности од комерцијален карактер, дејности на занаетчии и дејности на стручните професии.¹⁷⁴ Слободата на услуги подразбира слобода на давање на услуги преку престојување во една земја членка и давање на услуги во друга земја членка, при што давателот на услуги може привремено да се движи помеѓу земјите членки или самата услуга да се движи помеѓу земјите членки. Под оваа слобода се подразбира и правото на примање на услуги.¹⁷⁵ Слободата на давање и примање на услуги се однесува на физичките и правните лица, а во одредени случаи може да биде проширена и на државјани на трети земји кои даваат услуги и се основани во рамки на Унијата. Даночното законодавство на земјите членки не треба да претставува пречка за остварувањето на слободата на давање и примање на услуги во рамки на внатрешниот пазар.

Во оваа насока, особено интересна за дискусија е пресудата на ЕСП во случајот *Commission v Austria* (C-387/10)¹⁷⁶ со која се утврдува дека барањето од страна на земјите членки за постоење на даночен претставник заради целите на давање на услуги во определена земја членка не е во согласност со слободата на давање на услуги. Во случајот *Vestergaard* (C-55/98)¹⁷⁷ се утврдува повреда на слободата на давање и примање на услуги заради одбивање на признавање како даночно признат расход на оперативни трошоци поврзани со давање на услугата во друга земја членка.

Законодавството од областа на директните даноци не треба да ги ограничува овие слободи во рамки на внатрешниот пазар. Ова подразбира дека домашното законодавство

¹⁷² Judgment of the Court of 6 June 2000, *Staatssecretaris van Financiën v B.G.M. Verkooijen*, Case C-35/98, ECLI:EU:C:2000:294.

¹⁷³ Article 65, Consolidated version of the Treaty of functioning on the European Union, C 326/47, 2012.

¹⁷⁴ Article 57, Consolidated version of the Treaty of functioning on the European Union, C 326/47, 2012. Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 22 May 2003, *Freskot AE v Elliniko Dimosio*, Case C-355/00, ECLI:EU:C:2003:298, para. 54.

¹⁷⁵ Barnard, Catherine, 'The Substantive Law of the EU', 6th edn, OUP Oxford, 2019, p. 206 - 288.

¹⁷⁶ Judgment of the Court (Seventh Chamber) of 29 September 2011, *European Commission v Republic of Austria*, C-387/10, ECLI:EU:C:2011:625.

¹⁷⁷ Judgment of the Court (Sixth Chamber) of 28 October 1999, *Skatteministeriet v Bent Vestergaard*, C-55/98, ECLI:EU:C:1999:533.

не треба да уредува различен третман за нерезидентите и во споредба со даночниот третман кој се применува на домашните резиденти.

3.3 Фундаментални (основни) права на даночните обврзници

Фундаменталните права се штитат со меѓународно усвоени инструменти и тоа: Повелбата за фундаменталните права на Европската Унија¹⁷⁸ и Европската конвенција за човекови права.¹⁷⁹

Повелбата за фундаменталните права на Европската Унија (во понатамошниот текст: Повелбата) е правно обврзувачки документ за заштита на фундаменталните права, слободите и принципи на граѓаните на Унијата.¹⁸⁰ Повелбата се смета дека е дел од примарното законодавство на Унијата. Некои од фундаменталните права се поврзани со правата на даночниот обврзник. Па така, во врска со оданочувањето на даночните обврзници релевантни се членовите кои се однесуваат на заштитата на лични податоци, правото на вршење на бизнис, правото на сопственост, еднаквост пред законот, забраната за дискриминација, правото на добро управување, правото на пристап до информации, правото на омбудсман, правото на ефективен правен лек и праведно судење, презумција на невиност и право на одбрана, законитост и пропорционалност на кривичните дела и санкции и правото да не се суди и казнува два пати во кривичните постапки за истото кривично дело.

Во отсуство на пошироко даночно хармонизирање на даночната постапка, Повелбата претставува минимален стандард за заштита на даночните обврзници во даночната постапка.¹⁸¹

Одредбите на Повелбата се однесуваат на институциите и телата на Унијата и земјите членки само кога го применуваат правото на Унијата.¹⁸² Оттука, фундаменталните права од Повелбата се почитуваат при примена на директивите, регулативите и одлуките, како и при примената на домашни мерки за имплементирање на правото на Унијата.¹⁸³ Ограничувањето на слободите и правата од Повелбата мора да е законски уредено и во согласност со принципот на пропорционалност.¹⁸⁴ Со Повелбата се реafirмираат правата

¹⁷⁸ Charter of fundamental rights of the European Union, C 364/1, 2000.

¹⁷⁹ European Convention on Human Rights, as amended by Protocols Nos. 11, 14 and 15 supplemented by Protocols Nos. 1, 4, 6, 7, 12, 13 and 16.

¹⁸⁰ Повелбата добива обврзувачка сила по влегување во сила на Договорот од Лисабон. Повелбата е прокламирана во 2000 година, а е во сила од декември 2009 година.

¹⁸¹ Pătrăuș, Mihaela, Elvira, Vidrean - Căpușan, Tudor Dumitru, 'European Union Fundamental Rights Reflected in Tax Procedures. The Key for Tax Harmonisation inside The European Union?', Athens Journal of Law, 9: 1-13, 2023, p. 2.

¹⁸² Article 51, Charter of fundamental rights of the European Union, C 364/1, 2000. K., Perrou, 'Case Law Note: The Application Of The Eu Charter Of Fundamental Rights To Tax Procedures: Trends In The Case Law Of The Court Of Justice', 49, Intertax, Issue 10, 2021, pp. 853-861.

¹⁸³ Pătrăuș, Mihaela, Elvira, Vidrean - Căpușan, Tudor Dumitru, 'European Union Fundamental Rights Reflected in Tax Procedures. The Key for Tax Harmonisation inside The European Union?', Athens Journal of Law, 9: 1-13, 2023, p. 3

¹⁸⁴ Ibid, 52.

кои произлегуваат од “уставните традиции и меѓународните обврски” на земјите членки и Европската конвенција за човекови права, како и судската пракса на ЕСП и Европскиот суд за човекови права.

Пред донесување на Повелбата, во заштитата на фундаменталните права особено е значајна судската пракса на ЕСП. Па така, почитувањето на фундаменталните права во рамки на Унијата претставува интегрален дел од општите принципи на Унијата кои се заштитени од страна на ЕСП.¹⁸⁵ Уште во 1969 година се нотира дека фундаменталните права се “вградени во општите принципи на правото на Заедницата”.¹⁸⁶ Заштитата на фундаменталните права во рамки на Унијата кореспондира (односно е ефективно еквивалентна) со уставната заштита на правата од страна на земјите членки, кон што придонесува и фактот дека земјите членки се пристапнички на Европската конвенција за човекови права.¹⁸⁷

Правата од Повелбата кореспондираат со правата кои се пропишани со Европската конвенција за човекови права, при што Повелбата не претставува пречка за обезбедување на поекстензивна заштита на фундаменталните права.¹⁸⁸ Како напоменување, Европската конвенција за човекови права беше потпишана во 1950 година во рамки на Советот на Европа, и истата е во примена од 1953 година, а надзор над имплементирањето се врши од страна на Европскиот суд за човекови права. Унијата не е дел од Европската конвенција за човекови права, иако земјите членки на Унијата се потписнички на истата.¹⁸⁹

Следствено на горенаведеното, во процесот на хармонизирање на директните даноци на земјата со законодавството на Унијата земјата треба да обезбеди почитување на фундаменталните права кои се пропишани со уставниот поредок на земјата, како и меѓународно усвоените документи во кои се гарантираат основните слободи и права. Оттука, имплементирањето на законодавството на Унијата во домашниот правен поредок не треба да е во спротивност со споменатите фундаментални права на даночните обврзници.

¹⁸⁵ Judgment of the Court of 17 December 1970, Internationale Handelsgesellschaft mbH v Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel, Case 11-70, ECLI:EU:C:1970:114, para. 4. D., Chalmers et al., ‘European Union Law, 2nd edn., Chapter 6’, Cambridge University Press, 2010, p. 233 - 269.

¹⁸⁶ Judgment of the Court of 12 November 1969, Erich Stauder v City of Ulm - Sozialamt, Case 29-69, ECLI:EU:C:1969:57, para. 7.

¹⁸⁷ Friedl, Paul, ‘A New European Fundamental Rights Court: The German Constitutional Court on the Right to Be Forgotten’, European Papers - A Journal on Law and Integration, Vol. 5, No 1, 2020, p.448. German Federal Constitutional Court, Judgment of 22 October 1986, 2 BvR 197/83, paras 107-133.

¹⁸⁸ Article 52, Charter of fundamental rights of the European Union, C 364/1, 2000.

¹⁸⁹ Иако пристапниот договор е финализиран во април 2013 година, пристапувањето на Унијата во Европската конвенција за човекови права сè уште не е финализирано заради негативното мислење од страна на ЕСП во кое се нотира дека при пристапувањето на Унијата треба да се имаат предвид специфичните карактеристики на Унијата и правото на Унијата, како и зачувување на надлежностите на институциите во рамки на ЕУ (Opinion 2/13, 14 December 2014, EU:C:2010:117).

Заклучок

Ова поглавје се посветува на негативното даночно хармонизирање во областа на директното оданочување. Негативното даночно хармонизирање во областа на директните даноци е процес на приближување на законодавството помеѓу земјите членки преку судската пракса на ЕСП. Оттука, во процесот на хармонизирање на директните даноци на земјата со законодавство на Унијата се зема предвид судската пракса на Унијата која е насочена кон забраната за дискриминација во областа на оданочување и гарантирањето на основните слободи. Преку процесот на негативно даночно хармонизирање на директните даноци се отстрануваат рестриктивните домашни мерки со кои се ограничуваат основните слободи и се обезбедува еднаков даночен третман помеѓу резидентите и нерезидентите. Пресудите на ЕСП со кои се утврдуваат повреди на основните слободи се значаен извор на правото на Унијата и за земјата претставуваат патоказ за начинот на прилагодување на домашното даночно законодавство со основните слободи во Унијата.

Во оваа насока, во домашното даночно законодавство треба да се почитува забраната на дискриминирање (преку отстранување на различниот даночен третман на нерезидентите во споредба со резидентите) и гарантирање на основните слободи при уредување на даночниот третман и тоа: слободата на движење, слободата на основање, слободата на движење на капиталот и слободата на плаќање и слободата за давање и примање на услуги. Дополнително, за процесот на хармонизирање особено значајно е и почитувањето на фундаментално загарантираните права на даночните обврзници кои земјата треба да ги гарантира во домашниот правен поредок согласно меѓународно усвоените документи.

ТРЕТ ДЕЛ: ПРОЦЕНКА НА ВЛИЈАНИЕТО ОД ХАРМОНИЗИРАЊЕТО СО ДИРЕКТИВИТЕ КОИ СЕ НАСОЧЕНИ КОН ОТСТРАНУВАЊЕ НА ДАНОЧНИТЕ ПРЕЧКИ ВО ОБЛАСТА НА ДИРЕКТНИТЕ ДАНОЦИ

ГЛАВА 1: ДИРЕКТИВА ЗА МАТИЧНИ ДРУШТВА И ДРУШТВА ЌЕРКИ И НЕЈЗИНО ИМПЛЕМЕНТИРАЊЕ ВО ДОМАШНИОТ ПРАВЕН ПОРЕДОК

1.1 Вовед

При вршење на прекуграничните активности, субјектите може да бидат опфатени со различен даночен третман во земјите членки, при што може да дојде до двојно оданочување на иста добивка во различни јурисдикции. Ова се гледа како пречка за ефикасното функционирање на внатрешниот пазар.¹⁹⁰ Со двојното оданочување особено погодени се мултинационалните групации кои работат во различни јурисдикции. Дивидендите и други распределби на добивка може да се двојно оданочени во случаите кога:

а) во земјата во која друштвото ќерка е резидент се задржува данок на излезните дивиденди (анг: *outbound dividends*) и

б) во земјата во која матичното друштво е резидент се оданочуваат влезните дивиденди (анг: *inbound dividends*) на ниво на матичното друштво.¹⁹¹

Заради решавање на проблемот со двојно оданочување уште во 1969 година се предлага заеднички систем на оданочување на матични друштва и друштва ќерки при распределба на дивиденди и други распределби на добивка од различни земји членки. По повеќе од дваесет години, во 1990 години во рамки на пакетот на директиви од областа на директното оданочување со неколку измени од иницијалниот предлог се усвојува Директивата на Советот 90/435/ЕЕЗ од 23 јули 1990 година за заедничкиот систем на оданочување што се применува на матични друштва и друштва ќерки од различни земји членки (во понатамошниот текст: Директива за матични друштва и друштва ќерки).¹⁹² Земјите членки имаа обврска да ја транспонираат предметната директива во домашниот правен поредок најдоцна до 1 јануари 1992 година.

Директивата за матични друштва и друштва ќерки е дел од законодавството на Унијата кое е предмет на даночно хармонизирање до денот на пристапување на земјата во Унијата. Оттука, во оваа глава ќе се изврши правна анализа на предметната директива преку која ќе се утврдуваат обврските за Северна Македонија во процесот на даночно хармонизирање со Директивата за матични друштва и друштва ќерки. Споредбената анализа со домашниот правен поредок дава увид во степенот на досегашната усогласеност со одредбите од Директивата за матични друштва и друштва ќерки, во финалниот заклучок се дава осврт во однос на влијанието од даночното хармонизирање со предметната директива.

¹⁹⁰ European Commission, 'Double Taxation in the Single Market', COM 712 final, 2011, p.3.

¹⁹¹ Terra, Ben J.M, Wattel, Peter J., 'European Tax Law', Kluwer Deventer, 2005, p. 491.

¹⁹² Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, OJ L 225, 1990.

Со Директивата за матични друштва и друштва ќерки се отстранува двојното оданочување кое може да настане во рамки на групацијата помеѓу матичните друштва и друштвата ќерки при прекуграничните распределби на дивиденди и други распределби на добивки во рамки на Унијата. Воедно, оваа директива спречува двојно неоданочување при распределбата на добивка до кое може да дојде како резултат на изземање од оданочувањето на дивидендите во земјата членка во која матичното друштво е резидент и третирање на истата дивиденда како неоданочива во земјата членка на резиденство на друштвото ќерка. Со Директивата за матични друштва и друштва ќерки, се отстрануваат и даночните пречки на прекуграничното инвестирање во форма на задржан данок.

Директивата за матични друштва и друштва ќерки е насочена кон постигнување на неколку цели и тоа: отстранување на даночните пречки при работењето на друштвата од различни земји членки, изедначување со домашниот даночен третман (при соработката помеѓу друштвата во рамки на една земја членка) и олеснување на групирање на друштвата на ниво на Унијата.¹⁹³ На овој начин, се придонесува кон зголемување на прекуграничното инвестирање и намалување на трошоците за инвестирање, како и ефективно остварување на слободата на движење на капиталот во рамките на Унијата.

Директивата за матични друштва и друштва ќерки е предмет на неколку измени. Па така, во 2003 година се врши проширување на субјективниот опфат, се уредува даночниот третман на фискално-транспарентните субјекти, се врши постепено намалување на прагот на уделот на матичното друштво во друштвото ќерка од 25% на 20 % во 2005 година и на 10% во 2009 година и се уредува даночниот третман при пренесување на добивката на постојана деловна единица. Дополнително, се зајакнуваат механизмите за одбегнување на двојно оданочување.¹⁹⁴ Во 2011 година се усвојува преработена верзија на Директивата за матични друштва и друштва ќерки во која се консолидираат претходните измени.¹⁹⁵

Понатамошните измени на Директивата за матични друштва и друштва ќерки се насочени кон зајакнување на одредбите за спречување на даночна злоупотреба преку адресирање на хибридниот неусогласеност кои доведуваат до двојно неоданочување на добивката во 2014 година¹⁹⁶ и преку пропишување на општо правило за спречување на даночно одбегнување во 2015 година.¹⁹⁷

¹⁹³ Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 4 October 2001, *Athinaiki Zythopoiia AE v Elliniko Dimosio*, *Athinaiki Zythopoiia*, C-294/99, ECLI:EU:C:2001:505, para. 25, Judgment of the Court (Grand Chamber) of 12 December 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue*, *Test Claimants in the FII Group Litigation* C-446/04, ECLI:EU:C:2006:774, para. 103, Judgment of the Court (First Chamber) of 8 November 2007, *Amurta SGPS v Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam*, C-379/05, ECLI:EU:C:2007:655, para. 18.

¹⁹⁴ Повеќе за измените на Директивата од 2003 види Guglielmo, M., 'The 2003 Amendments to the EC Parent-Subsidiary Directive – What's next?', *EC Tax Review*, 2004, p. 164-181.

¹⁹⁵ Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States (recast), OJ L 345, 2011.

¹⁹⁶ Council Directive 2014/86/EU of 8 July 2014 amending Directive 2011/96/EU on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, OJ L 219, 2014.

¹⁹⁷ Council Directive (EU) 2015/121 of 27 January 2015 amending Directive 2011/96/EU on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, OJ L 21, 2015.

1.2 Субјективен опфат на Директивата за матични друштва и друштва ќерки

Директивата за матични друштва и друштва ќерки може да се примени само на квалификувани друштва на земја членка.¹⁹⁸ Ова подразбира кумулативно исполнување на три услови кои се однесуваат на правната форма, резидентниот статус на друштвото и условот друштвото да е обврзник на данокот на добивка. Субјективниот опфат на Директивата за матични друштва и друштва ќерки се проширува во неколку наврати.¹⁹⁹

а) Правна форма на друштва

Друштвата на земјите членки потребно е да се основани во една од правните формите кои се пропишани во Делот А од Анексот I од Директивата за матични друштва и друштва ќерки. Земјите членки имаат право на идентификување на правните форми на кои ќе се применува заедничкиот систем на оданочување на матични друштва и друштва ќерки. Оваа листа на правни форми е екстензивна и претставува одлука на земјите членки за вклучување на формите на друштва на кои ќе се применува Директивата за матични друштва и друштва ќерки. Листата на правни форми се проширува со приклучувањето на нови земји членки кон Унијата. Земјите членки имаат различни пристапи при одредувањето на правната форма на друштва на кои ќе се применува заедничкиот систем на оданочување. Некои од земјите членки ги пропишуваат конкретните правни форми на друштва согласно позитивното домашно законодавство (како што се друштвото со ограничена одговорност, акционерското друштво итн.), додека пак други земји членки ја прошируваат листата и на други друштва основани според важечкото домашно законодавство кои се обврзици на данокот на добивка.

б) Статус на даночен резидент

За целите на примена на Директивата на матични друштва и друштва ќерки потребно е друштвото да се смета за резидент за даночни цели во некоја од земјите членки согласно домашното законодавство. Дополнително, друштвото не треба да се смета за даночен резидент во трета земја (земја која не е членка на Унијата) во согласност со договорите за одбегнување на двојно оданочување склучени помеѓу земја членка и трета земја.

Повикувањето на меѓународните договори за одбегнување на двојно оданочување за целите на утврдување на статусот на даночен резидент на друштвото на земја членка е неопходно заради спречување на примена на заедничкиот систем на оданочување на друштва кои имаат двоен резидентен статус односно се сметаат за даночни резиденти на земја членка заради тоа што се основани или имаат седиште во земја членка, а во исто време се сметаат за даночни резиденти во трета земја согласно домашното законодавство врз основа на седиштето на ефективно управување. Ваквите субјекти не ретко може да бидат вклучени во шеми на даночно планирање и одбегнување на данок.

¹⁹⁸ Schonewille, P., 'Some questions on the Parent-Subsidiary Directive and the Merger Directive', Intertax Volume 20, Issue 1, 1992, pp. 13 – 20.

¹⁹⁹ Fibbe, G.K., 'The different translations of the term 'company' in the Merger Directive and the Parent Subsidiary Directive: a Babylonian confusion of tongues?', EC Tax Review, Volume 15, Issue 2, 2006, pp. 95 – 102.

в) Друштво - обврзник на данок на добивка

Третиот услов уредува дека друштвото треба да е обврзник на данокот на добивка идентификуван од Делот Б од Анексот I од Директивата за матични друштва и друштва ќерки. Земјите членки имаат право да го идентификуваат данокот на добивка кој што е пропишан согласно домашното даночно законодавство на кој ќе се применува заедничкиот систем на оданочување. Дополнително, друштвата кои се обврзници на данокот на добивка не треба да имаат избор во однос на обврската за плаќање на данокот односно можност за ослободување од оданочување со данокот на добивка или да бидат обврзници на некој друг на данок кој што може да биде заменет со конкретниот данок. Причината за постоење на овој услов произлегува од тоа дека друштвата кои се ослободени од данок на добивка не можат да бидат предмет на двојно оданочување, додека пак правото на избор во однос на данокот отвара можности за шеми на даночно планирање. Овој критериум и неговата примена се обработува и во судската пракса.²⁰⁰

1.2.1 Статус на матично друштво и друштво ќерка

Заедничкиот систем на оданочување од Директивата за матични друштва и друштва ќерки се применува само на субјекти кои имаат статус на матични друштва, друштва ќерки, како и на постојани деловни единици.

Статус на матично друштво имаат друштвата кои ги исполнуваат условите кои се однесуваат на правната форма, даночното резиденство и условот субјектот да биде обврзник на данок на добивка и кои имаат најмалку 10% учество во капиталот на нивни друштва ќерки од друга земја членка кои исто така ги исполнуваат условите од членот 2 од Директивата за матични друштва и друштва ќерки. Од друга страна, за друштво ќерка се смета друштво во кое матично друштво поседува најмалку 10 % удел во капиталот. Учеството во капиталот може да биде директно или индиректно и може да се замени со гласачки права врз основа на билатерален договор помеѓу земји членки.

По исклучок, во рамки на иста земја членка статус на матично друштво може да има и друштво кое има најмалку 10% учество во капиталот на друштво од иста земја членка, доколку учеството во целост или делумно се поседува од страна на постојана деловна единица на матично друштво од друга земја членка.

Во Директивата за матични друштва и друштва ќерки се пропишува дополнителен услов поврзан со времето на поседување на учеството во капиталот. Имено, земјите членки имаат право да не дозволат примена на Директивата за матични друштва и друштва ќерки доколку уделот на матичното друштво во друштвото ќерка не се држи непрекинато во период од најмалку две години. Исто така, во обратната ситуација, земјите членки имаат право на избор да не дозволат примена доколку уделот во друштвото ќерка не се држи во непрекинат период од најмалку две години. Од одредбата може да се заклучи дека условот во однос на периодот на држење на уделот може да се однесува на матичното друштво, но и на друштвото ќерка, при што Директивата за матични друштва и друштва

²⁰⁰ Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 8 March 2017, *Belgische Staat v Wereldhave Belgium Comm. VA and Others*, C-448/15, ECLI:EU:C:2017:180, para. 30 and 31.

ќерки не ја исклучува можноста за алтернативна примена или пак пропишување на пократок период на држење на уделот.

Во Директивата за матични друштва и друштва ќерки не се пропишува потребата од исполнување на условот за непрекинато држење на уделот во моментот на распределбата на добивката. Судската пракса дава некои појаснувања во оваа насока. Во случајот *Denkavit Internationaal and Others v Bundesamt für Finanzen* (C-283/94)²⁰¹ се нотира дека условот за поседување на уделот во друштвото ќерка во определен временски период (период од најмалку две години) може и да не е исполнет во моментот кога се бара доделување на даночната поволност од предметната директива. Сепак, земјите членки имаат правото на избор да не дозволат користење на даночната поволност доколку не е исполнет условот во моментот на распределбата на добивката, а по негово целосно исполнување да го вратат платениот данок.

1.2.2 Фискално-транспарентни субјекти за даночни цели согласно Директивата за матични друштва и друштва ќерки

Во Директивата за матични друштва и друштва ќерки се уредува даночниот третман на распределби на добивка од друштво ќерка кое се смета за фискално транспарентно за даночни цели. Оценувањето на друштво ќерка како фискално-транспарентен субјект за даночни цели се врши од страна на земјата членка во која се наоѓа матичното друштво согласно правните карактеристики на друштвото ќерка во согласност со законодавството на земјата врз основа на кое е основано. Земјата членка на матичното друштво има право да го оданочи матичното друштво во однос на уделот во добивката во друштвото ќерка која е оценето како фискално - транспарентен субјект за даночни цели, а во исто време да се воздржи од оданочување на распределената добивка од друштвото ќерка. Ова подразбира дека матичното друштво ќе се оданочува како партнер во друштвото ќерка, а не како акционер во посебен правен субјект.

1.3 Предмет на Директивата за матични друштва и друштва ќерки

1.3.1 Дивиденди и други распределби на добивка

Во Директивата за матични друштва и друштва ќерки не се пропишува што се подразбира под “дивиденда” и “распределба на добивка”. Па така, се поставува прашањето дали дефинирањето на дивидендите и распределбите на добивка треба да бидат во согласност со домашното законодавство на земја членка и тоа даночното законодавство или пак трговското законодавство или пак станува збор за автономни поими кои се дефинираат согласно “*acquis*-то” на Унијата.

При прекуграничната распределба на дивидендата и други распределби на добивка, различното дефинирање на термините од земјите членки може да доведе до проблеми при примена на Директивата за матични друштва и друштва ќерки со оглед на

²⁰¹ Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 17 October 1996, *Denkavit International BV, VITIC Amsterdam BV and Voormeer BV v Bundesamt für Finanzen* (*Denkavit Internationaal and Others v Bundesamt für Finanzen*), C-283/94, ECLI:EU:C:1996:387, para. 22 and 25.

тоа дека земјите членки можат различно да ги класифицираат прекуграничните плаќања и како резултат на тоа да дојде до примена (или непримена) на заедничкиот систем на оданочување на матични друштва и друштва ќерки.

Согласно Поимникот на ОЕЦД, под дивиденди се подразбираат добивки кои им се распределуваат на акционерите на друштвото како резултат на поседување на обични или приоритетни акции, без разлика дали акциите носат право на глас, согласно договорениот однос помеѓу друштвото и акционерите, пред одбивање на данокот по задршка. Распределбите на добивка, пак опфаќаат дивиденди и распределби на добивка од страна на составните субјекти (филијали).²⁰² Оттука, дивиденда го означува финансискиот поврат од капиталната инвестиција во друштвото односно пренесување на дел од добивката од друштвото на неговите акционери, додека пак распределбата на добивка е поширок концепт од дивидендите и опфаќа исплати кои не се стриктно класифицирани како дивиденда, туку како други распределби на добивки кои по својата суштина се еквивалентни на дивиденди.

Распределбите на добивка кои се резултат на ликвидирање на друштвото ќерка не потпаѓаат под заедничкиот систем на оданочување со оглед на тоа дека ликвидирањето на друштвата ќерки кои се наоѓаат во странска јурисдикција не потпаѓа под целите кои треба да се постигнат со Директивата за матични друштва и друштва ќерки.

1.3.2 Механизам за отстранување на економско двојно оданочување

а) Метод на изземање и метод на даночен кредит

Економското двојно оданочување претставува оданочување на различни даночни обврзници во однос на ист приход или добивка. Па така, со Директивата за матични друштва и подружници се нотира дека до економско двојно оданочување на дивидендите и другите распределби на добивки може да дојде во случаите кога добивката на друштвото ќерка од која се врши распределба на дивиденда или друга распределба на добивка се оданочува со данок на добивка во земјата членка во која друштвото ќерка е резидент, а во исто време распределбата од добивката се оданочува во земјата во која матичното друштво е резидент.

Отстранувањето на економското двојно оданочување на распределбите на дивиденда и други распределби на добивка согласно Директивата за матични друштва и друштва ќерки подразбира обврска за земјата членка во кое се наоѓа матичното друштво при распределби на дивиденда и други распределби на добивка од друштво ќерка кое се наоѓа во друга земја членка да се воздржи од наплаќање на данок на добивка на распределбата на дивиденда и други распределби на добивка (член 4 од Директива за матични друштва и друштва ќерки) и да се воздржи од наплаќање на задржан данок на примената дивиденда и други распределба на добивка од друштво ќерка (член 6 од Директивата за матични друштва и друштва ќерки).

²⁰² OECD, Glossary of foreign direct investment terms and definitions, 4th Edition of the OECD Benchmark Definition of Foreign Direct Investment, 2008.

За отстранувањето на економското двојно оданочување се дава можност за примена на два методи и тоа: метод на изземање (анг: *exemption method*) и метод на даночен кредит (анг: *tax credit method*) при што земјата членка која што ја имплементира Директивата за матични друштва и друштва ќерки треба да оцени кој од двата методи е соодветен согласно домашното даночно законодавство или договорите за одбегнување на двојно оданочување во зависност од структурата и карактеристиките на даночниот систем на земјата.

Согласно методот на изземање (член 4 став (1)(а) од Директивата за матични друштва и друштва ќерки) земјата членка во која се наоѓа матичното друштво треба да се воздржи од оданочување со данок на добивка на распределбите на дивиденда и други распределби на добивки од друштвото ќерка. Од друга страна, согласно методот на даночен кредит (член 4 став (1)(б) од Директивата за матични друштва и друштва ќерки) земјата членка во која се наоѓа матичното друштво може да ги оданочи распределбите на дивиденда и други распределби на добивка од друштвото ќерка во согласност со домашното даночно законодавство. Меѓутоа, истата земја членка треба да му дозволи на матичното друштво да го одбие износот на данокот кој што е платен од страна на друштвото ќерка за распределената на дивидендата и друга распределба на добивка односно за платениот данок во земјата членка во кое се наоѓа друштвото ќерка на матичното друштво да дозволи даночен кредит во висина на износот на платениот данок. Под истите услови, методот на даночен кредит може да се примени и на другите друштва ќерки кои се наоѓаат подолу во структурата на групацијата (анг: *lower-tier subsidiaries*) доколку се исполнети условите за примена на заедничкиот систем на оданочување согласно Директивата за матични друштва и друштва ќерки.

Примената на Директивата за матични друштва и друштва ќерки е прикажана во Графиконот 1, при што на матичното друштво кое се наоѓа во земја членка на ЕУ 1 му се распределува дивиденда од друштво ќерка кое се наоѓа во земја членка на ЕУ 2. Матичното друштво и друштвото ќерка ги исполнуваат условите од членот 2 и членот 3 од Директивата за матични друштва и друштва ќерки. Па така:

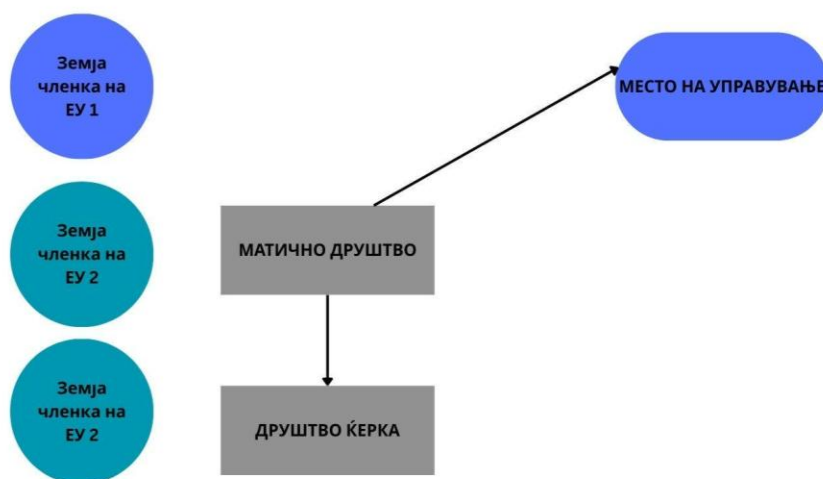
- Дивидендата ќе биде оданочена со данок на добивка во земјата во која се наоѓа друштвото ќерка (земја членка 2);
- Распределбата на дивидендата ќе биде ослободена од данок на добивка во земјата во која се наоѓа матичното друштво (земја членка 1) и
- Распределбата на дивидендата ќе биде ослободена од задржан данок во земјата во која се наоѓа друштвото ќерка (земја членка 2).

Графикон 1: *Отстранување на економско двојно оданочување при прекугранична распределба на добивка од друштво ќерка на матично друштво*



Специфичен случај при примената на Директивата за матични друштва и друштва ќерки постои кога матичното друштво и друштвото ќерка се наоѓаат во иста земја членка на ЕУ, но матичното друштво има двоен резидентен статус при што местото на управување на матичното друштво се наоѓа во друга земја членка (случајот е прикажан во графиконот 2).

Графикон 2: *Распределба на добивка од друштво ќерка на матично друштво кои се наоѓаат во иста земја членка, а матичното друштво има двоен резидентен статус за даночни цели*



б) Распределби на дивиденди и други распределби на добивка на постојани деловни единици

Постојаните деловни единици се една од организационите форми преку кои друштвата вршат деловни активности во други земји. Друштвата самостојно одлучуваат за вршење на прекуграничните активности преку друго друштво (друштво ќерка) кое се смета за посебен правен субјект или постојана деловна единица која нема посебен правен субјективитет. Во зависност од одлуката различни се и даночните импликации од вршењето на прекуграничната активност.

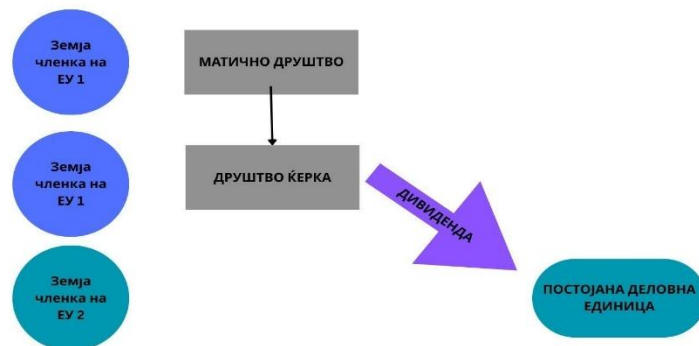
Под постојана деловна единица согласно Директивата за матични друштва и друштва ќерки се подразбира постојано место на активност кое се наоѓа во земја членка преку кое во целост или делумно се врши дејноста на друштво од друга земја членка, под услов добивката од тоа место на активност да подлежи на данок во земјата членка во која се наоѓа, врз основа на билатерален договор за одбегнување на двојно оданочување или,

во отсуство на таков договор, врз основа на домашното законодавство. Оваа дефиниција се поистоветува со дефиницијата за постојана деловна единица од членот 5 став 1 од Модел Конвенцијата за доход и капитал на ОЕЦД која што претставува општо прифатената меѓународна дефиниција за постојана деловна единица.²⁰³ Единствен дополнителен елемент во дефиницијата за постојаната деловна единица согласно Директивата за матични друштва и друштва ќерки е оданочување на добивката (согласно билатерален договор или согласно домашно законодавство) во земјата во која се наоѓа постојаната деловна единица.

Кога на постојаната деловна единица се исплаќаат дивиденди и други распределби на добивка потребно е да се отстрани економското и правното двојно оданочување. Членот 1 став 1 точки (в) и (г) од Директивата за матични друштва и друштва ќерки го уредува постапувањето при распределбата на дивиденда и друга распределба на добивка кои се ефективно поврзани со постојана деловна единица која се наоѓа во земја членка на друштва лоцирани во друга земја членка, исплатени од друштвото ќерка кое е лоцирано во различна земја членка од земјата членка во која се наоѓа постојаната деловна единица.

Директивата за матични компании и компании ќерки може да се примени и кога матичното друштво и друштвото ќерка се наоѓаат во иста земја членка, а постојаната деловна единица се наоѓа во друга земја членка. Во случајот постои распределба на добивка која опфаќа прекуграничен однос помеѓу две или повеќе земји членки (Графикон 3).

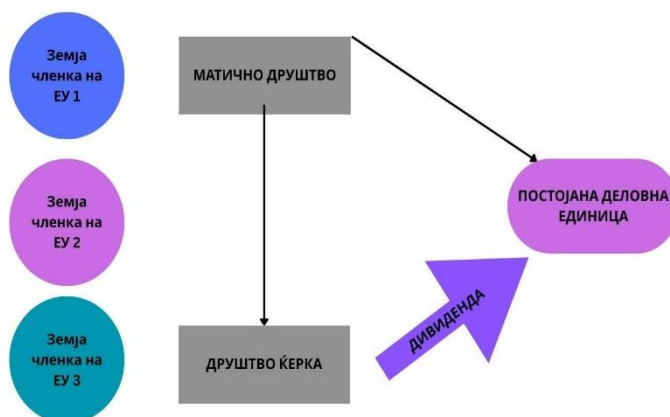
Графикон 3: *Распределба на дивиденди и други распределби на добивка на постојана деловна единица кога матичното друштво и друштвото ќерка се наоѓаат во иста земја членка*



Директивата за матични друштва и друштва ќерки може да се примени и кога постои прекуграничен однос помеѓу три различни земји членки односно кога матичното друштво, друштвото ќерка и постојаната деловна единица се наоѓаат во три различни земји членки (Графикон 4)

²⁰³ OECD, 'Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017', OECD Publishing, 2017.

Графикон 4: *Распределба на дивиденди и други распределби на добивка на постојана деловна единица ј*
кога матичното друштво, друштвото ќерка и постојана деловна единица се наоѓаат во различни земји
членки



Економското двојно оданочување во случајот се отстранува на ниво на постојаната деловна единица чијшто третман се изедначува со третманот на матичното друштво односно се применува членот 4 од Директивата за матични друштва и друштва ќерки. Оттука, земјата членка во која се наоѓа постојана деловна единица има обврска да го отстрани економското двојно оданочување при распределбата на добивката со примена на методот на изземање или методот на даночен кредит.

в) Даночен третман на трошоци поврзани со уделот во друштвото ќерка

Даночниот третман на трошоците поврзани со уделот во друштвото ќерка се уредува во членот 4 став (3) од Директивата за матични друштва и друштва ќерки, согласно кој земјата членка во која се наоѓа матичното друштво има право трошоците поврзани со поседувањето на уделот и загубите од пренесувањето на добивката на друштвото ќерка да не дозволи да се користат за намалување на оданочивата добивка на матичното друштво. На овој начин се спречува одбегнување на одобрување на повеќекратни даночни поволности во форма на даночно намалување и даночно ослободување на матичното друштво. По исклучок, може да се признати фиксните трошоци поврзани со управување на уделот и тоа најмногу до 5% од распределната добивка од друштвото ќерка. Како резултат на ова, 95% од распределената дивиденда или други распределби на добивка се предмет на оданочување.

Во Директивата за матични друштва и друштва ќерки не се содржани појаснувања во однос на тоа што се подразбира под “трошоци поврзани со поседување на уделот и загуби од пренесување на добивката”, како и во однос на тоа што се подразбира под “трошоци за управување на уделот”. Со оглед на тоа дека оваа одредба се однесува на земјата членка во која се наоѓа матичното друштво, понатамошно допрецизирање при

примената на одредбата треба да се даде во домашните даночни законодавства на земјите членки.

1.3.3 Механизам за отстранување на правно двојно оданочување

При правно двојно оданочување настанува оданочување на ист даночен обврзник во однос на ист приход или добивка од страна на различни јурисдикции. Со Директивата за матични друштва и подружници се нотира дека до правно двојно оданочување може да дојде во случаите кога матичното друштво се оданочува со данок на добивка на распределената дивиденда и друга распределба на добивка во земјата членка во која е резидент, а исто време во земјата членка во која се наоѓа друштвото ќерка се задржува данок на распределбата на истата дивиденда или друга распределба на добивка.

Правното двојно оданочување се отстранува преку воздржување од наплаќање на задржан данок на ниво на друштвото (член 5 од Директивата за матични друштва и друштва ќерки). Во оваа насока се применува и членот 6 од Директивата за матични друштва и друштва ќерки, односно земјата членка на матичното друштво се воздржува од наплаќање на задржан данок на распределената дивиденда и друга распределба на добивка кои матичното друштво ги прима од друштвото ќерка.

По исклучок, со пресуда на ЕСП се утврдува дека земјата членка во која друштвото ќерка е резидент има право да го задржи данокот при распределби на дивиденди и други распределби на добивка, доколку примателот на распределбата (матичното друштво) има право на даночен кредит на распределената дивиденда преку системот на импутација.²⁰⁴

Во Директивата за матични друштва и друштва ќерки не се содржани одредби за начинот на спроведување на воздржувањето од наплаќање на задржан данок од страна на земјата членка во која друштвото ќерка е резидент. Па така, со домашното даночно законодавство на земјите членки треба да се доуредат сите процедурални аспекти при примената на членот 5 од Директивата за матични друштва и друштва ќерки.

Директивата за матични друштва и друштва ќерки не го дефинира терминот “задржан данок”. Станува збор за широк даночен концепт во однос на кој судската пракса на ЕСП упатува на потребата од исполнување на три кумулативни услови и тоа: наплаќање на данокот во моментот на распределбата на дивидендата, износот кој е предмет на оданочување е износот на распределената дивиденда, и како даночен обврзник се смета сопственикот на акциите.²⁰⁵ Во иста насока се и претходните пресуди на ЕСП.²⁰⁶

²⁰⁴ Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 25 September 2003, *Océ Van der Grinten NV v Commissioners of Inland Revenue*, C-58/01, *Océ van der Grinten*, ECLI:EU:C:2003:495.

²⁰⁵ Judgment of the Court (Fourth Chamber) of 26 June 2008, *Finanzamt Hamburg-Am Tierpark v Burda GmbH*, C-284/06, *Burda*, ECLI:EU:C:2008:365, 2006, para 52.

²⁰⁶ Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 8 June 2000, *Ministério Público and Fazenda Pública v Epsom Europe B*, C-375/98 - *Epsom Europe*, ECLI:EU:C:2000:302, para.23, Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 4 October 2001, *Athinaiki Zythopoiia AE v Elliniko Dimosio*, C-294/99 - *Athinaiki Zythopoiia*, ECLI:EU:C:2001:505, para 28 and 29, Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 25 September 2003, *Océ Van der Grinten NV v Commissioners of Inland Revenue*, C-58/01 - *Océ van der Grinten*, ECLI:EU:C:2003:495, para.47. Judgment of the Court (Grand

Од друга страна, со Директивата за матични друштва и друштва ќерки се пропишува што не се смета за задржан данок. Имено, тука спаѓаат аконтации или претплати на данок на добивка во земјата членка во која се наоѓа друштвото ќерка во врска со распределбата на добивката на матичното друштво.

1.4 Спречување на злоупотреба на Директивата за матични друштва и друштва ќерки

1.4.1 Општо правило за спречување на даночно одбегнување

Со судската пракса во повеќе наврати се утврдува дека правото на Унијата не може да се користи за злоупотреба или измама пришто забраната за злоупотреба или измама претставува општ принцип во рамки на Унијата.²⁰⁷ Во оваа насока, во случајот *N Luxembourg et al.*, беше нотирано дека аранжманите воспоставени од неколку дански друштва кои исплаќале дивиденди на нивните матични друштва во Луксембург, Кипар и други јурисдикции се всушност т.н *letterbox* друштва кои немаат значителна економска активност, а кои се воспоставени само за целите на искористување на даночните поволности од Директивата за матични друштва и друштва ќерки.²⁰⁸

Со измените на Директивата за матични друштва и друштва ќерки од 2014 година се пропишува општо правило за спречување на даночно одбегнување. Општото правило за спречување на даночно одбегнување треба да даде одговор на три прашања и тоа:

- Дали аранжманите или низа на аранжмани имаат за главна цел или една од главните цели искористување на даночните поволности од Директивата за матични друштва и друштва ќерки?

- Дали со нив се поткопува целта на Директивата за матични друштва и друштва ќерки? и

- Дали аранжманите, имајќи ги предвид фактите и околностите не се сметаат за автентични бидејќи не се преземени заради валидни комерцијални причини кои ја одразуваат економската реалност?

Аранжманите може да се составени од еден или од повеќе чекори или делови, а се сметаат дека не се автентични доколку не се воспоставени поради валидни комерцијални

Chamber) of 12 December 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue, C-446/04 - Test Claimants in the FII Group Litigation ECLI:EU:C:2006:774, para 108.

²⁰⁷ Judgment of the Court of 9 March 1999, Centros Ltd v Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, *Centros*, C-212/97, EU:C:1999:126, para. 24, Judgment of the Court (Grand Chamber) of 21 February 2006, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise, *Halifax and Others*, C-255/02, EU:C:2006:121, para. 68, Judgment of the Court (Grand Chamber) of 12 September 2006, *Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, Judgment of the Court (Fourth Chamber) of 22 November 2017, Edward Cussens and Others v T. G. Brosman, C-251/16, EU:C:2017:881, para. 35, Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 11 July 2018, European Commission v Kingdom of Belgium, *Commission v Belgium*, C-356/15, EU:C:2018:555, para. 99.

²⁰⁸ Judgment of the Court (Grand Chamber) of 26 February 2019, *N Luxembourg 1 and Others v Skatteministeriet, N Luxembourg et al, cases*, C-115/16, C-118/16, C-119/16 and C-299/16, ECLI:EU:C:2019:134.

причини кои ја одразуваат економската реалност. Доколку одговорот на сите прашања е позитивен, земјата членка не треба да ја дозволи примената на Директивата за матични друштва и друштва ќерки.

При примената на општото правило за спречување на даночно одбегнување, земјите членки мора да се придржуваат до принципот на пропорционалност, како еден од основните принципи на правото на Унијата. Во случајот *Eqiom and Enka* (C-6/16) се потврдува потребата од почитување на принципот на пропорционалност при примена на правилото за спречување на даночно одбегнување, согласно кој секој аранжман мора да се испитува поединечно и во зависност од околностите на случајот.²⁰⁹

Критиката во литературата е во однос на општото правило за спречување на даночно одбегнување е насочена кон неговото различно имплементирање во домашниот правен поредок од страна на земјите членки.²¹⁰ Општото правило за спречување на даночно одбегнување претставува минимално ниво на заштита од злоупотреба на даночните поволности во рамки на заедничкиот систем на оданочување на матични друштва и друштва ќерки. Директивата за матични друштва и друштва ќерки не треба да претставува пречка за примената на домашните одредби или одредбите од договорите за одбегнување на двојно оданочување за спречување на даночни измами или злоупотреби. Во 2015 година одредбата се проширува и на даночното затајување.²¹¹

1.4.2 Спречување на двојно неоданочување преку користење на хибридни аранжмани

Двојно неоданочување на дивиденди и други распределби на добивки може да настане како резултат на неусогласености во даночниот третман помеѓу различни земји членки, особено доколку распределбата на добивката се врши преку хибридни аранжмани. Заради овие причини, во 2014 година се изменува Директивата за матични друштва и друштва ќерки и се пропишува право на земја членка да не дозволи примена на предметната директива во случај кога распределбите на дивиденди и други распределби на добивка се исплатени од хибридни аранжмани.

Согласно измената, земјата членка во која се наоѓа матичното друштво треба да се воздржи од оданочување на распределените дивиденди и други распределби на добивка од друштво ќерка кое се наоѓа во друга земја членка, само доколку распределбата не се карактеризира како одбитна стапка при пресметување на даночната основа на друштвото ќерка. Во спротивно, земјата членка во која се наоѓа матичното друштво треба да ја оданочи распределбата на добивка во согласност со домашното законодавство.

²⁰⁹ Judgment of the Court (Sixth Chamber) of 7 September 2017, *Eqiom SAS, formerly Holcim France SAS and Enka SA v Ministre des Finances et des Comptes publics, Eqiom and Enka*, Case C-6/16, ECLI:EU:C:2017:641, para.32.

²¹⁰ Schonewille P., 'Some questions on the Parent-Subsidiary Directive and the Merger Directive', *Intertax* Volume 20, Issue 1, 1992, p. 13 – 20

²¹¹ Article 1 (4), Council Directive (EU) 2015/121 of 27 January 2015 amending Directive 2011/96/EU on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, OJ L 21, 2015.

1.5 Анализа на домашниот правен поредок и негово усогласување со Директивата за матични друштва и друштва ќерки

Во домашниот правен поредок се содржани одредби за отстранување на економското двојно оданочување на домашните распределби на добивки. Па така, распределбите на дивиденда остварени со учество во капиталот на друг обврзник - резидент на Република Северна Македонија не се оданочуваат на ниво на примателот на дивидендата, под услов да се оданочени кај обврзникот кој врши исплата на дивиденда.²¹² Примената на законската одредба не е ограничена со минимално учеството во капиталот или со други услови, како период на држење на учеството.

Одбегнување на правното двојно оданочување се врши врз основа на договорите за одбегнување на двојно оданочување, а во отсуство на договор за одбегнување на двојно оданочување се применуваат унилатералните мерки за одбегнување на двојно оданочување пропишани во ЗДД и Правилникот за начинот на пресметување и уплатување на данокот на добивка и начинот на одбегнување на плаќање на двојно ослободување или двојно оданочување. Во оваа насока, во домашното законодавство се уредува и отстранувањето на двојното оданочување на матичното друштво - резидент во земјата во случај кога негова подружница платила данок во друга земја, а добивката на која е платен данокот е вклучена во приходите на матичното друштво.²¹³ Земјата има широка мрежа на билатерални договори за одбегнување на двојно оданочување во кои се пропишани одредби за отстранување на правното двојно оданочување. Во најголем број од договорите се применува методот на обичен даночен кредит, како метод за одбегнување на двојно оданочување.

Анализата во однос на механизмите за отстранување на двојно оданочување во домашниот правен поредок укажува дека во домашното законодавство отсуствуваат одредби за отстранување на економското двојно оданочување на прекуграничните распределби на дивиденди помеѓу два посебни правни субјекти кои се дел од иста групација (распределбите помеѓу друштва ќерки и матични друштва кои се лоцирани во различни земји и распределби кои вклучуваат постојана деловна единица која се наоѓа во земјата). Повластениот даночен третман во однос на одбегнувањето на оданочување на домашните распределби на дивиденди не само што не е усогласен со предметната директива, туку може да биде во конфликт и со забраната за дискриминирање и остварувањето на слободата на капиталот во рамки на внатрешниот пазар.

Што се однесува до даночниот третман на излезните дивиденди, при исплаќање на дивиденди во странство се применува стапката на задржан данок која е пропишана во договорите за одбегнување на двојно оданочување кои Северна Македонија ги склучила со други земји, а во нивно отсуство се применуваат одредбите за задржан данок од ЗДД и Правилникот за начинот на пресметување и уплатување на данокот на добивка и начинот

²¹² Член 18, Закон за данок на добивка, Службен весник на РМ, бр. 112/14, 129/15, 23/16, 190/16, 248/18, и Службен весник на РСМ, бр. 232/19, 275/19, 290/20, 151/21 и 199/23 од 25.09.2023 година.

²¹³ Член 8, став 6, Правилник за начинот на пресметување и уплатување на данокот на добивка и начинот на одбегнување на двојното ослободување или двојното оданочување, Службен весник на РМ, бр. 174 /2014..., 31 од 13.03.2017 и Службен весник на РСМ бр. 6 од 10.01.2020 година.

на одбегнување на плаќање на двојно ослободување или двојно оданочување. Од друга страна, имплементирање на Директивата за матични друштва и друштва ќерки во домашниот правен поредок заради отстранување на правното двојно оданочување налага воздржување од наметнување на задржан данок на исплатите на дивиденди и други распределби на добивка на ниво на друштвото ќерка која ја врши исплатата. Врз основа на податоците на Управата за јавни приходи за 2022 и 2023 година (кои се обезбедени преку барање за пристап до информации од јавен карактер) при исплатите на дивиденди од земјата данокот кој бил задржан е во вкупен износ од 12,683,467.00 денари. Ова може да предизвика значителни импликации врз даночните приходи.

Во домашниот правен поредок не се содржани одредби за спречување на случате на двојно неоданочување на дивидендите, што може да биде проблематично од аспект на еродирање на даночната основа во земјата.

Од горенаведеното произлегува дека домашното законодавство не е усогласено со Директивата за матични друштва и друштва ќерки. Целосно усогласување со Директивата за матични друштва и друштва ќерки подразбира усвојување на законодавно - правна рамка во која ќе се транспонира заедничкиот систем на оданочување на матични друштва и друштва ќерки преку кој ќе се овозможи отстранување на економско и правно двојно оданочување при прекугранични распределби на добивки помеѓу друштва ќерки и матични друштва (или постојани деловни единици). Дополнително, ќе се пропишат и домашни одредби за спречување на двојно неоданочување на дивидендите и другите распределби на добивки со користење на аранжмани на хибридни неусогласености. Транспонирањето на Директивата за матични друштва и друштва ќерки во домашниот правен поредок налага измени во ЗДД и во релевантните подзаконски акти.

Во процесот на даночното хармонизирање со предметната директива треба да се утврдат квалификуваните друштва на кои ќе се применува заедничкиот систем на оданочување на матични друштва и друштва ќерки на добивка. Оттука, треба да се идентификуваат правните форми на друштва во кои трговските друштва можат да вршат трговска или некоја друга дејност согласно Законот за трговски друштва и тоа: јавното трговско друштво, командитното друштво, друштвото со ограничена одговорност, акционерското друштво и командитното друштво со акции.²¹⁴ Дополнително, земјата согласно домашното законодавство треба да го идентификува данокот на добивка, како данок на кој се применува заедничкиот систем на оданочување на матични друштва и друштва ќерки.

Практичната примена на оваа директива во домашниот правен поредок подразбира обврска за отстранување на економско двојно оданочување за Северна Македонија во случаите кога матичното друштво е резидент во Северна Македонија. Со оглед на тоа дека за целите на одбегнување на економското двојно оданочување на домашните распределби на дивиденди се користи методот на изземање треба да се размисли дали и за отстранување на економското двојно оданочување на дивидендите исплатени од странство треба да се користи истиот метод. Имено, методот на изземање, како метод за отстранување на економско двојно оданочување е застапен во земји кои преферираат

²¹⁴ Член 20 став 1, Закон за трговски друштва, „Службен весник на РМ“ бр.28/04....„Службен весник на РСМ“ бр.272/24.

неутралност на увоз на капитал, додека пак методот на даночен кредит е застапен во земји кои преферираат неутралност на извоз на капитал.²¹⁵

Од друга страна, обврска за отстранување на правното двојно оданочување при прекугранична исплата на дивиденда и други распределби на добивка ќе постои кога друштвото ќерка кое е исплатувач на приходот се наоѓа во земјата. Ова подразбира дека при исплатата на дивиденда или друга распределба на добивка нема да се применат одредбите за задржување на данок. Во оваа насока, земјата може да размисли за користење на транзиционен период на примена на одредбата и продолжување со наплаќање на задржан данок на излезни дивиденди за определен временски период, како што беше случајот со Португалија во 2000 година.

Заклучок

Во оваа глава се анализира Директивата за матични друштва и друштва ќерки. Преку правната анализа на предметната директива се утврдуваат обврските за Северна Македонија во процесот на даночно хармонизирање со Директивата за матични друштва и друштва ќерки. Споредбената анализа со домашниот правен поредок дава увид во степенот на досегашната усогласеност со одредбите од Директивата за матични друштва и друштва ќерки. Финалниот заклучок во ова глава дава осврт во однос на влијанието на даночното хармонизирање со предметната директива.

Транспонирањето на Директивата за матични друштва и друштва ќерки во домашниот правен поредок ќе придонесе кон отстранување на домашните даночни пречки во форма на економско и правно двојно оданочување при прекуграничните распределби на дивиденди и други распределби на добивки помеѓу квалификувани матични друштва и друштва ќерки. Преку транспонирањето ќе се заштити домашната даночна основа во случаи кога може да дојде двојното неоданочување на исплатите на дивиденди и други распределби на добивка. На овој начин, ќе се отстрани дискриминаторниот третман во однос на прекуграничните распределби на добивка и ќе се олесни прекуграничното работење на македонските друштва во земјите членки на Унијата.

Транспонирањето во домашниот правен поредок налага измени на законските и подзаконските акти во согласност со одредбите на Директивата за матични друштва и друштва ќерки, како и следење на судската пракса на ЕСП во однос на примената на предметната директива од земјите членки.

Од друга страна, транспонирањето ќе предизвика фискални импликации за Северна Македонија, преку обврската за земјата за отстранување на економско двојно оданочување доколку се исполнети условите за примена на предметната директива, како и при примената на исклучокот од задржување на данок при распределбите на дивиденда и други распределби на добивка од друштвата ќерки кои се лоцирани во земјата на матичните друштва лоцирани во земја членка на Унијата. Оттука, транспонирањето на Директивата за матични друштва и друштва ќерки во домашниот правен поредок може да се изврши во периодот пред пристапување на земјата во Унијата, меѓутоа примената на

²¹⁵ Terra, Ben J.M, Wattel, Peter J., 'European Tax Law', Kluwer Deventer, 2005, p. 505.

предметната директива треба да се одложи до денот на пристапување на земјата во Унијата. Ова од причина што предметната директива не може да се примени на реципроцитетна основа во периодот пред пристапување на земјата во Унијата, како и заради потенцијалните фискални импликации од нејзиното имплементирање во домашниот правен поредок.

ГЛАВА 2: ДИРЕКТИВА ЗА СПОЈУВАЊА (MERGER DIRECTIVE) И НЕЈЗИНО ИМПЛЕМЕНТИРАЊЕ ВО ДОМАШНИОТ ПРАВЕН ПОРЕДОК

2.1 Вовед

Во повеќето земји членки се пропишува одложување на оданочување на капиталните добивки кои настануваат при реорганизирање на домашни друштва.²¹⁶ Отстранувањето на било какви даночни пречки кои може да влијаат на прекуграничното работење на субјектите е услов *sine qua non* функционирањето на внатрешниот пазар би било значително отежнато. Оттука, третманот на даночна неутралност при домашни реорганизации треба да се прошири и на прекугранични реорганизации. Поради ова, уште во 1969-тата година се предлага заеднички систем на оданочување при прекугранично реорганизирање на друштва од различни земји членки на Унијата преку кој ќе се отстранат идентификуваните даночни пречки.

За формално усвојување предлогот беа потребни повеќе од дваесет години. Па така, во 1990 година се усвојува Директивата на Советот 90/434/ЕЕС за заеднички систем на оданочување при спојување, поделба, пренос на средства и размена на акции на друштва од различни земји членки на Унијата.²¹⁷ Овој правен акт низ годините претрпе неколку измени во најголема мера заради пристапување на новите земји членки во Унијата. Во 2005 година се проширува субјективниот опфат и формите на реорганизирање на кои се применува заедничкиот систем на оданочување при прекугранични реорганизации. Во 2009 година се врши кодифицирање на измените во Директивата на Советот 2009/133/ЕС за заеднички систем на оданочување при спојување, поделба, делумни поделби, пренос на средства и размена на акции на друштва од различни земји членки и пренесување на регистрирано седиште на европско друштво и европско задругарско друштво (во понатамошниот текст: Директива за спојување).²¹⁸ Последната измена на Директивата за спојување се усвојува во 2013 година заради пристапување на Република Хрватска во Унијата.²¹⁹

Директивата за спојување претставува дел од секундарното законодавство на ниво на Унијата и треба да се имплементира во домашниот правен поредок. Во оваа насока, преку правната анализа на Директивата за спојување ќе се утврдат промените кои ќе треба да бидат направени во домашното законодавство. Преку споредбената анализа со домашното законодавство во делот на даночниот третман

²¹⁶ Matsos, G., 'Tax Mergers Directive: Basic Conceptualisation'. In: Papadopoulos, T. (eds) Cross-Border Mergers. Studies in European Economic Law and Regulation, vol 17. Springer, Cham., 2019.

²¹⁷ Council Directive 90/434/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States OJ L 225, 1990.

²¹⁸ Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, partial divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States and to the transfer of the registered office of an SE or SCE between Member States (codified version), OJ L 310, 2009.

²¹⁹ Council Directive 2013/13/EU of 13 May 2013 adapting certain directives in the field of taxation, by reason of the accession of the Republic of Croatia, OJ L 141, 2013.

на статусните измени ќе се утврди степенот на усогласеност. Финално, ќе се процени влијанието од имплементирање на оваа директива во домашниот правен поредок.

Директивата за спојување добива на значење по усвојување на Директивата 2005/56/ЕС на Европскиот парламент и на Советот за прекуграничните спојувања на друштва со ограничена одговорност²²⁰ со која се дозволува прекугранично спојување на друштва на ниво на Унијата. Оттука, почнувајќи од 2007 година постои правен основ за прекугранично спојување на друштва во рамки на Унијата, додека пак во однос на даночниот третман на прекуграничната реорганизација се применува Директивата за спојување.

Со Директива за спојување се уредува заедничкиот систем на оданочување кој се применува на прекугранични реорганизации на друштва и тоа: спојувања, поделби, делумни поделби, пренос на средства и размена на акции помеѓу друштва од две или повеќе земји членки на Унијата и трансферите помеѓу различни земји членки кои се однесуваат на пренесување на регистрирано седиште на европско друштво (*Societas Europaea* (SE)) и европското задругарско друштво (*European Cooperative Society* (SCE)). Целта на Директивата за спојување е одложување на оданочување на добивката или на капиталните добивки кои настануваат при прекугранични реорганизации на друштва и заштита на правото на оданочување на земјите членки.²²¹ На овој начин се постигнува даночна неутралност при прекугранични реорганизации и се заштитиуваат фискалните интереси на земјата членка од која се пренесуваат средствата и обврските.

Земјите членки немаат дискреционо право да наметнуваат дополнителни услови при примената на Директивата за спојување во домашниот правен поредок. Во судската пракса се нотира дека пропишувањето на дополнителни услови претставува поткопување на целите на Директивата за спојување.²²²

2.2 Субјективен опфат на Директива за спојување

Заедничкиот систем на оданочување при прекугранични реорганизации се применува на квалификувани друштва од земји членки од Унијата кои треба да исполнуваат три услови и тоа: да бидат основани во определена правна форма, да бидат обврзници на данок на добивка и да имаат резидентен статус за даночни цели во земја членка на Унијата. Овие услови мора да се исполнети во исто време, но не мора да се

²²⁰ Directive 2005/56/EC of the European Parliament and of the Council of 26 October 2005 on cross-border mergers of limited liability companies, OJ L 310, 2005. Овој правен акт е заменет со Directive (EU) 2017/1132 of the European Parliament and of the Council of 14 June 2017 relating to certain aspects of company law (codification), OJ L 169, 2017.

²²¹ Finnerty, Chris J, Paulus, Merks et al., 'Fundamentals of International Tax Planning', IBFD Publications BV, 2007, p.25.

²²² Judgment of the Court (First Chamber) of 11 December 2008, A.T. v Finanzamt Stuttgart-Körperschaften, Case C-285/07, ECLI:EU:C:2008:705. Judgment of the Court (Ninth Chamber) of 16 November 2023, *GE Infrastructure Hungary Holding Kft. v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, Case C-318/22, ECLI:EU:C:2023:890.

исполнети во една иста земја членка.²²³ Доколку не е исполнет било кој од наведените услови нема да се примени Директивата за спојување, а капиталните добивки настанати при прекуграничната реорганизација ќе се оданочат во моментот на настанување на реорганизацијата.

2.2.1 Правна форма на друштва на земја членка

За да се примени третманот на даночна неутралност при прекуграничните реорганизации друштвата треба да бидат основани во една од правните форми наведени во Делот А од Анексот I од Директивата за спојување. Земјите членки имаат дискреционо право при одлучувањето за правните форми на друштвата на кои ќе се применува заедничкиот систем на оданочување при реорганизации имајќи го предвид домашното законодавство. Скоро сите земји членки ги идентификуваат друштва со ограничена одговорност, акционерските друштва, командитните друштва и командитните друштва со акции како друштва на кои се применува Директивата за спојување. На пример, во Република Хрватска заедничкиот систем на оданочување при реорганизација се применува на форми на друштва познати како: “dioničko društvo”, “društvo s ograničenom odgovornošću” и “други друштва основани согласно хрватското законодавство што подлежат на данок на добивка во Република Хрватска”, додека пак во Република Бугарија на друштва познати како: “събирателното дружество”, “командитното дружество”, “дружеството с ограничена одговорност”, “акционерното дружество”, “командитното дружество с акции”, “кооперации”, “кооперативни съюзи”, и “държавни предприятия” основани согласно бугарското законодавство и кои вршат трговски дејности.

Со набројување на формите на кои ќе се применува заедничкиот систем на оданочување при реорганизации се обезбедува правната сигурност за даночните обврзници. Сепак, ова може да биде ограничувачки од аспект на новите форми на друштва за кои нема да може да се применува заедничкиот систем за оданочување при реорганизации.²²⁴

2.2.2 Статус на даночен резидент во земја членка

Заедничкиот систем на оданочување при реорганизација се применува на друштва кои според домашното даночно законодавство на земја членка се сметаат за резиденти за даночни цели во земјата членка и според одредбите на договорите за одбегнување на двојно оданочување склучени со трети земји (земји кои не се членки на Унијата) не се сметаат за резиденти за даночни цели надвор од Унијата. Повикувањето на меѓународните договори за целите на утврдување на резидентен статус на друштвото на земја членка е неопходно заради спречување на примена на заедничкиот систем на оданочување при реорганизација на субјекти кои имаат двоен резидентен статус (субјекти кои се сметаат за даночни резиденти на земја членка заради тоа што се основани или имаат седиште во земја членка, а во исто време се сметаат за резиденти за даночни цели во трета

²²³ Harm van den Broek, ‘Cross-border Mergers Within the EU: Proposals to Remove the Remaining Tax Obstacles’, Kluwer Law International, Volume 33 of Eucotax series on European taxation, 2011, p.159.

²²⁴ Boulogne, Frederik and Boulogne, Frederik, ‘Shortcoming in the EU Merger Directive (Academic Dissertation)’, 2016, p. 356.

земја согласно домашните одредби за седиште на ефективно управување). Овие друштва може да се вклучени во аранжмани на даночно планирање и избегнување на плаќање на данок.

Акционерите на друштвата кои се опфатени со реорганизација или трансферите може да бидат физички или правни лица, резиденти за даночни цели во било која земја членка или земји надвор од Унијата со оглед на тоа дека во Директивата за спојување не се содржани услови поврзани со резидентниот статус на акционерите на засегнатите друштва.

2.2.3 Друштво обврзник на данок на добивка

Третиот услов се однесува на потребата друштвото да е обврзник на еден од даноците кои се наведени од Делот Б од Анексот I од Директивата за спојување. Земјите членки имаат право согласно домашното законодавство да ги определат даноците на кои ќе се применува заедничкиот систем на оданочување при реорганизација. Во принцип, станува збор за данокот на добивка, како данок со кој се оданочува добивката на правните лица. Дополнително, друштвата кои се обврзници на данокот на добивка не треба да имаат избор во однос на обврската за плаќање на данокот односно можност за ослободување од оданочување на данокот на добивка или да бидат обврзници на некој друг данок кој што може да биде заменет со конкретниот данок.²²⁵

2.3 Предмет на Директива за спојување

Со Директивата за спојување се утврдуваат формите на реорганизирање на кои се применува заедничкиот систем на оданочување и тоа: спојување, поделба, делумна поделба, пренос на средства и размена на акции на друштва од различни земји членки на Унијата. Дополнително, опфтени се и трансферите на регистрирано седиште на европско друштво и европско задругарско друштво од една во друга земја членка.

Заедничкиот систем на оданочување при реорганизирање од предметната директива се применува само во случај на прекугранично реорганизирање кое вклучува друштва од две или повеќе земји членки на Унијата. Меѓутоа, не се исклучува можноста за уредување на истиот третман и при домашни реорганизации на друштва. Поистоветувањето на даночниот третман при прекуграничното реорганизирање и домашните реорганизации е предмет на дискусија во судската пракса,²²⁶ при што се нотира

²²⁵ *Ibid.*

²²⁶ Judgment of the Court of 17 July 1997, A. Leur-Bloem v Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2, Case C-28/95, ECLI:EU:C:1997:369. Во пресудата се утврдува дека ЕСП има надлежност да го толкува правото на Унијата во услови кога при транспонирање на одредбите на Директивата за спојување во домашното законодавство избира да го применува истиот третман при домашни реорганизации. Judgment - 27/04/2023 - Banca A (Application de la directive fusion dans une situation interne), Case C-827/21, *Banca A*, ECLI:EU:C:2023:355. Во пресудата се дискутира дали домашните судови може да го толкуваат домашното право кое се применува на домашни реорганизации на начин конзистентен со одредбите на Директивата за спојување.

дека изедначувањето на третманот е потребно заради спречување на дискриминирањето на домашните субјекти и нарушување на конкуренцијата.²²⁷

а) Спојување (анг: *merger*)

Спојувањето како форма на реорганизирање е особено застапена во Унијата. Во 2024 година пријавени се скоро 400 случаи на спојување во рамки на Унијата.²²⁸

Во Директивата за спојување се препознаваат три форми на спојувања на друштва и тоа: спојување на едно или повеќе друштва во постоечко друштво, спојување на повеќе друштва во ново друштво или припојување на подружница кон матичното друштво.

При спојување на едно или повеќе друштва во постоечко друштво, друштвата кои се спојуваат (анг: *transferring company*) ги пренесуваат сите средства и обврски на друштвото кое презема (анг: *receiving company*). Друштвото кое се спојува престанува да постои без да се спроведе постапка на ликвидација, а на неговите акционери во замена за нивните хартии од вредност им се издаваат хартии од вредност кои го претставуваат капиталот на друштвото кое презема. Надоместокот може да биде и во форма на паричен надомест, кој е ограничен на 10% од номиналната вредност на хартиите од вредност или во нејзино отсуство на нивната книговодствената вредност.

При спојување на две или повеќе друштва со основање на ново друштво, друштвата кои се спојуваат ги пренесуваат сите средства и обврски на друштвото кое тие го формираат. Друштвата кои се спојуваат престануваат да постојат без да се спроведе постапка на ликвидација, а на нивните акционери им се издаваат хартии од вредност кои го претставуваат капиталот на ново формираното друштво. Како и претходно, надоместокот може да биде и во форма на паричен надомест со ограничување на 10% од номиналната вредност на хартиите од вредност или книговодствената вредност. Ново формираното друштво е правен наследник на претходното друштво.

При спојување на подружница со матично друштво се пренесуваат сите нејзини средства и обврски на друштвото кое ги поседува сите хартии од вредност кои го претставуваат нејзиниот капитал (матичното друштво). Притоа, подружницата престанува без да се спроведе постапка на ликвидација. Во случајот се врши универзален пренос на средства и обврски при што не постои надоместување од причина што матичното друштво во целост ја поседува подружницата.

б) Поделба (анг: *division*)

Поделбата како форма на реорганизација може да биде целосна или делумна поделба. Целосната поделба настанува кога друштвото престанува да постои без да се спроведе постапка на ликвидација и притоа ги пренесува сите свои средства и обврски на две или повеќе друштва кои постојат или на ново формирани друштва. Заради поделбата, на акционерите на друштвото кое пренесува им се издаваат хартии од вредност кои го претставуваат капиталот на друштвото кое презема во пропорционален износ на нивниот

²²⁷ Judgment of the Court (First Chamber) of 20 May 2010, *Modehuis A. Zwijnenburg BV v Staatssecretaris van Financiën*, C-352/08, *Modehuis A. Zwijnenburg*, ECLI:EU:C:2010:282.

²²⁸ European Commission, Statistics on Merger Cases. Available at: https://competition-policy.ec.europa.eu/mergers/statistics_en. Accessed: 27.02.2025

постоечки удел, што е клучно заради третманот на даночна неутралност. Покрај хартиите од вредност може да се даде и паричен надомест кој е ограничен на 10 % од номиналната вредност на хартиите од вредност, а во нејзино отсуство, на 10 % од нивната книговодствена вредност.

Во 2005 година се проширува опфатот на Директивата за спојување и на делумна поделба заради опфаќање на состојбите кога друштвото пренесува гранка на дејност без да престане да постои. Оттука, при делумната поделба друштвото пренесува една или повеќе гранки на дејност (анг: *branch of activity*) на две или повеќе друштва кои постојат или на ново формирани друштва, а притоа не престанува да постои задржувајќи барем една од гранките на дејност. На акционерите им се издаваат хартии од вредност во пропорционален износ кои го претставуваат капиталот на друштвото кое презема. Покрај хартиите од вредност може да се даде и паричен надомест во износ кој не надминува 10 % од номиналната вредност на хартиите од вредност, а во нејзино отсуство, во износ кој не надминува 10 % од книговодствената вредност. Гранката на дејност е функционално и организациски независна од друштвото кое пренесува.

в) Пренос на средства (анг: *transfer of assets*)

При пренос на средства, како еден од видовите на реорганизација кои се опфатени со Директивата за спојување, друштвото ги пренесува сите или една или повеќе гранки на дејност, без да престане да постои, во замена на хартии од вредност кои го претставуваат капиталот на друштвото кое презема. При преносот на средства неопходно е друштвото да пренесува гранка на дејност, како организациона и функционална целина. Паричен надомест во овој вид на реорганизација не е дозволен.

Разликата помеѓу преносот на средства и делумната поделба е тоа што при делумната поделба останува барем една гранка на дејност во друштвото што пренесува, додека пак при преносот на средства може да се пренесе и целото друштво. Исто така, при преносот на средства хартиите од вредност се издаваат на друштвото кое пренесува, додека пак при делумната поделба хартиите од вредност се издаваат на акционерите на друштвото кое пренесува.

Во пресудата на *Andersen og Jensen* (C-43/00)²²⁹ се нотира дека независното дејствување на гранката на дејност се оценува од аспект на функционалноста која подразбира дека пренесените средства можат да функционираат самостојно без потреба од дополнителни ресурси за таа намена, дополнителни инвестиции или пак пренос на средства, додека пак финансиската независност е од секундарно значење.

г) Размена на акции (анг: *exchange of shares*)

Размената на акции е еден од видовите на реорганизација од Директивата за спојување која, доколку се исполнети определени услови, може да биде даночно неутрална за акционерите. При размената на акции, стекнувачкото друштво (анг: *acquiring company*) стекнува удел во капиталот на стекнатото друштво (анг: *acquired*

²²⁹ Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 15 January 2002, *Andersen og Jensen ApS v Skatteministeriet*, C-43/00, ECLI:EU:C:2002:15.

company) на начин што стекнува контрола на друштвото преку зголемување на гласачките права или преку зголемување на постоечката контрола во друштвото. За оваа цел стекнувачкото друштво врши размена на сопствени хартии од вредност со хартиите од вредност кои го претставуваат капиталот на стекнатото друштво. Односно, при размената акционерите на стекнатото друштво стекнуваат хартии од вредност во стекнувачкото друштво во замена за нивните хартии во вредност во стекнатото друштво. Покрај хартиите од вредност, дозволен е и паричен надоместок кој е ограничен на 10 % од номиналната вредност на хартиите од вредност, а во нејзино отсуство, на 10 % од книговодствената вредност. Со овој вид на реорганизација се врши корпоративна консолидација која може да биде даночно неутрална, а стекнатото друштво станува подружница на друштвото кое стекнува.

д) Пренос на седиште на европско друштво или европско задругарско друштво

Со измените на Директивата за спојување од 2005 година опфатени се и трансфери во кои друштвото го пренесува седиштето од една земја членка во друга земја членка без притоа да престане да постои или да формира нов правен субјект. Оваа одредба од Директивата за спојување се однесува на европски друштва и европските задругарски друштва како што се уредени во Регулацијата (ЕС) бр. 2157/2001 за европско друштво²³⁰ и Регулацијата (ЕС) бр. 1435/2003 за европско задругарско друштво²³¹. Преносот на регистрираното седиште од една во друга јурисдикција во рамки на Унијата треба да биде даночно неутрален од причина што во овој случај постои континуитет на друштвото во друга јурисдикција, не се пренесуваат средствата и не доаѓа до ликвидација на друштвото во претходната јурисдикција. Заради ова, заедничкиот систем на оданочување се применува и на преносот на седиште на друштвото од една во друга јурисдикција, иако не станува збор за реорганизација, како во претходните случаи.

2.3.1 Третман на даночна неутралност при спојување, поделба, пренос на средства, размена на акции

Третманот на даночна неутралност се обезбедува преку одложување на оданочување на капиталните добивки, даночна неутралност при пренесување на резервирања и резерви и можност за пренесување на загуби. Третманот на даночна неутралност се однесува на друштвата кои учествуваат во реорганизацијата или трансферот, како и на акционерите на овие друштва.

1) Одложување на оданочување на капитални добивки

Одложување на оданочувањето на капиталните добивки согласно Директивата за спојување е можно при реорганизации кои вклучуваат спојување, поделба и делумна поделба (член 4) и во случај на размена на акции (член 8).

²³⁰ Council Regulation (EC) No 2157/2001 of 8 October 2001 on the Statute for a European company (SE), OJ L 294, 2001.

²³¹ Council Regulation (EC) No 1435/2003 of 22 July 2003 on the Statute for a European Cooperative Society (SCE), OJ L 207, 2003.

а) Одложување на оданочување на капитални добивки при спојување, поделба и делумна поделба

При реорганизации како што се спојување и поделба (вклучувајќи ја и делумната поделба) настанува капитална добивка која произлегува од разликата помеѓу пазарната вредност (анг: *real value*) и вредноста за даночни цели (анг: *tax value*) на пренесените средствата и обврските. Директивата за спојување не содржи дефиниција што се подразбира под пазарна вредност на средствата и обврските, па (според Комисијата на Европските заедници во 1988 година), пазарната вредност се утврдува согласно домашното законодавство на земјите членки. Вредноста за даночни цели е вредноста врз основа на која би се пресметала било која добивка или загуба за целите на оданочување на приходот, добивката или капиталните добивки на друштвото кое пренесува, доколку средствата или обврските биле продадени во моментот на спојувањето, поделбата или делумната поделба, но независно од самата трансакција.

Заради обезбедување на даночна неутралност, основното правило во Директивата за спојување е дека капиталната добивка која настанува при пренесувањето на средствата и обврските на друштвото не треба да се оданочи во моментот на реорганизацијата, а друштвото кое презема ја наследува нивната вредност за даночни цели која била евидентирана кај друштвото кое ги пренесува средствата и обврските. Одложувањето на капиталната добивка се врши на ниво на друштвото кое пренесува средства и обврски во земјата членка во која се наоѓа.²³²

Капиталните добивки кои настануваат при реорганизациите ќе се оданочат во подоцнежна фаза односно при располагање од друштвото кое презема преку преземање на вредност за даночни цели на средствата, обврските или акциите која била евидентирана во друштвото кое ги прима средствата пред реорганизацијата.²³³ Оттука, при реорганизациите доаѓа до одложување на оданочување и не станува збор за ослободување од оданочување на капиталните добивки.

Одложувањето на оданочувањето на капиталната добивка зависи од задржувањето на пренесените средства и обврски во земјата членка каде што се наоѓа друштвото кое ги пренесува. Тие треба да бидат ефективно поврзани со постојана деловна единица на друштвото кое презема во земјата членка во која се наоѓа друштвото кое ги пренесува средствата и обврските. На овој начин пренесените средства и обврски остануваат под јурисдикција на земјата членка во која се наоѓа друштвото кое ги пренесува преку формирање на постојана деловна единица на друштвото кое презема. Дополнително, пренесените средства и обврски кои се ефективно поврзани со постојаната деловна единица мора да генерираат добивка или загуба која е релевантна за целите на оданочување. Овие два услови практично значат дека доколку се врши спојување помеѓу друштво А од земја А и друштво Б од земја Б, за да постои одложување на оданочување на капиталната добивка, во земјата А остануваат пренесените средства и обврски на друштвото А кои се ефективно поврзани со постојана деловна единица на друштвото Б во земјата А и истите учествуваат во создавање на добивка или загуба. На овој начин се

²³² Lang et al (Eds), 'Introduction to European Tax Law', 7th Edition, Linde, 2022, p. 182.

²³³ Ibid, p. 181. Juanita Bezzina, 'The Treatment of Losses under the EC Merger Directive 1990', 42 European Taxation, 2002, p. 57.

заштити право на оданочување на земјата членка во која се наоѓа друштвото кое се спојува и се почитува фискалниот интерес на оваа земја.

Вториот услов за да може да се примени одложувањето на оданочување на капиталната добивка е друштвото кое презема да пресметува нова амортизација и пресметува добивка или загуба на пренесените средства и обврски согласно истите правила кои би се примениле од друштвото кое ги пренесува средствата и обврските доколку реорганизацијата не била извршена. На овој начин се обезбедува даночен континуитет во однос на пренесените средства и обврски, иако настанало спојување или поделба и се спречува ерозија на даночната основа преку вештачко зголемување на амортизацијата. Доколку законодавството на земјата членка во која се наоѓа друштвото кое пренесува дозволува пресметување на амортизација или добивката или загубата во однос на пренесените средства и обврски на различна основа и оваа можност се искористи од друштвото кое презема, нема да може да се одложи оданочувањето на капиталните добивки. Земјата членка во која се наоѓа друштвото кое ги пренесува средствата и обврските ги оданочува капиталните добивки во моментот на нивното настанување.

Заедничкиот систем на оданочување при реорганизации ја уредува и ситуацијата кога друштвото кое пренесува средства и обврски се смета за фискално транспарентно друштво од страна на земја членка, во кој случај третманот на даночна неутралност се овозможува и на акционерите на фискалното транспарентно друштво.

б) Третман на даночна неутралност во однос на даночните резервирања (анг: *provisions*) и резерви (анг: *reserves*) при спојување, поделба и делумна поделба

Директивата за спојување овозможува и третман на даночна неутралност во однос на даночните резервирања и резервите на друштвото кое пренесува средства и обврски кои се ослободени од данок пред спојувањето или поделбата. Овие даночни резервирања и резерви може да го задржат статусот на ослободени од данок во друштвото кое презема доколку се исполнети два услови и тоа: доколку се пренесуваат на постојана деловна единица на друштвото кое презема која се наоѓа во земјата на друштвото кое ги пренесува средствата и обврските и доколку не потекнуваат од постојана деловна единица на друштвото кое пренесува средства и обврски во странство. На овој начин се овозможува даночен континуитет при реорганизации на ниво на друштвото кое презема односно се овозможува преземање на резервирање и резерви од друштвото кое презема, како и на сите права и обврски поврзани со нив под истите услови кои би важеле доколку реорганизацијата не се случила.

Во Директивата за спојување не се уредува опфатот на термините “резервирања и резерви”, па слествено на ова може да настане различна примена на одредбите од земјите членки.

в) Третман на даночна неутралност при пренесување на загуби при спојување, поделба и делумна поделба

Акумулираните загуби може да ги намалат идните даночни обврски на друштвото.²³⁴ Директивата за спојување дава можност за наследување на акумулираните загуби кои се поврзани со пренесените средства кои не било искористени за даночни цели. Поконкретно, доколку домашното законодавство дозволува пренесување на загуби при домашни реорганизации, истиот третман треба да се дозволи и на друштвото кое презема при прекугранични реорганизации преку дозволување на преземање на акумулираните загуби на постојаната деловна единица на друштвото кое презема кое се наоѓа во земја членка на друштвото кое ги пренесува средствата и обврските.

Со оглед на тоа дека Директивата за спојување не се дефинира што се подразбира под терминот “загуби” се остава простор за различно толкување при примената од страна на земјите членки.

г) Третман на даночна неутралност при отповикување на удел при спојување, поделба и делумна поделба

Кога друштвото што презема пред спојувањето, поделбата или делумната поделба поседува удел во друштвото кое ги пренесува средствата и обврските, како резултат на реорганизацијата доаѓа до отповикување на уделот бидејќи друштвото кое ги пренесува средствата и обврските престанува да постои. Основното правило е дека отповикувањето на уделот не доведува до оданочување на настанатата капиталната добивка. До оданочување може да дојде доколку уделот се проценува со пониска вредност од вредноста на средствата и обврските кои се пренесуваат на друштвото што презема во замена за уделот.²³⁵

Земјите членки имаат право да не го дозволат третманот на даночна неутралност при отповикувањето на удели во случај кога уделот на друштвото што презема во капиталот на друштвото кое пренесува е под 10 % (до 2009 година овој процент беше изнесуваше 15 %).

2) Третман на даночна неутралност на акционери при спојување, поделба и замена на акции

Третманот на даночната неутралност се дава и на акционерите кои нема да бидат непосредно оданочени при стекнувањето на хартии од вредност во процесот на реорганизација. Имено, доделувањето на хартии од вредност кои го претставуваат капиталот на друштвото кое презема или друштвото кое стекнува на акционер на друштвото кое пренесува средства и обврски или друштвото кое се стекнува, во замена за хартии од вредност кои го претставуваат капиталот на последното друштво, не доведува до оданочување на приходите, добивките или капиталните добивки на акционерите. Истото важи и при делумната поделба, при што доделувањето на хартии од вредност кои го претставуваат капиталот на друштвото кое презема на акционер на друштвото кое пренесува средства и обврски, не доведува до оданочување на приходите, добивките или капиталните добивки на акционерот.

²³⁴ Borg, Jeanette Calleja, ‘Non-exhausted Losses and the Merger Directive: What It Fails to Say’, Intertax, Volume 39, Issue 11, 2011, p. 557 – 563.

²³⁵ Lang et al (Eds), ‘Introduction to European Tax Law’, 7th Edition, Linde, 2022, p. 187.

За да се примени третманот на даночната неутралност на акционерите потребно е разменетите хартии од вредност да ја задржат истата вредност за даночни цели која ја имале пред да се спроведе спојувањето, поделбата или размената на акции. На овој начин се спречува вештачко зголемување на вредноста на хартиите од вредност заради намалување на капиталната добивка која ќе треба да биде оданочена.

Бидејќи станува збор за одложување на оданочување на капиталната добивка, а не ослободување од оданочување, хартиите од вредност ќе се оданочат во некој подоцнежен момент односно при првото последователно располагање со истите од страна на акционерите. Со оглед на тоа дека во Директивата за спојување не е содржана дефиниција на терминот акционери, третманот на даночна неутралност треба да се даде и на акционери кои се резиденти во земји надвор од Унијата.²³⁶

Одложувањето на оданочување не се однесува на паричните средства кои се дадени на акционерите при реорганизацијата, во кој случај доаѓа до оданочување во моментот на нивно добивање. Третманот на даночна неутралност се применува и на акционери кои се сметаат за фискално транспарентни од страна на земја членка.

3) Третман на даночна неутралност при пренос на средства

Третманот на даночната неутралност се применува и при преносот на средства, како форма на реорганизација и тоа под истите услови кои се применуваат при одложување на оданочување на капиталните добивки при спојување или поделба односно на преносот на средства се применуваат членовите 4, 5 и 6 од Директивата за спојување. Ова значи дека капиталните добивки кои настануваат при преносот на средства, а кои се однесуваат на гранката на дејност која се пренесува нема да се оданочат во моментот на пренесувањето на гранката на дејност доколку друштвото кое презема ја задржува вредноста за даночни цели на пренесените средства и обврски на денот на пренесувањето. Дополнително, во земјата членка во која се наоѓа друштвото кое ја пренесува гранката на дејност мора да остане постојана деловна единица на друштвото кое презема и истите мора да генерираат добивка или загуба која е релевантна за оданочување. При преносот на средства се применуваат истите услови за даночната неутралност како и при спојувањето и поделбата и тоа: продолжување на амортизацијата на друштвото кое пренесува, како и истите правила за даночна неутралност во однос на даночните резервирања и резерви и правилата за пренесување на загуба.

4) Пренесување на странска постојана деловна единица при спојување, поделба, делумна поделба или пренос на средства

Преносот на средствата при спојување, поделба, делумна поделба или пренос на средства може да вклучува и пренесување на постојана деловна единица на друштвото кое пренесува која се наоѓа во друга земја членка (различна од земјата членка на друштвото кое пренесува). Заради конзистентност на даночниот третман во различни јурисдикции, при пренесување на постојана деловна единица во рамки на реорганизацијата, земјата членка во која се наоѓа постојаната деловна единица ги применува правилата на

²³⁶ *Ibid*, p. 192.

Директивата за спојување како да е земја членка во која се наоѓа друштвото кое пренесува. Ова значи дека земјата членка во која се наоѓа постојаната деловна единица треба да се воздржи од оданочување на капиталните добивки на пренесените средства и обврски на постојаната деловна единица, како и да дозволи пренесување на резерви и/или резервирања кои биле ослободени од данок.²³⁷ Горенаведеното се применува и во случај кога постојаната деловна единица се наоѓа во истата земја во која се наоѓа и друштвото кое презема односно при инкорпорирање на гранка на дејност во подружница.²³⁸

Земјата членка на друштвото кое пренесува треба да се откаже од правото на оданочување на постојана деловна единица (член 10 став (1) од Директива за спојување). Но, доколку друштвото кое пренесува претходно користело загуби од својата постојана деловна единица во странство за да ги намали своите даночни обврски, земјата членка на друштвото кое пренесува може повторно да ги вклучи тие загуби во даночната основа, доколку загубите не се целосно искористени при преносот. Со пренесување на постојана деловна единица земјата членка во која се наоѓа друштвото кое пренесува го губи правото на оданочување на постојаната деловна единица. Во случај на примена на принцип на оданочување на светски доход, можноста за надомест на претходно одбиените загуби во земјата членка што ги пренесува исто така ќе биде ограничена.²³⁹ На овој начин се штитат финансиските интереси на земјата членка во која се наоѓа друштвото кое пренесува.

По исклучок, доколку земјата членка на друштвото кое пренесува применува систем на оданочување на светски доход има право да ги оданочи капиталните добивки на пренесената постојана деловна единица како резултат на реорганизацијата, под услов да даде ослободување од данок кој би бил наплатен во земјата каде што се наоѓа постојаната деловна единица (член 10 став (1) од Директива за спојување). На овој начин се избегнува двојното оданочување.

5) Посебен случај на транспарентни субјекти

Во определени случаи за фискално транспарентните нерезидентни субјекти може да не се дозволи третман на даночна неутралност кое ќе резултира со оданочување на акционерите (директни или индиректни) на тоа друштво. Ова подразбира дека капиталните добивки ќе се оданочат во моментот на нивното настанување. Во исто време, земјата членка која ќе одлучи да го користи ова право, треба да дозволи користење на даночно ослободување за данокот кој, во отсуство на одредбите на Директивата за спојување, бил наплатен од фискално транспарентен субјект на неговите приходи, добивки или капитални добивки (член 11 став (2) од Директива за спојување). Ова се однесува во случаите кога нерезидентно друштво е друштво кое пренесува или стекнато друштво и истото се смета за фискално транспарентно, врз основа на оценката на земја членка согласно чие законодавство е основано.

Истото се однесува и на фискално транспарентните нерезидентни субјекти кои се во улога на друштво кое презема или друштвото кое стекнува (член 11 став (3) од Директива за спојување). Земјата членка има право да го применува истиот даночен

²³⁷ Lang et al (Eds), 'Introduction to European Tax Law', 7th Edition, Linde, 2022, p. 189.

²³⁸ *Ibid.*

²³⁹ Juanita Bezzina, 'The Treatment of Losses under the EC Merger Directive 1990', 42 European Taxation, 2002.

третман на директните и индиректните акционери на фискално транспарентното друштво кој би го применила во случај кога би станувало збор за нејзин даночен резидент (член 11 став (4) од Директива за спојување).

б) Даночен третман при пренесување на седиште на европско друштво и европско задругарско друштво

Европското друштво (или на латински: *Europea Societas*) е акционерско друштво уредено со законодавството на Унијата кое може да дејствува во рамки на различни земји членки, додека пак европското задругарско друштво (на латински: *Societas Cooperativa Europea*) е форма на задруга, со која субјекти може да се здружуваат за вршење на дејности во рамки на внатрешниот пазар. Овие форми на друштва можат да го пренесуваат седиштето од една земја членка во друга земја членка без да основаат нов правен субјект.

Со Директивата за спојување се уредува даночниот третман на трансферите кои вклучуваат пренос на седиште или промена на резидентен статус за даночни цели на европското друштво или европското задругарско друштво од една земја членка во друга земја членка. При овие трансфери може да дојде до одложување на оданочување на капиталната добивка во земјата членка од која се пренесува седиштето која настанува од средствата и обврските на европското друштво или европското задругарско друштво кои по трансферот остануваат поврзани со постојана деловна единица на европското друштво или европското задругарско друштво во земјата членка во која се наоѓа друштвото кое пренесува и кои учествуваат во создавање на добивката или загубата за даночни цели. (член 12 став (1) од Директива за спојување).

Одложувањето на оданочување на капиталната добивка е условено со продолжување на амортизацијата и пресметување на добивките или загубите во однос на средствата и обврските кои остануваат поврзани со постојаната деловна единица на европското друштво или европското задругарско друштво како трансферот воопшто да не бил извршен. Одложувањето на оданочување на капиталната добивка не е можно доколку законодавството на земјата членка од која е пренесено седиштето дозволува пресметување на нова амортизација или пресметување на добивките и загубите во однос на средствата и обврските кои остануваат поврзани со постојаната деловна единица на различна даночна основа.

Со Директивата за спојување се пропишува даночен континуитет во однос на резервирањата и резервите кои биле ослободени од оданочување пред трансферот (член 13 став (1)), како и во однос на неискористените загуби за даночни цели доколку пренесувањето на загубите е дозволено помеѓу домашни друштва од земја членка (член 13 став (2)).

Преносот на седиштето на европското друштво или европското задругарско друштво не доведува до оданочување на приходите, добивката или капиталните добивки на акционерите кои настанале како резултат на трансферот (член 14 став (1)). Меѓутоа, последовствениот пренос на хартиите од вредност кои го претставуваат капиталот на европското друштво или европското задругарско друштво кое го пренесува седиштето треба да биде предмет на оданочување (член 14 став (2)).

2.4 Спречување на даночно одбегнување при прекугранично реорганизирање и трансфери

Во Директивата за спојување се пропишува одредба за спречување на даночно одбегнување согласно која земјите членки имаат право да не ја применат Директивата за спојување или да ја отповикаат примената доколку трансакциите на друштвата во реорганизациите или трансферите имаат за цел одбегнување на плаќање или затајување на данок (член 15 став (1)(а)). Одредбата за спречување на даночно одбегнување се применува и во однос на трансакции кои имаат за цел прекинување или ограничување на правото на претставување на вработените во органите за управување (член 15 став (1)(б)). Одредбата има дејство само доколку со законодавството на Унијата не се пропишуваат еднакви услови за претставување на работниците во органите на управување.

Во Директивата за спојување не се пропишува во кои случаи се смета дека постои даночно одбегнување. Ова прашање се дискутира во пресудите на ЕСП. Па така, во пресудата *Leur-Bloem* (C-28/95)²⁴⁰ се нотира дека даночно одбегнување во контекст на Директивата за спојување постои кога со реорганизирањето се создава новоформирано холдинг друштво кое нема деловна активност, кое е показател дека реорганизирањето не се врши заради оправдани деловни причини. Даночното одбегнување се разгледува и низ призмата на вештачки даночни аранжмани за кои покрај субјективниот елемент кој ја покажува намерата за стекнување на определена даночна предност, треба да е исполнет и објективниот елемент кој се испитува преку дејствувањето на даночниот обврзник согласно целите кои требало да се постигнат со законодавството на Унијата (во случајот со Директивата за спојување).²⁴¹

Во пресудата *Kofoed* (C-321/05)²⁴² се нотира дека транспонирањето на одредбата за спречување на даночно одбегнување од Директивата за спојување не е неопходно во домашното даночно законодавство бидејќи земјите членки може да го користат општото правило за спречување на даночно одбегнување пропишано со домашниот правен поредок.

2.5 Анализа на домашниот правен поредок и негово усогласување со Директивата за спојување

Даночниот третман при статусни измени пропишани со трговското законодавство се уредува со Законот за данокот на добивка.²⁴³ Па така, станува збор за уредување на даночен третман на поделби, спојување и придоединување. Во Законот за трговски друштва се уредува и прекуграничното спојување помеѓу македонски друштва и друштва

²⁴⁰ Judgment of the Court of 17 July 1997, A. Leur-Bloem v Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2, Case C-28/95, ECLI:EU:C:1997:369.

²⁴¹ Judgment of the Court (Grand Chamber) of 12 September 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas, ECLI:EU:C:2006:544.

²⁴² Judgment of the Court (First Chamber) of 5 July 2007, *Hans Markus Kofoed v Skatteministeriet*, Case C-321/05, ECLI:EU:C:2007:408.

²⁴³ Член 25 од Закон за данокот на добивка „Службен весник на РМ“, број 112/14...248/18 и „Службен весник на РСМ“, број 232/19...199/23.

од Унијата,²⁴⁴ меѓутоа во ЗДД отсутнуваат одредби со кои се уредува даночниот третман на прекуграничните спојувања.

Уредувањето на даночниот третман на домашни статусни измени значително се разликува од уредувањето на даночниот третман при прекуграничните реорганизации согласно Директивата за спојување. Па така, во ЗДД се уредува даночниот континуитет при настанување на статусната измена. Даночен континуитет при статусната измена се смета дека постои доколку даночниот обврзник продолжува со вршење со дејноста кое нема влијание на оданочувањето и само ако при преносот на друштвото што превзема не доаѓа до промена во процената на вредноста на имотот и на обврските на друштвото што пренесува.²⁴⁵ Од друга страна, се смета дека не постои даночен континуитет доколку проценетата вредност на имотот и обврските е зголемена над сметководствената вредност, при што доаѓа и до зголемување на основната главнина на друштвото што превзема.²⁴⁶ Ваквото зголемување ќе биде предмет на оданочување.

Во ЗДД не се препознава одложувањето на оданочување на капиталните добивки кои настанале при статусна измена. Напротив, кога се смета дека постои даночен континуитет при настанување на статусна измена помеѓу даночни обврзници нема да резултира со оданочување бидејќи не доведува до зголемување на вредноста на пренесениот имот или обврски. Од друга страна, одложувањето на оданочување согласно Директивата за спојување се условува со задржување на пренесените средства и обврска во постојана деловна единица на друштвото кое презема во земјата во која се наоѓа друштвото кое се пренесува, со наследување на вредноста за даночни цели од страна на друштвото кое презема која била евидентирана во друштвото кое пренесува и продолжување на пресметување на амортизацијата и добивката или загубата на пренесените средства и обврски согласно правилата кои важеле во друштвото кое се пренесува.

Во Директивата за спојување при реорганизацијата се дозволува пренесување на загуби кои не биле искористени за даночни цели. Од друга страна, во ЗДД изрично се забранува пренесувањето на загубите во случај на измена на статусот на даночниот обврзник врз основа на спојување, припојување или поделба.²⁴⁷ Во Директивата за спојување уредувањето на даночниот третман при реорганизациите опфаќа одредби и за уредување на третманот на резервите и резервирања и отповикувањето на уделот на друштвото кое презема. Овие одредби отсутнуваат во ЗДД, што остава простор за правни празнини при статусните измени помеѓу даночните обврзници.

Во ЗДД не се уредува даночниот третман на прекуграничните статусни измени, иако трговското законодавство дозволува прекугранично спојување како форма на статусна измена. Дополнително, во Директивата за спојува се уредува даночниот третман

²⁴⁴ Член 537-а до член 537-л од Закон за трговски друштва, „Службен весник на РМ“ бр.28/04..., „Службен весник на РСМ“ бр.272/24.

²⁴⁵ Член 27 став 2 и 3 од Закон за данокот на добивка, „Службен весник на РМ“, број 112/14...248/18 и „Службен весник на РСМ“, број 232/19...199/23.

²⁴⁶ Член 27 став 4 од Закон за данок на добивка, „Службен весник на РМ“, број 112/14...248/18 и „Службен весник на РСМ“, број 232/19...199/23.

²⁴⁷ Член 19 став 3 од Закон за данок на добивка, „Службен весник на РМ“, број 112/14...248/18 и „Службен весник на РСМ“, број 232/19...199/23.

и на форми на реорганизации како што се: пренос на средства, размена на акции и пренесување на постојана деловна единица.

Во Табелата 3 се прикажани разликите во уредување на даночниот третман на реорганизациите според Директивата за спојување и даночниот третман на статусните измени според ЗДД.

Табела 3: Споредба на даночниот третман на реорганизациите според Директивата за спојување и даночниот третман на статусните измени според ЗДД

	Реорганизации според Директива за спојување	Статусни измени според Закон за данок на добивка
Дали при реорганизации/статусни промени настанати капитални добивки се оданочуваат?	Постои одложување на оданочување на настанати капитални добивки при реорганизации помеѓу квалификувани друштва од различни земји членки доколку се исполнети следните услови: 1. Во земјата членка во која се наоѓа друштвото кое пренесува пренесените средства и обврски остануваат во рамки на постојана деловна единица на друштвото кое презема; 2. Друштво кое презема ја наследува вредноста за даночни цели која била евидентирана кај друштво кое пренесува на пренесените средства и обврски и 3. Пресметува амортизација и добивка или загуба на пренесените средства и обврски според правилата кои би важеле за друштвото кое пренесува доколку не настанала реорганизација.	Во членот 27 од Законот за данокот на добивка се пропишува третманот на даночен континуитет при статусни измени доколку се исполнети следните услови: 1. Даночниот обврзник продолжува со вршење на дејноста кое нема влијае врз одночувањето. 2. Нема промена во процената на вредноста на пренесениот имот и обврски.
Дали при реорганизации/статусни промени постои основ за пренесување на загуби кои не биле искористени за даночни цели од страна на друштвото што презема е и под кои услови?	Да, доколку: 1. Дозволено е и за домашни реорганизации. 2. Загубите се пренесуваат на постојана деловна единица на друштвото кое презема која се наоѓа во земјата-членка на друштвото кое пренесува.	Не, со членот 19 став (3) од Законот за данокот на добивка изрично се забранува пренесување на загуби при спојувања, поделби и припојувања.
Дали при реорганизации/статусни промени може да се пренесуваат резервирања и/или резерви од друштвото кое презема?	Да, доколку: 1. Се пренесуваат на постојана деловна единица на друштвото кое презема која се наоѓа во земјата-членка во која се наоѓа друштвото кое пренесува. 2. Не потекнуваат од постојана деловна единица во странство.	Во Законот за данокот на добивка не се уредува даночниот третман на резервирања и/или резерви при статусни промени.

	Реорганизации според Директива за спојување	Статусни измени според Закон за данок на добивка
Дали при реорганизации/статусни промени е уреден даночниот третман при отповикување на удел? Под кои услови е достапно ослободувањето од оданочување?	Да, доколку учеството на друштвото кое презема е поголемо од 15 % односно 10 % (од 2009 година).	Во Законот за данокот на добивка не се уредува даночниот третман при отповикување на удел на друштво кое презема.

Горенаведеното доведува до заклучокот дека домашното законодавство не е усогласено со Директивата за спојување, иако потребата за усогласување континуирано се нотира во извештите за напредокот на земјата.

Транспонирањето на Директивата за спојување во домашниот правен поредок ќе се изврши преку измени во законодавно - правната рамка. Поконкретно, даночното хармонизирање со предметната директива налага измени на ЗДД и релевантните подзаконски акти. Со оглед на тоа дека треманот на даночната неутралност согласно Директивата за спојување се однесува и на акционерите на друштвата кои може да бидат и физички лица даночното хармонизирање со предметната директива налага измени и на ЗДЛД и релевантните подзаконски акти.

Со транспонирањето во домашниот правен поредок ќе се пропише заеднички систем на оданочување при реорганизации помеѓу македонски друштва и друштва од земја членка на Унијата. Ова подрабира обезбедување на третман на даночна неутралности при спојување, поделба, делумна поделба, пренос на средства и размена на акции и при трансфери кои се однесуваат на пренесување на регистрирано седиште на европско друштво и европско задругарско друштво. Формите на друштвата на кои ќе се применува заедничкиот систем на оданочување согласно домашното законодавство се: јавното трговско друштво, командитното друштво, друштвото со ограничена одговорност, акционерското друштво и командитното друштво со акции, кои треба да се идентификуваат во анексот на предметната директива. Дополнително, согласно домашното законодавство ќе се идентификува данокот на добивка како данок со кој треба да се оданочуваат овие форми на друштва за да може да се примени заедничкиот систем на оданочување.

Даночниот третман за прекуграничните реорганизации од Директивата за спојување по примерот на повеќето земји членки може да се прошири и на домашните реорганизации. Ваквиот пристап ќе овозможи спречување на дискриминација помеѓу домашните и прекуграничните реорганизации и зајакнување на конкурентноста на македонските друштва.

Заклучок

Во оваа глава се анализира Директивата за спојување, која претставува дел од секундарното законодавство на ниво на Унијата и која ќе треба да се имплементира во домашниот правен поредок. Во оваа насока, преку правната анализа на Директивата за спојување се утврдуваат промените кои ќе треба да бидат направени во домашното законодавство. Преку споредбената анализа со домашното законодавство во делот на даночниот третман на статусните измени се утврдува степенот на усогласеност. Финално, заклучокот дава увид во предизвиците и влијанието од имплементирањето на оваа директива во домашниот правен поредок.

Даночниот третман на статусните измени согласно ЗДД значително се разликува од уредувањето на даночниот третман при прекуграничните реорганизации согласно Директивата за спојување. Оттука, земјата има обврска за имплементирање на Директивата за спојување во домашниот правен поредок и следење на судската пракса на ЕСП поврзана со предметната директива.

Хармонизирањето на домашниот правен поредок со Директивата за спојување може да претставува законодавно - правен предизвик, со оглед на тоа дека се налага измена на повеќе законски и подзаконски акти. Имплементирањето на предметната директива во домашниот правен поредок може да резултира со негативни фискални импликации за земјата бидејќи се одложува оданочувањето на капиталните добивки во моментот на реорганизацијата.

И покрај бројните предизвици кои произлегуваат од хармонизирање на домашното законодавство со Директивата за спојување, транспонирањето ќе обезбеди даночна неутралност при прекуграничното реорганизирање на македонските друштва. Во исто време, ќе се заштити фискалниот интерес на земјата кога се пренесуваат средства и обврски кои се наоѓаат во Северна Македонија. Доколку, предметната директива се имплементира во домашниот правен поредок пред пристапувањето на земјата во Унијата, треба да се размисли за пропишување на истиот даночен третман при статусни измени помеѓу даночните обврзници на земјата заради спречување на дискриминација и нарушување на конкуренцијата.

ГЛАВА 3: ДИРЕКТИВА ЗА КАМАТИ И АВТОРСКИ ХОНОРАРИ (INTEREST AND ROYALTY DIRECTIVE) И НЕЈЗИНО ИМПЛЕМЕНТИРАЊЕ ВО ДОМАШНИОТ ПРАВЕН ПОРЕДОК

3.1 Вовед

Иницијалните предлози на ниво на Унијата за воведување на заеднички систем на оданочување на плаќања од камати и авторски хонорари ги опфаќаа трансакциите помеѓу матични друштва и друштва ќерки од различни земји членки. Подоцна, заради намалување на фискалниот ефект предлогот се ограничува на плаќања помеѓу поврзани друштва од различни земји членки.

Заедничкиот систем на оданочување на плаќања од камати и авторски хонорари се воведува преку Директивата 2003/49/ЕС од 3 јуни 2003 година за заеднички систем на оданочување кој се применува на камати и авторски хонорари помеѓу поврзани друштва од различни земји членки (во понатамошниот текст: Директивата за камати и авторски хонорари).²⁴⁸ Земјите членки имаат обврска за имплементирање до 1 јануари 2004 година. На некои од земјите членки (Грција, Шпанија, Португалија, а подоцна и Чешка, Латвија, Литванија, Полска и Словачка) од фискални причини им се дозволува транзиционен период на примена на директивата.

Директивата за камати и авторски хонорари е предмет на неколку измени заради пристапувањето на новите земји членки во Унијата. Во 2011 година се предлага проширување на субјективниот опфатот преку намалување на прагот за поврзани друштва од 25 % на 10 %, меѓутоа со оглед на фискалните импликации предлогот не се усвојува.

Во оваа глава ќе се изврши правна анализа на Директивата за камати и авторски хонорари, која претставува дел од законодавството на Унијата и со која треба да се усогласи домашното законодавство во периодот на пред пристапување на земјата во Унијата. За да се утврди степенот на домашна усогласеност ќе се изврши споредба со домашниот третман на приходите од камати и авторски хонорари. На овој начин ќе се утврдат обврските на земјата во процесот на даночно хармонизирање со конкретната директива, како и предизвиците и влијанието врз домашниот правен поредок.

Со Директивата за камати и авторски хонорари се врши изедначување на даночниот третман на прекуграничните плаќањата од каматите и авторски хонорари помеѓу поврзани друштва со даночниот третман кој се применува на истите плаќања помеѓу поврзани друштва од иста земја членка. Со Директивата за камати и авторски хонорар се пропишува механизам за отстранување на правно двојно оданочување преку ослободување од оданочување (преку задржување на данок или во постапка на утврдување) на плаќањата од каматите и авторските хонорари помеѓу поврзани друштва во земјата во која настануваат односно во земјата на извор. Заради одбегнување на двојно

²⁴⁸ Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States, OJ L 157, 2003.

неоданочување, прекуграничните плаќања од камати и авторски хонорари помеѓу поврзани друштва се оданочуваат во земјата членка во која се наоѓа стварниот корисник.

3.2 Субјективен опфат на Директива за камати и авторски хонорари

Заедничкиот систем на оданочување на камати и авторски хонорари од Директивата за камати и авторски хонорари се применува на квалификувани друштва односно на “друштва на земји членки”. За квалификувани друштва се сметат друштвата кои кумулативно исполнуваат три услови и тоа:

а) се основани во една од пропишаните форми од Анексот на Директивата за камати и авторски хонорари;

б) се сметаат за резиденти за даночни цели во земја членка согласно даночното законодавство на земја членка и согласно договорите за одбегнување на двојно оданочување склучени со трети земји не се сметаат за резиденти за даночни цели надвор од Унијата и

в) се оданочуваат со данок на добивка без можност за изземање од оданочување.

Трите горенаведени услови не мора да се исполнети во иста земја членка.²⁴⁹

За да се примени заедничкиот систем на оданочување плаќањата од камати и авторски хонорари треба да се извршени на стварниот корисник на каматите и авторскиот хонорар кој треба да биде:

а) поврзано друштво во друга земја членка или

б) постојана деловна единица која се наоѓа во друга земја членка на поврзано друштво од земја членка.²⁵⁰

За поврзани друштва се сметаат друштво исплатувач и друштво приметел на плаќањето кога било кое од друштвата има најмалку 25 % учество во капиталот или гласачките права на другото друштво или некое трето друштво има најмалку 25 % учество во капиталот или гласачките права на двете друштва. Поврзаноста опфаќа само директно учество во капитал или гласачки права, не и индиректно учество што пак значително го стеснува субјективниот опфат на Директивата за камати и авторски хонорар, а со тоа и фискалните импликации од примената.²⁵¹

Како дополнителен услов за примена на заедничкиот систем на оданочување на камати и авторски хонорар може да се пропише држење на учеството во капиталот или гласачките права најмалку две години пред плаќањето, на кој начин се спречува ослободување од оданочување на плаќања помеѓу поврзани друштва кои не се поврзани заради деловни причини, туку заради искористување на ослободувањето од предметната директива.²⁵² Овој услов треба да биде исполнет во моментот на плаќањето, а не во некој

²⁴⁹ Terra, Ben J.M., Wattel, Petar, J., ‘European Tax Law’, Forth Edition, Kluwer, December 2005, p. 633

²⁵⁰ Lang et al (Eds), ‘Introduction to the European Tax Law on Direct Taxation’, 7th Edition, Kluwer, 2022, p. 201.

²⁵¹ Distaso, Marcello, Russo, Rafaele, ‘The EC Interest and Royalties Directive - A comment’, European Taxation, International Bureau of Fiscal Documentation, 2004, p.144.

²⁵² Terra, Ben J.M., Wattel, Petar, J., ‘European Tax Law’, Forth Edition, Kluwer, December 2005, p. 634.

подоцнежен период како што е случајот со Директивата за матични друштва и друштва ќерки.²⁵³

Заедничкиот систем на оданочување на плаќања од камати и авторски хонорар се однесува и на плаќања помеѓу постојаните деловни единици. За постојана деловна единица согласно предметната директива се смета фиксно место на активност кое се наоѓа во земја членка преку кое во целост или делумно се врши активност на друштво од земја членка. Дефинирањето на постојаната деловна единица во Директивата за камати и авторски хонорар е во согласност со Модел даночната конвенција за доход и капитал на ОЕЦД.

3.3 Предмет на Директива за камати и авторски хонорари

3.3.1 Дефинирање на камати и авторски хонорар

Заедничкиот систем на оданочување на камати и авторски хонорар се однесува на плаќања од камати и авторски хонорар кои се дефинирани во Директивата за камати и авторски хонорари со цел избегнување на различна примена од страна на земјите членки.

Дефинирањето на каматите и авторските хонорари во предметната директива е усогласено со нивното дефинирање во Модел даночната конвенција за доход и капитал на ОЕЦД. Па така, под камата се подразбира приход од побарувања по основ на долг од било кој вид, без разлика дали се обезбедени со хипотека или не и без разлика дали даваат право на учество во добивката на должникот, а особено приход од хартии од вредност и приход од обврзници или записи, вклучително и премии и награди поврзани со таквите хартии од вредност, обврзници или записи. Казнените камати за задоцнето плаќање не се сметаат за камата. Од друга страна, под авторски хонорари се подразбираат плаќања од каков било вид примени како надомест за користење или за право на користење на авторско право од книжевно, уметничко или научно дело, вклучително и киноматографски филмови и компјутерски софтвер, патент, трговска марка, дизајн или модел, план, тајна формула или постапка, или за информации во врска со индустриско, трговско или научно искуство, плаќањата за користење или за право на користење на индустриска, трговска или научна опрема.

Во Директивата за камати и авторски хонорари се пропишува што не се смета за плаќања од камати и авторски хонорари. Па така, за плаќања од камата и авторски хонорар не се сметаат распределби на добивка или враќање на капитал, плаќања по основ на побарувања од долг кои носат право на учество во добивката, како и плаќања по основ на побарувања од долг кога враќањето на главнината е доспеано повеќе од 50 години и др.. Преку исклучокот се спречува искористување на даночното ослободување преку хибридни аранжмани.

²⁵³ *Ibid*, p.635.

3.3.2 Механизам за ослободување од оданочување на камати и авторски хонорар

Плаќањата од камати и авторски хонорари кои настануваат во земја членка согласно Директивата за камати и авторски хонорари се ослободени од оданочување (од задржан данок или во постапка на утврдување) во земјата во која настануваат, доколку стварниот корисник на каматата или авторскиот хонорар е друштво во друга земја членка или постојана деловна единица на друштво од земја членка која се наоѓа во друга земја членка. Ослободувањето од оданочување е во земјата на извор од која се врши плаќањето на каматата или авторскиот хонорар.

Плаќањата за камати или авторски хонорар се ослободени од оданочување во земјата на извор само доколку станува збор за плаќања помеѓу поврзани друштва односно доколку друштвото кое е исплатувач (или друштвото чија што постојаната деловна единица е исплатувач) е поврзано друштво со друштвото кое се смета за стварен корисник или чија што постојана деловна единица се смета за стварен корисник на каматата или авторскиот хонорар. Односот на поврзани лица помеѓу исплатувач и стварен корисник е неопходен услов за стакување на правото на ослободувањето од оданочување. Преку стварниот корисник се спречува користење на даночното ослободување преку вештачко основање на посреднички друштва (анг: *intermediary*).²⁵⁴ Плаќањата за камати и авторски хонорар помеѓу постојани деловни единици кои се наоѓаат во трети земји не се ослободени од оданочување.

Заради спречување на скриени исплати на добивка, во Директивата за камати и авторски хонорар се пропишува одредба за трансферни цени при плаќања од камати и авторски хонорар со која се ограничува ослободувањето од оданочување кога помеѓу исплатувачот и стварниот корисник или помеѓу едниот од нив и некое трето лице постои посебна поврзаност, а износот на камата или авторскиот хонорар го надминува износот кој би бил договорен доколку не би постоела ваквата поврзаност.²⁵⁵

Каматите и авторските хонорари сепак треба да се оданочат во една од земјите членки. Па така, оданочувањето треба да се изврши во земјата во која се прима плаќањето од каматите и авторските хонорари односно во земјата во која стварниот корисник е резидент односно во земјата во која се наоѓа постојаната деловна единица која го прима плаќањето. На овој начин, оданочувањето ќе биде извршено во земјата во која е дозволено одбивање на трошоците од даночната основа кои се поврзани со плаќањата за камати и авторски хонорар, како што се трошоци за позајмување, трошоци за истражување и развој итн.²⁵⁶

Постапката за ослободување од оданочување на каматите и авторските хонорари се уредува согласно домашното законодавство на земјите членки. Постапка може да биде условена со доставување на потврда за исполнување на условите пред примена на

²⁵⁴ Commission of the European Communities, Report from the Commission to the Council in accordance with Article 8 of Council Directive 2003/49/EC on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States, COM (2009) aaa final, 2009, Part: 3.3.1.

²⁵⁵ Terra, Ben J.M., Wattel, Petar, J., 'European Tax Law', Forth Edition, Kluwer, December 2005, p. 630

²⁵⁶ Commission of the European Communities, Report from the Commission to the Council in accordance with Article 8 of Council Directive 2003/49/EC on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States, COM (2009) aaa final, 2009, Part: 3.1.

даночното ослободување, како и донесување на одлука од земјата на извор со која се потврдува исполнување на условите за даночното ослободување.

Доколку не се исполнети условите во моментот на плаќањето, земјата на извор може да го заржи данокот, кој подоцна треба да биде вратен на даночниот обврзник доколку докаже дека плаќањата за камати и авторски хонорари се квалификувани за ослободување од оданочување согласно Директивата за камати и авторски хонорари. Оттука, во Директивата за камати и авторски хонорар се утврдува постапка за враќање на задржаниот данок за каматите или авторските хонорари (член 1 став (15) и (16) од Директива за камати и авторски хонорар).

Директивата за камати и авторски хонорар не треба да претставува ограничување на правата на даночните обврзници пропишано со домашното законодавство и договорите за одбегнување на двојно оданочување кои се насочени кон спречување на двојно оданочување на плаќањата од камати и авторски хонорар (член 9 од Директива за камати и авторски хонорар).

3.4 Спречување на даночна измама и злоупотреба

Домашните одредби на земјите членки и одредбите од договорите за одбегнување на двојно оданочување имаат предимство за спречување на даночна измама и злоупотреба при примена на Директивата за камати и авторски хонорари првенство имаат. Исто така, и во Директивата за камати и авторски хонорари се пропишуваат одредби за спречување на даночна измама и злоупотреба. Па така, во случај на трансакции во кои главен или еден од главните мотиви е даночна евазија, даночно одбегнување или даночна злоупотреба земјите членки имаат право да ја отповикаат примената или да одбијат да ја применат Директивата за камати и авторски хонорари.

3.5 Анализа на домашниот правен поредок и негово усогласување со Директивата за камати и авторски хонорар

Имајќи предвид дека целта на Директивата за камати и авторски хонорар е одбегнување на правното двојно оданочување на плаќањата од камати и хонорари помеѓу поврзани друштва од различни земји членки, домашното законодавство не е усогласено со предметната директива заради неколку причини.

Првично, во ЗДД и подзаконските акти се уредува постапката за задржувањето на данокот на приходите, меѓу кои и приходите од камати и авторски хонорар кои се исплаќаат на странски правни лица. Имено, задржувањето на данок се врши при исплата на приходите од камата на резидент, камата од нерезидент со постојана деловна единица во Северна Македонија, доколку каматата е на трошок на постојаната деловна единица, како и на приход од авторски хонорар исплатен од резидент и приход од авторски хонорар исплатен од нерезидент со постојана деловна единица во Северна Македонија, ако авторскиот хонорар е на трошок на постојаната деловна единица. Данокот што ќе се

задржи се пресметува на бруто приходите по стапка од 10%, а доколку примателот на приходот врз кој се применува задржување на данок е резидент на странска држава која има договор со Северна Македонија за одбегнување на двојното оданочување во однос на даноците на доход и капитал даночната стапка која е утврдена за тој приход не смее да ја надмине даночната стапка која се применува за приходот одредена во договорот. Оттука, во домашното даночно законодавство не се пропишуваат одредби за ослободување на оданочување кога приходите од камата и авторски хонорар се исплаќаат кон поврзани друштва во друга земја, доколку се исполнети определени услови како што се потребниот праг на учество, временски период на држење на уделот, или исплаќање на лице кое се квалификува како стварен корисник.

Од друга страна, дефинирањето на приходите од камата и авторски хонорар во домашното законодавство во голема мера е усогласено со нивното дефинирање во Директивата за каамти и авторски хонорари. Па така, за приход од камата се смета доход од побарувања на секаков вид долг, независно од тоа дали е обезбеден со хипотека и дали врз основа на нив се стекнува право на учество во добивката на должникот, а особено доход од обврзници или други должнички хартии од вредност вклучувајќи ги и премиите и наградите на тие хартии од вредност, обврзниците или должничките хартии од вредност, како и секој друг доход поврзан со доходот од пари дадени на заем. Казнените камати платени за задоцнети плаќања не се сметаат за камати. Под приход од авторски хонорари (права) и други права на интелектуална сопственост се смета плаќање од било кој вид, примено како плаќање за употреба или право на користење на авторско право за: книжевно, уметничко или научно дело, вклучувајќи ги кинематографските филмови, софтвер, патенти, трговски марки и заштитни знаци, дизајни или модели, планови, тајни формули или постапка, или за информација во врска со индустриските, комерцијалните или научните искуства, кои права се заштитени со правните прописи и обичаи, со кои се регулира нивното стекнување и употреба.²⁵⁷

Во домашниот правен поредок се пропишуваат унилатерални и билатерални мерки за одбегнување на двојно оданочување. Па, така, даночните резиденти во земјата имаат право на даночен кредит за данокот платен во странство.²⁵⁸ Субјектите коишто остваруваат доход во странство на кој согласно договорите за одбегнување на двојното оданочување е пресметан и платен данок по задршка, им се намалува пресметаниот данок во земјата во висина на платениот данок, но не повеќе од данокот што би се добил со

²⁵⁷ Член 11 став (3) и став (4), Правилник за начинот на пресметување и уплатување на данокот на добивка и начинот на одбегнување на двојното ослободување или двојното оданочување, „Службен весник на РМ“, бр. 174 /2014..., 31 од 13.03.2017 и „Службен весник на РСМ“ бр. 6 од 10.01.2020 година.

²⁵⁸ Член 37 од Закон за данокот на добивка „Службен весник на РМ“, број 112/14...248/18 и „Службен весник на РСМ“, број 232/19...199/23.

примена на пропишаната даночна стапка во Северна Македонија.²⁵⁹ Даночниот обврзник кој остварува приходи во странство, доставува доказ за задржаниот и платен данок од надлежниот даночен орган на странската држава.²⁶⁰ Оние унилатерални и билатерални мерки за одбегнување на двојно оданочување не се доволни за постигнување на целите од Директивата за камати и авторски хонорари.

Оттука, во домашното законодавство треба да се пропише механизам за отстранување на правното двојно оданочување во однос на прекуграничните плаќања од камати и авторски хонорари помеѓу поврзани друштва од различни земји членки на начинот на кој е уреден во Директивата за камати и авторски хонорари заради елиминирање на административните потешкотии при прекуграничното работење и обезбедување на ликвидност на друштвата.

Ефектот од имплементирање на оваа директива во домашниот правен поредок ќе биде ослободување од оданочување на плаќањата од каматите и авторските хонорари во земјата, како земја на извор помеѓу друштва од Северна Македонија и нивни поврзани друштва во друга земја членка, вклучувајќи ги и постојаните деловни единици на таквите друштва. Ова ќе резултира со загуба на даночни приходи кои земјата ги остварува од задржувањето на данокот во однос на приходите од камати и авторски хонорари кои се исплаќаат кон странски лица.

Транспонирањето на предметната директива во домашниот правен поредок налага измени во ЗДД и релевантните подзаконски акти, а земјата ќе треба да ги идентификува квалификуваните друштва на кои ќе се применува заедничкиот систем на оданочување на камати и авторски хонорар. Па така, правните форми на друштва на кои согласно домашното законодавство ќе се применува заедничкиот систем на оданочување на камати и авторски хонорари се: друштвото со ограничена одговорност, акционерското друштво, јавното трговско друштво, командитното друштво и командитното друштво со акции, додека пак данокот на добивка се идентификува како данок на кој ќе се применува заедничкиот систем на оданочување на камати и авторски хонорари. Дополнително, во домашниот правен поредок треба да се уреди постапката за ослободување од данокот, како и постапката за враќање на задржаниот данок во однос на кој може да се примени предметната директива.

Заклучок

Ова поглавје се посветува на правна анализа на Директивата за камати и авторски хонорари, која претставува дел од законодавството на Унијата и со која домашниот правен поредок треба да се усогласи во периодот на пред пристапување на земјата во Унијата. За да се утврди степенот на домашна усогласеност се прави споредба со домашниот третман

²⁵⁹ Член 8 став (1) точка (2) и став (4) од Правилник за начинот на пресметување и уплатување на данокот на добивка и начинот на одбегнување на двојното ослободување или двојното оданочување, „Службен весник на РМ“, бр. 174 /2014..., 31 од 13.03.2017 и „Службен весник на РСМ бр. 6 од 10.01.2020 година.”

²⁶⁰ Член 37 од Закон за данокот на добивка „Службен весник на РМ“, број 112/14...248/18 и „Службен весник на РСМ“, број 232/19...199/23.

на приходите од камати и авторски хонорари. На овој начин се утврдуваат обврските за земјата во процесот на даночно хармонизирање со конкретната директива, како и предизвиците и влијанието врз домашниот правен поредок.

Транспонирањето на Директивата за камати и авторски хонорари во домашниот правен поредок подразбира дека земјата во случаите кога е земја на извор ќе треба да се воздржи од оданочување на каматите и авторските хонорари кога се плаќаат на поврзани друштва или постојани деловни единици во друга земја членка доколку се исполнети условите за примена на заедничкиот систем на оданочување на камати и авторски хонорари согласно Директивата за камати и авторски хонорари. Домашното законодавство не е усогласено со Директивата за камати и авторски хонорари, па оттука транспонирањето налага измена на законодавно - правната рамка во земјата. Меѓутоа, заради негативните фискални импликации од транспонирањето, земјата по примерот на другите земји членки, може да побара транзиционен период на примената на Директивата за камати и авторски хонорари во домашниот правен поредок, кое ќе подразбира продолжување со задржување на данок на плаќањата од каматите и авторските хонорари за определен временски период.

Иако, хармонизирањето на домашниот правен поредок со предметната директива претставува законодавен и финансиски предизвик за земјата, транспонирањето е особено значајно заради отстранување на домашните даночни пречки врз внатрешниот пазар кои се јавуваат во форма на задржување на данок на прекуграничните плаќања од камати и авторски хонорари помеѓу поврзани друштва. Исто така, преку транспонирањето ќе се пропише механизам за заштита домашната даночна основа преку оданочување на овие плаќања во земјата кога стварните корисници се наоѓаат во земјата.

ЧЕТВРТИ ДЕЛ: ПРОЦЕНКА НА ВЛИЈАНИЕТО ОД ХАРМОНИЗИРАЊЕТО СО ДИРЕКТИВИТЕ КОИ СЕ НАСОЧЕНИ КОН СПРЕЧУВАЊЕ НА ДАНОЧНОТО ОДБЕГНУВАЊЕ И ОБЕЗБЕДУВАЊЕ НА ЕФЕКТИВНО ОДАНОЧУВАЊЕ ВО ОБЛАСТА НА ДИРЕКТНИТЕ ДАНОЦИ

ГЛАВА 1: ДИРЕКТИВА ЗА СПРЕЧУВАЊЕ НА ДАНОЧНО ОДБЕГНУВАЊЕ (ANTI-TAX AVOIDANCE DIRECTIVE) И НЕЈЗИНО ИМПЛЕМЕНТИРАЊЕ ВО ДОМАШНИОТ ПРАВЕН ПОРЕДОК

1.1 Вовед

Мултинационалните групации не ретко се критикувани за прекуграничното одбегнување на данок преку основање на субјекти во различни земји и префрлување на добивката од земји во кои постои високо ниво на оданочување во земји со ниско оданочување. За оваа цел се користат различни инструменти за даночно планирање, меѓу кои манипулирање со трансферните цени, префрлување на долгови и нематеријалните средства во земји кои се сметаат за даночни раеви и пласирање на поврзани услуги во странство.²⁶¹

Според проценките направени во 2015 година околу 36 % од добивката на мултинационалните групации се префрлува во земји кои се сметаат за даночни раеви.²⁶² На ниво на Унијата, годишно се губат околу 13 % од приходите од данокот на добивка на земјите членки кои резултираат со 60 билиони евра загуби на даночни приходи.²⁶³ Праксите на прекугранично даночно одбегнување ги еродираат даночните основи на земјите членки и влијаат на ефикасното функционирање на внатрешниот пазар. Оттука, спречувањето на даночното одбегнување е една од клучните задачи на Унијата.²⁶⁴

Во 2016 година заради спречување на прекуграничното даночно одбегнување се усвојува Директивата на Советот (ЕУ) 2016/1164 од 12 јули 2016 година со која се утврдуваат правила за спречување на практики на даночно одбегнување кои директно влијаат врз функционирањето на внатрешниот пазар (во понатамошниот текст: Директива за спречување на даночно одбегнување), позната како *Anti-Tax Avoidance Directive 1* (ATAD 1).²⁶⁵ Во 2017 година се врши измена на предметната директива со која правилото на хибридни неусогласености се проширува и на трети земји. Измената е позната како *Anti-Tax Avoidance Directive 2* (ATAD 2).²⁶⁶ Во 2021 година се предлага усвојување на

²⁶¹ François, Manon, Vicard, Vincent, 'Tax Avoidance and Complexity of Multinational Enterprises', EU Tax Observatory Working Paper No. 15, 2023, p. 2.

²⁶² Tørsløv, T., Wier, L., and Zucman, G., 'The missing profits of nations', The Review of Economic Studies, forthcoming, 2022, p. 2

²⁶³ Sawulski, Jakub, 'Tax unfairness in the European Union Towards greater solidarity in fighting tax evasion', Polish Economic Institute, 2020, p. 7.

²⁶⁴ Noah Zimmermann, 'Literature Review: Stefanie Geringer, EU-Anti-Missbrauchsgrundsatz, Linde, 2023', 52, Intertax, Issue 8, 2024, pp. 579.

²⁶⁵ Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, OJ L 193, 2016.

²⁶⁶ Council Directive (EU) 2017/952 of 29 May 2017 amending Directive (EU) 2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries, OJ L 144, 2017.

Директивата на Советот со која се утврдуваат правила за спречување на користење на фиктивни субјекти (анг: *shell company*) за даночни цели со која се менува Директивата 2011/16/EУ (позната како ATAD 3).²⁶⁷ Предлогот е поттинат од случаите на даночно одбегнување и даночна евазија кои беа откриени за јавноста преку *OpenLux*²⁶⁸ и *Pandora Papers*.²⁶⁹

Во оваа глава се анализира Директивата за спречување на даночното одбегнување која е дел “*acquis-to*” на Унијата и која е предмет на усогласување во домашното законодавство. Преку компаративната анализа ќе се анализираат правилата за спречување на даночно одбегнување во домашното законодавство. Финално, ќе се даде заклучок за влијанието од хармонизирањето врз домашниот правен поредок.

Целта на Директивата за спречување на даночно одбегнување е “*обезбедување на соодветно ниво на заштита од агресивно даночно планирање во внатрешниот пазар*” преку имплементирање на мерките на ОЕЦД и Г20 за спречување на БЕПС во рамки на Унијата. Со предметната директива се предлагаат мерки за спречување на даночно одбегнување и тоа: четири посебни правила за спречување на даночно одбегнување (правило за ограничување на одбивање на камати, правило за данок при излез, правило за контролирано странско друштво и правила за хибридни неусогласености) и едно општо правило за спречување на даночно одбегнување. Правилата претставуваат минимално ниво на заштита, а земјите членки можат да пропишат повисоко ниво на заштита од даночното одбегнување во домашното законодавство или во договорите за одбегнување на двојно оданочување. За имплементирање на правилата за спречување на даночно одбегнување во домашниот правен поредок на земјите членки се пропишуваат различни рокови.

При имплементирањето на правилата во домашниот правен поредок земјите членки имаат право на избор во однос на некои од одредбите (особено при имплементирање на правилото за ограничување на камата), можност за вклучување на одредени “*carve-outs*”, како и пропишување на одредби за исклучување од примена на правилата.²⁷⁰ На овој начин се обезбедува прилагодување на хармонизирањето на предметната директива со специфичностите на домашниот правен поредок.

Правилата за спречување на даночно одбегнување се однесуваат даночните обврзници кои се резиденти за даночни цели во некоја од земјите членки кои се оданочуваат со данокот на добивка. Дополнително, се применуваат и на постојаните деловни единици на субјекти кои се резиденти во некоја од земјите членки или на субјекти кои се резиденти на трети земји (земји надвор од Унијата), како и на субјектите кои се сметаат за транспарентни за даночни цели.

²⁶⁷ Proposal for a Council Directive laying down rules to prevent the misuse of shell entities for tax purposes and amending Directive 2011/16/EU, COM(2021) 565 final, 2021.

²⁶⁸ <https://www.occrp.org/en/project/openlux>

²⁶⁹ <https://www.icij.org/investigations/pandora-papers/>

²⁷⁰ Arginelli, Paolo, ‘Critical Review Of The Atad Implementation: The Implementation of the ATAD in Italy’, Intertax, Volume 50, Issue 6/7, 2022, p. 531.

1.2 Правило за ограничување на одбивање на камати (Interest deduction limitation rule)

Мултинационалните групации имаат поголема можност за оптимизирање на даночните трошоци со користење на заеми за финансирање помеѓу членовите на групацијата.²⁷¹ Па така, повластениот даночен третман на заемите поагресивно се користи од групациите во споредба со домашните субјекти.²⁷² Ова резултира кон тоа да друштвата кои се во странска сопственост имаат значително повисок сооднос помеѓу долг и средствата (анг: *debt-to-assets ratio*) во споредба со домашните друштва, при што јазот се зголемува со зголемување на стапката на данокот на добивка.²⁷³

Мултинационалните групациите преку различни аранжмани на прекумерни плаќања за камати ја префрлуваат добивката и на овој начин ја еродираат даночната основа на земјите.²⁷⁴ Вообичаено, се вклучени во аранжмани на позајмување помеѓу субјекти кои се наоѓаат во јурисдикции кои се сметаат за јурисдикции со високо оданочување и субјекти кои се наоѓаат во јурисдикции кои се сметаат за јурисдикции со ниско оданочување или во кои се пропишани даночни стапки намалени до 0%. За заемите се пресметува камата, при што друштвото кое ја плаќа каматата има право во целост да го одбие трошокот за камата од оданочивата добивка во јурисдикцијата која се смета за јурисдикција со високо оданочување, додека пак приходот од каматата на ниво на друштвото на кое му се плаќа каматата се оданочува со ниска даночна стапка или пак воопшто не се оданочува. Ова придонесува за еродирање на даночната основа во јурисдикциите во кои постои високо оданочување.²⁷⁵ Префрлувањето на добивката помеѓу јурисдикции во поголема мера влијае на земјите во развој отколку на развиените земји заради недоволните капацитети за контрола на правилата за спречување на даночно одбегнување.²⁷⁶

Заради обесхрабрување на ваквите практики, со Директивата за спречување на даночно одбегнување се пропишува правило за ограничување на одбивање на каматите и економско еквиваленти плаќања од трети лица, поврзани лица или субјекти во рамки на групацијата. Правилото во голема мера соодветствува со Мерката 4 од пакетот на мерки на ОЕЦД и Г20 за спречување на БЕПС.

Правилото е минимален стандард за сите земји членки, а во домашното законодавство може да се пропишат и построги правила за ограничувања на одбивање на каматите. Правилото треба да се применува заедно со другите правила пропишани во домашното законодавство насочени кон спречување на префрлување на добивката

²⁷¹ T. Buettner *et al.*, 'Taxation and capital structure choice—evidence from a panel of German multinationals', *Economics Letters*, Volume 105, Issue 3, 2009, p. 309-311.

²⁷² Jarle Møen & Dirk Schindler & Guttorm Schjelderup & Julia Tropina, 'International Debt Shifting: Do Multinationals Shift Internal or External Debt?', Working Paper Series of the Department of Economics, University of Konstanz 2011-40, Department of Economics, University of Konstanz, 2011. p. 2.

²⁷³ P. Egger *et al.*, 'Corporate taxation, debt financing and foreign-plant ownership', *European Economic Review*, Volume 54, Issue 1, 2010, p. 96-107.

²⁷⁴ Point 6, Preamble, Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, OJ L 193, 2016.

²⁷⁵ Lang *et al.* (Eds), 'Introduction to European Tax Law', 7th Edition, Linde, 2022, p. 272.

²⁷⁶ Fuest, C., S. Hebous and N. Riedel, 'International debt shifting and multinational firms in developing economies', *Economic Letters*, Vol. 113, Elsevier, 2011, pp. 135-138.

особено со правилото за прилагодување на каматата според принципот на “дофат на рака” и правилото за тенка капитализација (анг: *thin capitalization rule*).

Земјите членки имаа обврска да го имплементираат правилото за ограничување на одбивање на каматата до 31 декември 2018 година, додека пак неговата примена започна од 1 јануари 2019 година. Во определени случаи, земјите членки имаа право да ја одложат примената на правилото.²⁷⁷

1.2.1 Основно правило за ограничување на одбивање на каматите

Основното правило за ограничување на одбивање на каматите познато како *fixed-ratio* правило се пропишува со членот 4 став (1) од Директивата за спречување на даночно одбегнување. Со правилото се усогласува одбивањето на нето трошокот за задолжување со активностите кои создаваат оданочива добивка и придонесуваат кон создавање на вредност, а во исто време се отежнува планирањето на даночните обврзници заради оптимизирање на нивните даночни трошоци.²⁷⁸ Правилото е предмет на критика бидејќи го отежнува планирањето на износот на каматата која ќе може да се одбие од даночната основа заради променливоста на добивката на даночниот обврзник.²⁷⁹

Одбивањето на прекумерните трошоци за задолжување се ограничува на определен процент од добивката пресметана пред каматите, даноците, депрецијацијата и амортизацијата (анг: *earnings before interest, tax, depreciation and amortization* (EBITDA)), како индикатор кој ја одразува економската активност на даночниот обврзник, а следствено на тоа и способноста за плаќање на камата по заемите. EBITDA се пресметува така што кон приходот кој подлежи на данок на добивка се додаваат даночно приспособените износи на прекумерните трошоците за задолжување, како и даночно приспособените износи за депрецијација и амортизација. Приходите кои се ослободени од данок се исклучуваат од пресметката на EBITDA.

Согласно правилото за ограничување на одбивање на камати, прекумерните трошоци за задолжување на даночниот обврзник може да се одбијат во даночниот период во кој настанале најмногу до 30 % од EBITDA. Наместо на процент од EBITDA, земјите членки имаат право ограничувањето на прекумерните трошоци за задолжување да го засноваат на процент од добивката пресметана пред каматите и даноците (анг: *earnings before income and tax* (EBIT)).

Под трошоци за задолжување се подразбираат камати за сите форми на долг, други трошоци економски истоветни со камата и трошоци настанати во врска со собирање на финансиски средства како што се дефинирани во домашното законодавство. Како трошоци за задолжување се сметаат и плаќањата врз основа на заеми со учество во

²⁷⁷ Право на одложување на примената на правилото имаат земјите членки кои во домашното законодавство имаат имплементирано правила кои се еднакво ефективни со правилото за ограничување на одбивање на камата од членот 4 од Директивата за спречување на даночно избегнување. Одложувањето можеше да биде најкасно до 1 јануари 2024 година.

²⁷⁸ OECD, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2016 Update: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2016, p.45.

²⁷⁹ *Ibid.*

добивката, пресметана камата на инструменти како што се конвертибилни обврзници и обврзници без купон, износи според алтернативни финансиски аранжмани итн. Од друга страна, за прекумерните трошоци за задолжување се смета износот за кој трошоците за задолжување на даночниот обврзник кои можат да се одбијат го надминуваат износот на оданочивите приходи од камати и другите економски истоветни оданочиви приходи кои даночниот обврзник ги остварува во согласност со домашното законодавство.

Правилото за ограничување на одбивање на камати се применува на обврзници на данок на добивка во земјите членки на Унијата на кои се применува Директивата за спречување на даночно одбегнување. Примената на правилото може да се прошири и на други субјекти, како што се субјектите на кои им е дозволено или се обврзани да ги применуваат правилата во име на групата или на субјекти во групата кои не ги консолидираат резултатите на членовите на групацијата за даночни цели (член 4 став (1) од Директивата за спречување на даночно одбегнување).

1.2.2 Дополнителни правила на правилото за ограничување на одбивање на камата

Покрај основното правило, со Директивата за спречување на даночно одбегнување се пропишуваат и дополнителни правила за ограничување на одбивањето на камата кои земјите членки можат да ги пропишат во домашното законодавство.

а) *De minimis* правило

Заради намалување на трошоците за усогласување без намалување на ефектот на правилото за ограничување на одбивањето на камата земјите членки може да пропишат *de minimis* правило согласно кое даночниот обврзник може да ги одбие прекумерните трошоци за позајмување до фиксен износ од 3.000.000 евра. Земјите членки можат да пропишат и понизок праг заради обезбедување на повисока заштита на домашната даночна основа. Исклучокот е соодветен кога постои помал ризик од ерозија на даночната основа и префрлување на добивката. Земјите членки кои го имплементираат исклучокот треба да пропишат и т.н *anti-fragmentation* правила кои се насочени кон спречување на расцепкување на субјекти на ниво на групација заради останување под прагот.

б) Исклучок за самостојни субјекти

Ерозијата на даночната основа и префрлувањето на добивката преку прекумерни трошоци за задолжување во најголема мера се случува помеѓу поврзани субјекти, па оттука земјите членки можат основното правило да не го применуваат на самостојните субјекти. Оттука, даночниот обврзник може во целост да ги одбие трошоците за прекумерното задолжување доколку е самостоен субјект (член 4 став (3)(б) од Директивата за спречување на даночно одбегнување). За самостоен субјект се смета даночен обврзник кој не е дел од консолидирана група за целите на финансиското сметководство и нема поврзан субјект или постојана деловна единица.

в) Исклучок на одредени видови на заеми

Земјите членки имаат право да пропишат клаузула за заштита на стекнатите права (анг: *grandfathering clause*), согласно која основното правило се однесува на постоечките заеми, под услов да не се изменети условите на заемот. Па така, земјите членки имаат право да не го применуваат правилото за ограничување на одбивањето на каматите на заемите склучени пред 17 јуни 2016 година, при што исклучокот не се однесува на последователните измена.

Исто така, земјите членки имаат право правилото за ограничување на одбивање на камата да не го применуваат на заеми за финансирање на долгорочни јавни инфраструктурни проекти бидејќи претставуваат низок ризик за ерозија на даночната основа и префрлување на добивка преку камати. За да се примени исклучокот потребно е операторот на проектот, трошоците за задолжување, средствата и приходите да се наоѓаат во Унијата.

г) Посебен пристап за одредени финансиски субјекти

Финансиските субјекти (финансиските институции и осигурителните компании), исто така треба да бидат опфатени со правилото за ограничувања на одбивање на каматата, меѓутоа за нив е потребен посебен пристап при спречувањето на ерозијата на даночната основа и префрлување на добивката. Оттука, земјите членки имаат право да не го применуваат основното правило за ограничување на одбивање на камати на овие субјекти.

1.2.3 Алтернативни правила на сооднос кои важат за консолидирана група (*carve-outs*)

На даночен обврзник кој е член на консолидирана група за финансиско-сметководствени цели може да му се даде право да ги одбие прекумерните трошоци за задолжување во износ над 30% од EBITDA врз основа на две алтернативни правила на сооднос кои важат за консолидирана група.

а) *Equity escape* правило

Според ова алтернативно правило се врши тест на соодносот помеѓу капиталот (анг: *equity*) и вкупните средства (анг: *total assets*) при што даночниот обврзник може во целост да ги одбие трошоците за позајмување доколку докаже дека соодносот е еднаков или повисок од еквивалентниот сооднос на групата, доколку се исполнети определени услови (член 4 став (5)(а) од Директивата за спречување на даночно одбегнување).²⁸⁰ На пример, доколку соодносот на капиталот и вкупните средства на групацијата е 15%, тогаш соодносот помеѓу капиталот и вкупните средства на даночниот обврзник не треба да биде под 13%. Во случајот, даночниот обврзник ќе може во целост да ги одбие трошоците за позајмување. Ова алтернативно правило е познато како “*equity escape*” правило и потекнува од даночните системи во Германија и Финска. Правилото е особено корисно за даночните обврзници кои остваруваат загуба.

²⁸⁰ Соодносот на капиталот во однос на средствата на даночниот обврзник се смета за еднаков на еквивалентниот сооднос на групата доколку е понизок за најмногу 2 проценти и средствата и обврските на даночниот обврзник мора да се пресметуваат според истата методологија како во консолидираните финансиски извештаи.

б) Group ratio правило

Според второто алтернативно правило се врши тест на EBITDA на групата односно даночниот обврзник кој е член на консолидирана група за целите на финансиското сметководство може да ги одбие прекумерните трошоци за задолжување во поголем износ од оној на кој би имал право според основното правило. Правилото е познато како “*group ratio*” правило и прекумерните трошоци за задолжување се пресметуваат во два чекори и тоа: прво се пресметува сооднос на групата со делење на прекумерните трошоци за задолжување на групата во однос на трети страни со EBITDA на групата, и второ соодносот на групата се множи со EBITDA на даночниот обврзник пресметана на начинот пропишан со основното правило (член 4 став (5)(б) од Директивата за спречување на даночно одбегнување).

1.2.4 Пренесување на прекумерните трошоци за задолжување

Земјите членки можат да пропишат правила со кои се дозволува пренесување на трошоците за задолжување и тоа: пренесување во идните пресметковни периоди (анг: *carry forward*), без временско ограничување, на прекумерните трошоци за задолжување кои не можеле да бидат одбиени во тековниот даночен период согласно членот 4 став (1) до став (5) од Директивата за спречување на даночно одбегнување, пренесување во идните пресметковни периоди, без временско ограничување и пренесување во претходните пресметковни периоди (анг: *carry back*) најмногу за претходните три години, на прекумерните трошоци за задолжување кои не можеле да бидат одбиени во тековниот даночен период согласно членот 4 став (1) до став (5) од Директивата за спречување на даночно одбегнување. Исто така, се дозволува и пренесување во идните пресметковни периоди, без временско ограничување, на прекумерните трошоци за задолжување, како и пренесување, во период од најмногу пет години, на неискористените камати кои не можеле да бидат одбиени во тековниот даночен период, согласно со член 4 став (1) до став (5) од Директивата за спречување на даночно одбегнување.

На овој начин се адресира променливоста на профитабилноста на даночниот обврзник и се обезбедува заштита на даночната основа преку временско ограничување за пренесувањето.

1.2.5 Пример на примена на правилото на ограничување на одбивање на камата

Мултинационална групација, како дел од организационата структура основа друштво ќерка (друштво X) во трета земја (надвор од Унијата) која се смета за јурисдикција со ниско оданочување. Друштвото X дава заем со висока каматна стапка на друго друштво во земја членка на Унијата (друштво Y) во рамки на истата групацијата. Плаќањата по основ на камата на друштвото Y може да се одбијат од даночната основа на друштвото Y, додека пак приходите од камата во друштвото X во јурисдикцијата со ниско оданочување не се предмет на оданочување. Примената на правилото на ограничување на одбивање на камата во земјата членка на друштвото Y подразбира ограничување на износот трошоците за камата кои можат да се одбијат од даночната основа. На пример, ако друштвото Y остварува:

- оперативен профит (EBITDA) од 10 % ;
- приход од камата од 5 % и
- трошоци за камата од 10 %,

тогаш вкупниот износ на прекумерни трошоци за задолжување ќе изнесува 5 % (10% трошоци за камати - 5 % приходи од камата).

Според правилото за ограничување на одбивање на камата, максималниот износ на камата која може да се одбие од даночната основа изнесува 30 % од EBITDA односно во примерот 3 %. Оттука, од вкупните 5 % прекумерни трошоци за задолжување, само 3 % ќе може да се одбијат од даночната основа, додека пак останатите 2 % не можат да се одбијат.²⁸¹

1.2.6 Даночен третман на ограничувањето на одбивање на камата согласно домашното законодавство

Во домашното законодавство се уредува даночниот третман на скриените исплати на добивка, даночниот третман на камати по заемите кои се добиени од поврзано лице, како и правилото за тенка капитализација.

Согласно домашното законодавство, скриените исплати на добивка се сметаат за непризнаени расходи за даночни цели. Како скриена исплата на добивка се смета и пониската камата на одобрените заеми помеѓу содружниците или акционерите или на нив поврзани лица.²⁸²

Понатаму, во домашното законодавство се пропишува и правилото за прилагодување на каматата според принципот на “дофат на рака”. Па така, за непризнаен расход за даночни цели се смета износот на делот од камати по заемите кои се добиени од поврзано лице, кој го надминува износот кој би се остварил доколку се работи за неповрзани лица. Кај заемите кои се добиени од поврзаното лице, при утврдувањето на расходите од камати се признава пресметаната камата најмногу до висината на каматната стапка која би се остварила меѓу неповрзани лица, во моментот на одобрувањето на заемот. При утврдувањето на приходите од каматите на заеми дадени на поврзани лица, се признаваат пресметаните камати, најмалку до висината на каматните стапки, кои би се оствариле меѓу неповрзани лица, во моментот на одобрувањето на заемот. Како основ за определување на висината на каматната стапка која би се остварила меѓу неповрзаните лица е стапката остварена на финансиски пазар во земјата или на меѓународен финансиски пазар.²⁸³ Одредбата поопширно се уредува со Правилникот за начинот за пресметување и

²⁸¹ Lopes Dias V.S. Gaspar, Nunes Guilherme, and Kassengaliyeva Maira, ‘The interest limitation rule in the EU Anti-Tax Avoidance Directive’ Global Tax Weekly – A Closer Look, Issue 197, 2016.

²⁸² Член 9 став (1) точка (7) од Законот за данокот на добивка, Службен весник на РМ, бр. 112/14, 129/15, 23/16, 190/16, 248/18, и Службен весник на РСМ, бр. 232/19, 275/19, 290/20, 151/21 и 199/23 од 25.09.2023 година

²⁸³ Член 13 од Законот за данокот на добивка, Службен весник на РМ, бр. 112/14, 129/15, 23/16, 190/16, 248/18, и Службен весник на РСМ, бр. 232/19, 275/19, 290/20, 151/21 и 199/23 од 25.09.2023 година.

уплатување на данокот на добивка и спречување на двојно ослободување и двојно оданочување.²⁸⁴

Во домашното законодавство се пропишува и правилото за тенка капитализација, согласно кое се ограничува на каматата по заемите на ниво на примателот на заемот. Имено, за непризнаен расход за даночни цели се смета износот на каматите на заемите добиени од содружниците или акционерите - нерезиденти со најмалку од 20% учество во капиталот на друштвото, кои за повеќе од три пати го надминуваат износот на уделот на тој содружник или акционер. За камати се смета износот на каматите на делот од заеми примени од содружниците или акционерите – нерезиденти, кои непосредно учествуваат најмалку со 20% во вкупната основна главнина на друштвото, односно во вкупното гласачко право во друштвото, доколку на почетокот и на крајот од даночниот период (календарска година, односно делот од годината за кој даночниот обврзник работел) тие заеми го надминале трикратниот износ на учеството во капиталот или во гласачкото право на содружникот или акционерот. За заеми на содружникот или акционерот се сметаат и заемите добиени од трети лица за коишто гарантира тој содружник или акционер, како и заемите од банки доколку се дадени во врска со депозитот на тој содружник или акционер во таа банка. Правилото за тенка капитализација не се применува на новооснованите субјекти во периодот од првите три години на работењето, вклучувајќи ја и годината на основањето.²⁸⁵ Правилото за тенка капитализација се допрецизира со Правилникот за начинот за пресметување и уплатување на данокот на добивка и спречување на двојно ослободување и двојно оданочување.²⁸⁶

Согласно горенаведеното, во домашното законодавство се користи комбиниран пристап ограничување на одбивање на каматата преку пропишување на неколку правила во домашното законодавство. Овие правила се важни и значајни за даночниот систем на земјата бидејќи спречуваат прекумерно одбивање на камати помеѓу поврзани лица. Меѓутоа, истите не се доволни за сеопфатно спречување на ерозијата на даночната основа и префрлување на добивка бидејќи не ги таргетираат односите со трети лица, како и односи помеѓу членови на мултинационална групација.

1.3 Данок при излез (Exit tax)

Данокот при излез е данок кој се наплаќа на неостварената капиталната добивка која настанува при пренесување на средствата, даночно резиденство или бизнис од една во друга јурисдикција.²⁸⁷ Со данокот при излез се оданочуваат неостварени капитални

²⁸⁴ Член 4 став (3) точка (2) од Правилник за начинот на пресметување и уплатување на данокот на добивка и начинот на одбегнување на двојното ослободување или двојното оданочување.

²⁸⁵ Член 15 од Закон за данокот на добивка „Службен весник на РМ“, број 112/14...248/18 и „Службен весник на РСМ“, број 232/19...199/23.

²⁸⁶ Член 4 став (3) точка (4) од Правилник за начинот на пресметување и уплатување на данокот на добивка и начинот на одбегнување на двојното ослободување или двојното оданочување, „Службен весник на РМ“, бр. 174 /2014..., 31 од 13.03.2017 и „Службен весник на РСМ“ бр. 6 од 10.01.2020 година.

²⁸⁷ Fagioli, Rubina, ‘Corporate mobility and exit taxation in the EU internal market: Implication from an Italian perspective’, The EC Tax Journal, Volume 14, 2013-14, p. 8. Peeters, Steven, ‘Exit Taxation: From an Internal Market Barrier to a Tax Avoidance Prevention Tool’, EC Tax Review, Volume 26, Issue 3, 2017, p. 122. AJacobsen,

добивки кои произлегуваат од скриени резерви и зголемување на вредности на средства кои настанале во определена јурисдикција, пред да бидат пренесени во друга јурисдикција.²⁸⁸ Со данок при излез можат да се оданочат правни и физички лица.

Зошто е значаен данокот при излез за еден даночен систем? Со данокот на добивка се оданочува остварената добивка во определен даночен период, но не и зголемувањето на вредноста на средствата кои не влегуваат во даночната основа сè до моментот на располагање преку продажба, размена или располагање на друг начин. При зголемување на вредноста на средствата настануваат скриени резерви кои ќе се оданочат со нивното располагање во некој понатамошен момент. Оттука, со напуштање на јурисдикцијата, земјите можат да го изгубат правото на оданочување на средствата за кои настанале скриени резерви.²⁸⁹

Со членот 5 од Директивата за спречување на даночно одбегнување се врши хармонизирање на данокот при излез на ниво на Унијата преку пропишување на правило за данок при излез, како едно од посебните правила за спречување на даночно одбегнување. Данокот при излез се плаќа во земјата членка од која се врши пренесување на “економската вредност на капиталните добивки кои се создадени на нејзината територија, иако при пренесувањето добивките сè уште не се остварени” односно на “неосвоените капитални добивки кои се акумулирале во пренесените средства”.

Правилото за данок при излез на начинот на кој е уредено во предметната директива е кодифицирање на судската пракса на ЕСП. Па така, данокот при излез на физичките лице за првпат беше оценуван во случајот *Hughes de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02)²⁹⁰ од аспект на усогласеноста со основните слободи, а подоцна и во случајот *N* (C-470/04).²⁹¹ Во случајот *National Grid Indus* (C-371/10)²⁹² данокот при излез за правните лица се оценува од аспект на неговата усогласеност со слободата на основање. Па така, данокот при излез претставува ограничување на слободата на основање кое се оправдува заради обезбедување на балансирано алоцирање на правото на оданочување помеѓу земјите членки во согласност со принципот на територијалност. При плаќање на данокот при излез, даночниот обврзник има право на одложено плаќање. Истото се потврдува и во последователните пресуди на ЕСП.²⁹³ Во пресудата за случајот *European Commission v*

Anne Dalheim, ‘Exit taxes in the EU/EEA – Where are we now?’, The EC Tax Journal, Volume 14, 2013-14, p. 145.

²⁸⁸ Zernova, Daria, ‘Exit Taxes on Companies in the Context of the EU Internal Market’, Intertax, Volume 39, Issue 10, 2011, p. 471-493. Helminen, Marjaana, ‘EU Tax Law - Direct Taxation’, IBFD, 2023, p. 288.

²⁸⁹ Brocke, Klaus von, Muller, Stefan, ‘Exit Taxes: The Commission versus Denmark Case Analysed against the Background of the Fundamental Conflict in the EU: Territorial Taxes and an Internal Market without Barriers’, EC Tax Review Volume 22, Issue 6, 2013, p. 299.

²⁹⁰ Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 11 March 2004, *Hughes de Lasteyrie du Saillant v Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138.

²⁹¹ Judgment of the Court (Second Chamber) of 7 September 2006, *N v Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525.

²⁹² Judgment of the Court (Grand Chamber) of 29 November 2011, *National Grid Indus BV v Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam*, Case C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785.

²⁹³ Judgment of the Court (Fourth Chamber), 6 September 2012, *European Commission v Portuguese Republic*, Case C-38/10, ECLI:EU:C:2012:521. Judgment of the Court (Second Chamber) of 25 April 2013, *European Commission v Kingdom of Spain*, Case C-64/11, ECLI:EU:C:2013:264. Judgment of the Court (Third Chamber) of 18 July 2013, *European Commission v Kingdom of Denmark*, C-261/11, ECLI:EU:C:2013:48.

Spain (C-64/11)²⁹⁴ уште еднаш се потврдува правото на одложување на плаќање на данокот при излез, а даночниот орган не може да одлучува дискреционо за користење на одложеното плаќање. Во случајот *DMC* (C-164/12)²⁹⁵ се оценува усогласеноста на данокот при излез со слободата на движење на капиталот и се нотира дека одложувањето на плаќањето на данокот при излез за период од пет години се смета за пропорционално заради обезбедување на балансирано алоцирање на правата на оданочување помеѓу земјите членки. Во случајот *Verder LabTec* (C-657/13)²⁹⁶ се нотира дека одложувањето на плаќањето на данокот при излез во период од десет години исто така, се смета за пропорционално заради балансирано алоцирање на правата на оданочување помеѓу земјите членки.

Судската пракса покажува дека данокот при излез може да претставува ограничување на основните слободи, меѓутоа наплаќањето се смета за оправдано заради ефикасно алоцирање на правото на оданочување помеѓу земјите членки. Со оглед на тоа што со данокот при излез се оданочуваат добивките кои сè уште не се материјализирани, неговото наплаќање може да влијае на ликвидноста на даночните обврзници, па оттука судската пракса во повеќе наврати го потврдува правото на одложување на плаќање на данокот при излез.

Наплаќањето на данокот при излез може да доведе до двојно оданочување.²⁹⁷ Оттука, за надминување на овој проблем земјите имаат на располагање постапка за заемно договарање, како и постапката на ослободување (даночен кредит) за данокот платен во другата земја. Во оваа насока, Директивата за спречување на даночно одбегнување упатува на користење на методот на даночен кредит.

1.3.1 Правило на данок при излез

Правилото на данок при излез од Директивата за спречување на даночно одбегнување се однесува на три видови на пренесувања и тоа: пренесување на средства, пренесување на даночно резиденство и пренесување на дејност (бизнис) од една во друга земја членка или во трета земја (земја надвор од Унијата). Правилото ги опфаќа даночните обврзници кои се оданочуваат со данок на добивка во една или повеќе земји членки и на постојани деловни единици во една или повеќе земји членки на субјекти кои се резиденти за даночни цели во трети земји.

²⁹⁴ Judgment of the Court (Second Chamber) of 25 April 2013, *European Commission v Kingdom of Spain*, Case C-64/11, ECLI:EU:C:2013:264.

²⁹⁵ Judgment of the Court (First Chamber), 23 January 2014, *DMC Beteiligungsgesellschaft mbH v Finanzamt Hamburg-Mitte*, C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20.

²⁹⁶ Judgment of the Court (Third Chamber) of 21 May 2015, *Verder LabTec GmbH & Co. KG v Finanzamt Hilden*, C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331.

²⁹⁷ Во Мерката 6 - Спречување на злоупотреба на даночните договори од БЕПС Пакетот на мерки на ОЕЦД и Г20 се наведува дека примената на данокот при излез “може да создаде ризик од двојно оданочување во случај кога лицето станува резидент на друга земја која настојува да го оданочува истиот приход во различно време”.

Обврска за плаќање на данок при излез не постои при пренесување на средства помеѓу матичното друштво и друштвото ќерка, вклучително и при пренесување на парични средства.²⁹⁸

а) Данок при излез при пренесување на средства од една во друга земја членка или во трета земја

Пренесувањето на средства опфаќа постапка во која земја членка го губи правото на оданочување врз пренесените средства, а средствата кои се пренесуваат остануваат под правна или економска сопственост на истиот даночен обврзник. Даночниот обврзник се оданочува со данок при излез при пренесување на средства од седиштето (анг: *head office*) на постојаната деловна единица во друга земја членка или во трета земја, при што земјата членка во која се наоѓа седиштето го губи правото на оданочување на средствата заради пренесувањето. Обврска за данок при излез постои и во обратна ситуација односно при пренесување на средства од постојаната деловна единица на седиштето во земја членка или на постојана деловна единица во друга земја членка или во трета земја, при што земјата членка во која се наоѓа постојаната деловна единица го губи правото на оданочување на средствата заради пренесувањето.

б) Пренесување на даночно резиденство од една во друга земја членка или во трета земја

Пренесување на даночно резиденство е постапка во која даночниот обврзник престанува да биде резидент за даночни цели во земја членка и станува резидент за даночни цели во друга земја членка или во трета земја. На овој начин настанува обврска за плаќање на данок при излез. Доколку средствата остануваат ефективно поврзани со постојана деловна единица во земјата членка од која се врши пренесувањето не постои обврска за плаќање на данок при излез.

в) Пренесување на бизнис од една во друга земја членка или во трета земја

Пренесување на бизнис кој се врши преку постојана деловна единица означува постапка во која даночниот обврзник престанува да има присуство кое е релевантно за даночни цели во земја членка и стекнува присуство кое е релевантно за даночни цели во друга земја членка или трета земја без притоа да стане резидент за даночни цели во таа земја членка или во трета земја. Обврска за данок при излез настанува при пренесување на бизнисот кој се врши преку постојана деловна единица од една земја членка во друга земја членка или трета земја, при што земјата членка на постојаната деловна единица го губи правото на оданочување заради пренесувањето на средствата.

1.3.2 Основа за плаќање на данок при излез

Основа за плаќање на данокот при излез е разликата помеѓу пазарната вредност на пренесените средства и нивната вредност за даночни цели. Пазарната вредност е износот за кој средството може да се размени или меѓусебните обврски може да се порамнат помеѓу неповрзани купувачи и продавачи кои доброволно стапуваат во директна

²⁹⁸ Point (10), Preamble, Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, OJ L 193, 2016.

трансакција. При утврдување на пазарната вредност на пренесените средства особено значајно е истата да се утврди според принципот на “дофат на рака”, а земјата членка во која се врши пренесувањето може да ја оспорува вредноста на пренесените средства доколку истата не ја одразува пазарната вредност. За решавање на овие спорови земјите членки можат да го користат механизмот за решавање на спорови.

Земјата членка во која се врши пренесувањето треба да ја прифати почетната вредноста на средствата за даночни цели која била користена за целите на пресметување на обврската за плаќање на данокот при излез од земјата членка од која се врши пренесувањето.²⁹⁹ На овој начин се обезбедува континуитет во утврдувањето на данокот при излез, без притоа да дојде до двојно оданочување во земјата членка во која се врши пренесувањето (член 5 став (5) од Директивата за спречување на даночно одбегнување). Потребата од постоење на континуитет на вредностите на средствата помеѓу земјите членки се утврдува во случајот *National Grid Indus* (C-371/10),³⁰⁰ за да подоцна се пропише и со Директивата за спречување на даночно одбегнување.

1.3.3 Исклучоци од оданочување со данок при излез

Во Директивата за спречување на даночно одбегнување се пропишуваат одредени исклучоци од плаќање на данок при излез и во случај кога се врши пренесување од една во друга даночна јурисдикција. Имено, обврска за плаќање на данок при излез не постои при пренесувања кои се од времен карактер за кои се очекува дека ќе се вратат во земјата членка на потекло (земјата членка од која се пренесуваат) во период од 12 месеци.³⁰¹ Исклучокот опфаќа пренесувања во три случаи и тоа: заради исполнување на регулаторни капитални барања или за целите на управување со ликвидноста, заради финансирање на хартии од вредност и заради обезбедување.

1.3.4 Плаќање на данокот при излез

Данокот при излез се плаќа во моментот на настанување на даночната обврска, но со оглед на тоа дека со овој данок се оданочуваат неостварените капитални добивки оправдано е да му се дозволи на даночниот обврзник одложување на плаќање на данокот при излез. Како што беше напоменато, правото на одложување на плаќање на данокот при излез произлегува од судската пракса на ЕСП со која во неколку наврати се потврдува правото на плаќање на данокот при излез во моментот на настанување на обврската или негово одложување.³⁰² Оттука, со Директивата за спречување на даночно одбегнување се пропишува дека даночниот обврзник има право данокот при излез да го плати на рати во

²⁹⁹ Helminen, Marjaana, ‘EU Tax Law - Direct Taxation’, IBFD, 2023, p. 292.

³⁰⁰ Judgment of the Court (Grand Chamber) of 29 November 2011, *National Grid Indus BV v Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam*, Case C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785.

³⁰¹ Point (10), Preamble, Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, OJ L 193, 2016.

³⁰² Judgment of the Court (Grand Chamber) of 29 November 2011, *National Grid Indus BV v Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam*, Case C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785. Judgment of the Court (Fourth Chamber), 6 September 2012, *European Commission v Portuguese Republic*, Case C-38/10, ECLI:EU:C:2012:52.

период од најмногу пет години. Одложувањето на плаќање на данокот при излез се дозволува во конкретно утврдени случаи вклучувајќи кога:

а) Даночниот обврзник пренесува средства од седиштето на постојана деловна единица во друга земја членка или во трета земја која е пристапничка на Договорот за европска економска зона (анг: *Agreement on the European Economic Area - EEA*);

б) Даночниот обврзник пренесува средства од постојана деловна единица на седиште или постојана деловна единица во друга земја членка или трета земја која е пристапничка на Договорот за европска економска зона;

в) Даночниот обврзник го пренесува даночното резиденство во друга земја членка или во трета земја која е пристапничка на Договорот за европска економска зона или

г) Даночниот обврзник го пренесува бизнисот кој се врши преку постојана деловна единица во друга земја членка или во трета земја која е пристапничка на Договорот за европска економска зона (член 5 став (2) од Директивата за спречување на даночно одбегнување).

Можноста за одложување се применува во однос на трети земји кои се потписнички на Договорот за Европска економска зона, доколку имаат склучено договор за заемна помош при наплата на даночни побарувања со земјата членка на даночниот обврзник или со ЕУ, кој е еквивалентен на заемната помош пропишана во Директивата на Советот 2010/24/ЕУ која се однесува на заемна помош при наплата на побарувања кои произлегуваат од даноците, давачките и други мерки.

Во случај на одложување на плаќање на данок при излез со Директивата за спречување на даночно одбегнување се пропишува и можност за пресметување на камата во согласност со законодавството на земјата членка на даночниот обврзник или на постојаната деловна единица, во зависност од случајот. Исто така, во случај на одложување може да се побара и гаранција, доколку постои докажан и вистински ризик дека данокот при излез нема да може да се наплати (член 5 став (3) од Директивата за спречување на даночно одбегнување). Во определени случаи, плаќањето на данокот при излез не може да се одложи (член 5 став (4) од Директивата за спречување на даночно одбегнување).³⁰³ Постапката за одложувањето на плаќање на данокот при излез се уредува со домашното даночно законодавство на земјите членки.

1.4 Општо правило за спречување на даночно одбегнување (General anti-abuse rule)

1.4.1 Поим за даночно одбегнување

Под даночно одбегнување се подразбираат аранжмани или трансакции чија што примарна цел е намалување на даночниот товар, а кои може да бидат законски или

³⁰³ Точките (б) и (в) од ставот 4 на членот 5 не се применуваат на трети земји кои се потписнички на Договорот за Европска економска зона, доколку имаат склучено договор со земјата членка на даночниот обврзник или со ЕУ за взаемна помош при наплата на даночни побарувања, кој е еквивалентен на взаемната помош предвидена во Директивата на Советот 2010/24/ЕУ која се однесува на заемна помош при наплата на побарувања кои произлегуваат од даноците, давачките и други мерки.

незаконски, во зависност од фактичките околности и целта на засегнатите даночни одредби.³⁰⁴ Даночното одбегнување може да биде допуштено одбегнување (анг: *tax avoidance*) и недопуштено одбегнување (анг: *tax evasion*). Допуштеното даночно одбегнување ги опфаќа постапките на даночниот должник со кои се одбегнува плаќањето данок, но тие постапки не претставуваат повреда на законските норми. За разлика, недопуштеното даночно одбегнување или даночната евазија ги опфаќа постапките на даночниот должник кои освен што се насочени кон одбегнување на плаќање на данок, воедно претставуваат и кршење на законот.³⁰⁵ Во даночната литература отсуствува сеопфатна дефиниција за даночно одбегнување.³⁰⁶

Свесноста за потребата од усвојување на правила за спречување на даночно одбегнување во даночните системи на земјите доаѓа до израз во екот на финансиската криза во 2008/2009 година.³⁰⁷ По низата на даночни скандали т.н *tax leaks* се зајакнува и дијалогот помеѓу земјите за усвојување на правила за спречување на ерозија на даночната основа и префрлување на добивка, примарно заради мобилизирање на даночни приходи. Во законодавствата застапени се два механизми на спречување на даночно одбегнување и тоа: општо правило за спречување на даночно одбегнување (анг: *general anti-avoidance rule*) и посебни правила за спречување на даночно одбегнување (анг: *specific anti-avoidance rules*). Општото правило за спречување на даночно одбегнување е насочено кон спречување на штетните даночни практики кои не се адресирани со посебните правила за спречување на даночно одбегнување.³⁰⁸ Општото правило за спречување на даночно одбегнување е значајна компонента на даночните системи со оглед на тоа дека ја дава основата за тоа што може да се смета за даночна злоупотреба.³⁰⁹ За разлика, посебните правила за спречување на даночно одбегнување се насочени кон специфични случаи на даночно одбегнување, како што се правилата за тенка капитализација или правилото за контролирано странско друштво (анг: *controlled foreign corporation*).³¹⁰

Основата на општото правило за спречување на даночно одбегнување произлегува од забраната за злоупотреба на правото (анг: *abuse of law*) развиена преку судската пракса, која претставува општ принцип според кој правото на Унијата не може да се

³⁰⁴ Rolim, João Dácio, 'The General Anti-Avoidance Rule: Its Expanding Role in International Taxation', 44, Intertax, Issue 11, 2016, p. 815-822.

³⁰⁵ Пендовска, В., и др., 'Даночно право', Правен факултет "Јустинијан Први" во Скопје, 2021, стр. 189 - 195.

³⁰⁶ Barker, W. B., 'The Ideology of Tax Avoidance', Loyola University Chicago Law Journal, 40(2), 2009, p. 229-252.

³⁰⁷ Freedman, Judith, 'GAAR as a process and the process of discussing a GAAR', British Tax Review 1, 2012, p. 22-27. Athanasaki, Vasiliki, 'A Comparison of the Greek GAAR And the EU Anti-Tax-Avoidance GAAR', Tax Notes International, Volume 92, Number 13, December 24, 2018, p. 1291-1297.

³⁰⁸ Öner, Cihat, 'Comparative Analysis of the General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Effective Tool to Tackle Tax Avoidance?', EC Tax Review, Volume 29, Issue 1, 2020, p. 38.

³⁰⁹ Navarro, Aitor, 'The General Anti-Avoidance Rule of the EU Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD GAAR): Interpretation and Implementation', Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper 2024-08, 2024, p. 3.

³¹⁰ Ostwal, P. and Vijayaraghavan, V., 'Anti-Avoidance Measures', National Law School of India Review, 22(2), 2010, p. 75.

користи за злоупотреба или измама.³¹¹ Во случајот *Halifax and Others* (C-255/02)³¹² се нотира дека пракса на злоупотреба (анг: *abusive practices*) постои доколку трансакцијата резултира со стекнување на даночна поволност спротивно на целта на правото на Унијата (во случајот Шестата Директива која се однесува на данокот на додадена вредност) на кој начин се исполнува објективниот елемент, додека пак субјективниот елемент се препознава во целта на трансакцијата која е одразена во стекнување на некоја даночна поволност. Во областа на директното оданочување, во случајот *Cadbury Schweppes* (C-196/04) во кој се испитува ограничување на слободата на основање со правилата за контролирано странско друштво, како пракси на злоупотреба се препознаваат целосно вештачките аранжмани (анг: *wholly artificial arrangements*) кои не ја одразуваат економската реалност.³¹³ Пресудата е особено значајна бидејќи кон објективниот и субјективниот елемент ја надоврзува економската оправданост на определена трансакција при оценување праксите кои се квалификуваат како даночно одбегнување.

1.4.2 Општо правило за спречување на даночно одбегнување од Директивата за спречување на даночно одбегнување

Општото правило за спречување на даночно одбегнување станува дел од секундарното законодавство преку членот 6 од Директивата за спречување на даночно одбегнување. Со правилото се врши кодификување на принципот за забраната на злоупотреба на правото на ниво на Унијата. Земјите членки имаат обврска за имплементирање на општото правило за спречување на даночно одбегнување до крајот на 2018 година.

Целта на општото правило за спречување на даночно одбегнување е спречување на даночни практики кои се насочени кон злоупотреба за кои не можат да се применат посебните правила за спречување на даночно одбегнување. Сепак, и во Директивата за спречување на даночно одбегнување се потврдува правото на даночните обврзници за користење на ”даночно ефикасни структури” кои во најголема мера одговараат на нивното деловно работење.

Со општото правило за спречување на даночно одбегнување се адресираат аранжмани на даночното одбегнување во рамки на Унијата, но и *vis-a-vis* трети земји, како

³¹¹ Judgment of the Court of 9 March 1999, C-212/97 - Centros, ECLI:EU:C:1999:126, para. 24. Judgment of the Court (Grand Chamber) of 21 February 2006, C-255/02 - Halifax and Others, ECLI:EU:C:2006:121, para. 68. Judgment of the Court (Grand Chamber) of 12 September 2006, C-196/04 - Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas, ECLI:EU:C:2006:544, para. 35. Judgment of the Court (Fourth Chamber) of 22 November 2017, C-251/16 - Cussens and Others, ECLI:EU:C:2017:881, para. 27. Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 11 July 2018, Case C-356/15, European Commission v Kingdom of Belgium, EU:C:2018:555, para. 99. Joined Judgment of the Court (Grand Chamber) of 26 February 2019, Cases C-116/16 and C-117/16, T Danmark, ECLI:EU:C:2019:135, para. 70 and 90. Judgment of the Court (Grand Chamber) of 26 February 2019, C-115/16 - N Luxembourg 1, ECLI:EU:C:2019:134, para. 96.

³¹² Judgment of the Court (Grand Chamber) of 21 February 2006, C-255/02 - Halifax and Others, ECLI:EU:C:2006:121, para. 74-75.

³¹³ Judgment of the Court (Grand Chamber) of 12 September 2006, C-196/04 - Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas, ECLI:EU:C:2006:544, para. 56.

и во домашни случаи.³¹⁴ Правилото се однесува на даночните обврзници кои се оданочуваат со данокот на добивка во една или повеќе земји членки на Унијата, како и на постојани деловни единици во една или повеќе земји членки на субјекти резиденти за даночни цели во трети земји. Со општото правило за спречување на даночно одбегнување принципот за забрана за злоупотреба се проширува на системите на данокот на добивка на земјите членки.³¹⁵ Правилото претставува минимално ниво на заштита на даночните основи, а земјите можат да пропишат зајакнати правила за спречување на даночно одбегнување.

Примената на општото правило за спречување на даночно одбегнување е поврзана со кумулативно исполнување на четири услови. Па така, даночниот обврзник треба да презема аранжмани или низа на аранжмани, кои може да бидат во вид на трансакција, шема, постапка, операција, договор, грант, разбирање, ветување, преземање или настан.³¹⁶ Главната цел или една од главните цели на преземените аранжмани треба да резултира со стекнување на даночна поволност. Овој услов претставува субјективен тест развиен преку судската пракса, со кој се оценува мотивот на даночниот обврзник за преземање на аранжманите. Понатаму, стекнатата даночната поволност треба да ја поткопува целта или предметот на законската одредба. Овој услов е објективен тест, исто така развиен преку судската пракса, со кој се прави поврзување на стекнатата даночна поволност и законската одредба. Финално, аранжманот треба да се оцени како неавтентичен врз основа на релевантните факти и околности и имајќи ја предвид економската потреба за негово преземање.³¹⁷ Доколку се исполните горенаведените услови, даночните органи имаат право, но и обврска ваквите аранжманите да не ги земат предвид при утврдување на даночната обврска.

Општо правило за спречување на даночно одбегнување се критикува заради поткопување на правната сигурност и предизвикување на последици за даночните обврзници кои не можат да се предвидат.³¹⁸ Кон ова придонесува и непостоењето на јасно разграничување помеѓу даночното одбегнување и даночното планирање.³¹⁹

³¹⁴ Scherleitner, Moritz, Korving, Jasper, 'Article 6 of the Anti Tax Avoidance Directive – living a life on its?', 3 European Business Law Review, Volume 34, Issue 7, 2023, p. 1069-1102.

³¹⁵ Max Velthoven, 'The ATAD GAAR: A Little Older, but are We Wiser?', 33, EC Tax Review, Issue 3, 2024, p. 112.

³¹⁶ Commission recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning (2012/772/EU), L 338/41, 2012.

³¹⁷ Koerver Schmidt, Peter, 'The Role of the Anti-Tax Avoidance Directive in Restoring Fairness – A Proper Step towards Ensuring Sustainability of the International Tax Framework?', Published in C. Brokelind, S. van Thiel (Eds.), Tax Sustainability in an EU and International Context, IBFD 2020., Copenhagen Business School, CBS LAW Research Paper No. 1939, November 24, 2019, p. 20. Scherleitner, Moritz and Korving, Jasper, 'Article 6 of the Anti Tax Avoidance Directive – Living a Life on Its Own?', European Business Law Review, Issues 7, 2023, p.1069-1102.

³¹⁸ Charette, de Diane, 'The Anti-Tax Avoidance Directive General Anti-Abuse Rule: A Legal Basis for a Duty on Member States to Fight Tax Abuse in EU Corporate Direct Tax Law', EC Tax Review, Volume 28, Issue 4, 2019, p. 176. Chen, Shu-Chien, 'Predicting the 'Unpredictable' General Anti-Avoidance Rule (GAAR) in EU Tax Law', InterEULawEast: Journal for the International and European Law, Economics and Market Integrations, Vol. 5, Issue 1, 2018.

³¹⁹ Prebble, R. and Prebble, J., 'Does the Use of General Anti-Avoidance Rules to Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law?', Saint Louis University Law Journal 55(1), 2010. p. 21-46.

1.4.3 Спречување на даночно одбегнување во домашното законодавство

Во домашното законодавство се инкорпорираат повеќе правила кои се насочени кон спречување на даночното одбегнување. Со овие правила се адресираат праксите на даночно одбегнување и се дава право на даночниот орган за рекарактеризирање на трансакциите заради обезбедување на оданочување во согласност со намерата и целите на законските одредби.³²⁰ Од друга страна, во домашното законодавство не се дефинира концептот на злоупотреба на правото. Исто така, отсутствуют дефиниции за даночно одбегнување, даночно планирање и агресивно даночно планирање.

Во Законот за даночна постапка, уште од неговото донесување во 2006 година, се препознава концептот на спречување на злоупотреба во областа на даноците и тоа преку одредбата за утврдување на фактичката состојба согласно која даночните факти се утврдуваат во согласност со даночните закони и нивната економска суштина.³²¹ Со одредбата се врши нормирање на начелото на суштината над формата (анг: *substance over form*) кое е особено значајно за спречување на даночното одбегнување. Понатаму, се нормира оданочување на приход или имот кој е стекнат без правен основ.³²² Дополнително, за спречување на даночното одбегнување релевантна е и одредбата за привидни зделки (анг: *sham transactions*), врз основа на која на даночниот орган му се дава правото да ја преквалификува трансакцијата и да ја занемари привидната правна работа,³²³ како и одредбата која се однесува на злоупотреба на правните договорни можности.³²⁴ Иако, овие одредби можат да бидат моќна алатка на даночниот орган за спречување на даночно одбегнување, при нивното применување недостасуваат прецизни насоки за постапување и податоци за користење на овие одредби од страна на даночниот орган.

Во 2024 година се прави значаен исчокор во спречување на одбегнување на данокот на добивка преку пропишување на општо правило за спречување на даночно одбегнување во ЗДД, со кое се врши усогласување на домашното законодавство со членот 6 од Директивата за спречување на даночно одбегнување. Општото правило за спречување на даночно одбегнување од членот 42-а од ЗДД се однесува на аранжман или низа на аранжмани чија главна цел или една од целите е користење на даночни поволности кои се таксативно наведени во законската одредба. Станува збор за злоупотреба на даночните поволности кои се пропишани со ЗДД, но и со меѓународните договори за оданочување (или договорите за одбегнување на двојно оданочување кои Северна Македонија ги склучила со други земји членки) и тоа: намалувања на даночната основа, даночни изземања, ослободувања од плаќање на данок или данок по задршка, намалувања на пресметаниот данок, примена на пониска даночна стапка или поинаков модел на оданочување. Имајќи предвид дека општото правило за спречување на даночно одбегнување од Директивата за спречување на даночно одбегнување се применува и на

³²⁰ Maksimovska Stojkova, Aleksandra, Stefanovska Petrovska, Marinela 'Legal Analysis of GAAR under ATAD: Are SEE non-EU States Outpacing the EU?', EC Tax Review, Volume 34, Issue 4, 2025, pp. 160 – 171.

³²¹ Член 11 од Закон за даночна постапка, „Службен весник на РМ“ бр.13/06... „Службен весник на РСМ“ бр.3/2025.

³²² *Ibid*, член 13.

³²³ *Ibid*, член 12.

³²⁴ *Ibid*, член 12.

даноците по задршка,³²⁵ истиот пристап е застапен и во домашното општо правило за спречување на даночно одбегнување.

Опфатот на аранжманите е доста широк и се однесува на деловна трансакција, активност, шема, договор, обврска или настан кои може да се состојат од еден или повеќе чекори или делови. За да дојде до примена на општото правило за спречување на даночно одбегнување преземените аранжмани треба да се сметаат како неавтентични, односно да не се воспоставени поради валидни комерцијални причини што ја одразуваат економската реалност, односно се воспоставени за целите на затајување на данок или избегнување на плаќање на даночните обврски. При нормирање на неавтентичноста на аранжманите, законодавецот оди чекор понапред од Директивата за спречување на даночно одбегнување, па неавтентичноста на аранжманите ја поврзува со затајување на данок, кое всушност е нормирано како кривично дело во Кривичниот законик. Токму, преку оваа одредба се нотира и потребата од разграничување на концептите на даночната евазија, како недопуштено даночно однесување со кое се повредуваат законските норми и даночното одбегнување кое е насочено кон одбегнување на плаќање на данокот, без кршење на законските норми, а кое сепак е недозволено имајќи ја предвид целта на даночните норми.

Општото правило за спречување на даночното одбегнување на начинот на којшто е нормирано во ЗДД треба да има одвраќачки ефект за даночните обврзници за стекнување на даночна поволност преку аранжмани кои не автентични, односно за кои не постои економска оправданост. И покрај критиките за поткопување на правната сигурност, со општото правило за спречување на даночното одбегнување се остава простор за дејствување на даночниот орган кога постои сомнение за злоупотреби, а за конкретниот случај не се пропишани посебни правила за спречување на даночно одбегнување.

1.5 Правило на контролирано странско друштво (Controlled foreign company rule)

1.5.1 Општо за правилото за контролирано странско друштво

Постојат повеќе начини на префрлување на добивка од јурисдикции во кои постои високо оданочување во јурисдикции со ниско оданочување.³²⁶ Па така, преку основање на контролирано странско друштво, добивката остварена од контролираното странско друштво не се оданочува во земјата во која неговите акционери се резиденти, сè до распределбата на оваа добивка во форма на дивиденди. Во овој случај доаѓа до одложување на оданочување (анг: *defferal of taxation*).³²⁷ Доколку земјата во која се наоѓа матичното друштво не ја оданочува дивидендата (заради механизмот на ослободување заради учество (анг: *participation exemption*) може да дојде и до двојно неоданочување на

³²⁵ De Wilde, Maarten, 'The ATAD's GAAR: A Pandora's Box?', Copenhagen EU Tax Law Conference Copenhagen, Denmark, 2016.

³²⁶ Повеќе за начините на одбегнување или одложување на данок на добивка преку контролирано странско друштво: Prebble KC, John, 'The New Zealand Controlled Foreign Company Regime', Asian-Pacific Tax and Investment Bulletin, Vol. 8, 1990, pp. 186-200.

³²⁷ OECD, Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015, p. 11. Broe, Luc de, 'International Tax Planning and Prevention of Abuse', 2008, Amsterdam: IBFD, 2008, p. 55.

остварената добивка.³²⁸ Оттука, правилото на контролирано странско друштво е важен инструмент за ограничување на префрлување на добивката и заштита на домашните даночни основи на данокот на добивка.³²⁹ Со правилото на контролирано странско друштво се врши пробивање на корпоративната завеса (анг: *piercing the corporate veil*) и се обезбедува плаќање на данокот во земјата на матичното друштво.³³⁰ Па така, добивката на контролираното странско друштво се припишува на неговите сопственици и се оданочува во земјата во која се резиденти, под услов да имаат значителна контрола во контролираното странско друштво.³³¹

Правило на контролирано странско друштво на ниво на Европа за првпат се воведува од Германија во 1972 година, по примерот на американското правило за контролирано странско друштво (воведено во 1962 година).³³² Целта на ова правило и на другите правилата на контролирано странско друштво во останатите земји била насочена кон спречување на даночно одбегнување.³³³

Суштината на правилата на контролирано странско друштво е задржување на правото на оданочување на матичните земји на мултинационалните групации во однос на добивката на нивни поврзани друштва, доколку даночната стапка во земјата во која се наоѓа поврзаното друштво е под определен праг.³³⁴ Правилата на контролирано странско друштво ги таргетираат пасивните приходи на мултинационалните групации (како што се приходи од камати, дивиденди или авторски хонорари) преку кои се врши префрлување на добивката на поврзаните лица кои се наоѓаат во даночни раеви, без притоа истите да имаат значајно физичко присуство во овие земји.³³⁵

На ниво на Унијата, во рамки на Директивата за спречување на даночно одбегнување се пропишува правило на контролирано странско друштво кое земјите членки требаше да го инкорпорираат во домашното законодавство најдоцна до крајот на 2018 година. Правилото, во голема мера, е структурирано според препораките т.н *building blocks* од Мерката 3 - Креирање на ефикасни правила за контролирано странско друштво, која е дел од Пакетот на ОЕЦД и Г20 за спречување на БЕПС.

³²⁸ Koerver Schmidt, Peter, 'Taxation of Controlled Foreign Companies in Context of the OECD/G20 Project on Base Erosion and Profit Shifting as well as the EU Proposal for the Anti-Tax Avoidance Directive – An Interim Nordic Assessment', Nordic Tax Journal, Issue 2, 2016, pp. 87-112.

³²⁹ Haufler, Andreas and Mardan, Mohammed and Mardan, Mohammed and Schindler, Dirk, 'Optimal Policies Against Profit Shifting: The Role of Controlled-Foreign-Company Rules', CESifo Working Paper Series No. 5850, 2016, p.2.

³³⁰ Prebble KC, John, 'Controlled Foreign Company Regimes and Double Taxation', Asia Pacific Tax Bulletin, Vol. 12, 2006, p. 3-5.

³³¹ *Ibid.*

³³² Haufler, Andreas and Mardan, Mohammed and Mardan, Mohammed and Schindler, Dirk, 'Optimal Policies Against Profit Shifting: The Role of Controlled-Foreign-Company Rules', CESifo Working Paper Series No. 5850, 2016, p.3.

³³³ Prebble KC, John, 'The New Zealand Controlled Foreign Company Regime', Asian-Pacific Tax and Investment Bulletin, Vol. 8, 1990, p. 186-200.

³³⁴ Haufler, Andreas and Mardan, Mohammed and Mardan, Mohammed and Schindler, Dirk, 'Optimal Policies Against Profit Shifting: The Role of Controlled-Foreign-Company Rules', CESifo Working Paper Series No. 5850, 2016.

³³⁵ *Ibid.*, p.2.

Важно е да се напомене дека правилото за контролирано странско друштво претставува алатка за спречување на даночно одбегнување преку користење на структурите на контролирано странско друштво, наместо механизам за собирање на даноци³³⁶ преку ограничување на префрлување на добивката од мултинационалните групации.³³⁷

Од друга страна, судската пракса утврдува некомпатибилност на правилото на контролирано странско друштво со основните слободи. Па така, во случајот *Cadbury-Schweppes* (C-196/04)³³⁸ се утврдува дека правилото за контролирано странско друштво не е во согласност со слободата на основање. Меѓутоа, неговото воведување се оправдува заради неговата функција во спречувањето на даночно одбегнување, но само доколку е насочено кон целосно вештачки аранжмани кои имаат за цел одбегнување на оданочување. Дополнително, правилото на контролирано странско друштво не треба да резултира со оданочување кога и покрај даночните мотиви, основањето на контролираното странско друштво ја одразува економска реалност.

1.5.2 Правило за контролирано странско друштво од Директивата за спречување на даночно одбегнување

Во Директивата за спречување на даночно одбегнување правилото за контролирано странско друштво е уредено со членот 8 (кој се однесува на примена на правилото) и членот 9 (кој се однесува на пресметка на приходот на контролирано странско друштво). Целта на правилото согласно Преамбулата е припишување на добивката на странско контролирано друштво кое е ниско оданочено на матичното друштво.

Правилото на контролирано странско друштво функционира на начин на кој примарно се утврдуваат субјектите кои се сметаат за контролирано странско друштво. Опфатот е доста широк и вклучува субјекти и постојани деловни единици на кои добивките не се предмет на оданочување во земјата во која даночниот обврзник е резидент. За утврдување на контролирано странско друштво се применуваат два тестови и тоа: тест на контролата на матичното друштво врз контролираното странско друштво и тест на ниско оданочување со данок на добивка на контролираното странско друштво. Па така, тестот на контрола оценува постоење на директно или индиректно учество на даночниот обврзник или негово поврзано друштво во контролираниот субјект преку гласачките права (најмалку 50 %), сопственост во капиталот (најмалку 50 %) или право на профитот на контролирано странско друштво (најмалку 50 %). Со вториот тест се оценува ниското оданочување со данокот на добивка преку платениот данок на добивка на субјектот или на постојаната деловна единица кој е помал од разликата помеѓу данокот на добивка кој би се наплатил на субјектот или постојаната деловна единица согласно

³³⁶ Prebble KC, John, 'Controlled Foreign Company Regimes and Double Taxation', Asia Pacific Tax Bulletin, Vol. 12, 2006, pp. 3-5.

³³⁷ За ефектите на правилото на контролирано странско друштво врз намалување на префрлување на добивката од мултинационалните групации: Prettl, Axel, 'Profit Shifting & Controlled Foreign Corporation Rules – the Thin Bridge between Corporate Tax Systems', 2018.

³³⁸ Judgment of the Court (Grand Chamber) of 12 September 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas*, ECLI:EU:C:2006:544, para. 51 and 65.

важечкиот систем на данокот на добивка во земјата членка на даночниот обврзник и платениот данок на добивка на субјектот или на постојаната деловна единица.

Согласно правилото на контролирано странско друштво во даночната основа на даночниот обврзник се вклучува нераспределената добивка на субјектот или добивката на постојаната деловна единица која произлегува од определена категорија на приходи и тоа: камата или кој било друг приход остварен од финансиски средства, авторски хонорари или кој било друг приход остварен од интелектуална сопственост, дивиденди и приход од располагање со акции, приход од финансиски лизинг, приход од осигурување, банкарски и други финансиски дејности и приход од друштва кои вршат фактурирање (анг: *invoicing companies*) кои остваруваат приход од продажба и услуги. Во даночната основа на даночниот обврзник се вклучува и нераспределената добивка на контролираното странско друштво која произлегува од неавтентични договорни аранжмани кои биле воспоставени заради стекнување на некоја даночна поволност (член 7 став (2)(б) од Директива за спречување на даночно одбегнување).

Правилото на контролирано странско друштво нема да се примени на резидентите на Унијата кои вршат суштинска економска дејност (кога постојат вработени, средства, опрема и простории). Дополнително, земјите членки имаат право исклучокот да го применат и во однос на контролирано странско друштво кое е резидент или се наоѓа во земја која е пристапничка на Договорот за Европска економска зона (член 7 став (2)(а) од Директива за спречување на даночно одбегнување).

Со членот 8 од Директивата за спречување на даночно одбегнување се уредува начинот на пресметување на добивката на контролирано странско друштво која треба да се вклучи во даночната основа на матичното друштво. При пресметката на добивката на контролираното странско друштво се применуваат одредбите со кои се уредува данокот на добивка во земјата на матичното друштво. Загубите на контролираното странско друштво не се вклучуваат во даночната основа на матичното друштво, но може да се пренесуваат во наредните даночни периоди во согласност со домашното законодавство. Припишувањето на добивката на матичното друштво се врши во сооднос со учеството на матичното друштво во контролираното странско друштво односно пропорционално на процентот на контрола кој што матичното друштво го има во контролираното странско друштво.

Кога примената на правилата за спречување на даночно одбегнување меѓу кои и правилото на контролирано странско друштво *“доведува до двојно оданочување, даночните обврзници треба да добијат олеснување преку одбивање на данокот платен во друга земја членка или во трета земја, во зависност од случајот”*. Оттука, во членот 8 од Директивата за спречување на даночно одбегнување се пропишуваат начините на кои се одбегнува двојното оданочување и тоа во случаи кога контролираното странско друштво распределува добивка на матичното друштво или кога матичното друштво располага со уделот во контролираното странско друштво. Па така, распределбата на добивка од контролираното странско друштво, како и приходите од располагање со уделот на контролираното странско друштво, кои биде претходно оданочени според правилото на контролирано странско друштво, се намалуваат од даночната основа при пресметувањето на данокот на распределбата на добивка или на приходите од

располагање со уделот. Дополнително, матичното друштво во земјата членка на резиденство има право на одбивање на данокот платен од контролираното странско друштво.

1.6 Правило на хибридни неусогласености (Hybrid mismatches rule)

1.6.1 Општо за правилото за хибридни неусогласености

Аранжманите на хибридните неусогласености ги искористуваат разликите во даночниот третман на субјектите или инструментите согласно законодавството на две или повеќе земји заради постигнување на двојно неоданочување. Овие аранжмани доведуваат до ерозија на даночните основи во засегнатите земји.³³⁹ Во поширока смисла, станува збор за разлики во карактеризирање на приходите, договорите и плаќањата од страна на јурисдикциите. Пример за аранжман за хибридна неусогласеност постои кога плаќање од финансиски инструмент се одбива (од даночната основа) во јурисдикцијата на исплатувачот, а не се оданочува во јурисдикцијата на примателот на плаќањето.³⁴⁰ Во овој случај доаѓа до двојно неоданочување, додека пак во обратна ситуација може да дојде до двојно оданочување. Овие аранжмани оставаат простор за даночно планирање на мултинационалните групации.

Хибридните неусогласености произлегуваат и од различно карактеризирање на сопственичките (анг: *equity*) и должничките (анг: *debt*) инструменти. Кога помеѓу двата инструменти недостасува јасна дистинкција се карактеризираат како хибридни инструменти (анг: *hybrid instruments*), познати и како мезанинско финансирање (анг: *mezzanine finance*).³⁴¹ Пример за овие хибридни инструменти е инструмент кој во домашното законодавство на определена земја (земја А) се карактеризира како сопственички инструмент, додека пак согласно законодавството на друга земја се карактеризира како должнички инструмент (земја Б). Земјата Б плаќањето од должничкиот инструмент го третира како камата која може да се одбие од даночната основа, додека пак земјата А плаќањето од истиот инструмент го третира како дивиденда и дозволува да се примени изземањето од оданочување врз основа на учество (анг: *participation exemption*).³⁴² Разграничувањето на финансиските инструменти на сопственички и должнички е значајно од аспект на даночниот третман. Имено, каматата (од должничкиот инструмент) вообичаено може да се одбие од оданочивата добивка, додека пак дивидендата (од сопственичкиот инструмент) не ја намалува оданочивата добивка, но вообичаено е изземена од оданочување во земјата во која се примаат дивидендите. Доколку, во хибридниот инструмент се содржани карактеристики и на двата

³³⁹ OECD, 'Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report', OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2015, p.11.

³⁴⁰ Arfwidsson, Autilia, 'Hybrid Mismatches in International Transactions, A Study of Linking Rules in EU and Tax Treaty Law', Volume 77 IBFD Doctoral Series, 2024, p. 1.

³⁴¹ Станува збор за акции со карактеристики на заеми (одредени приоритетни акции), како и за заеми со карактеристики на инвестирање во сопственост (како учество во профитот). Eberhartinger, Eva, Six, Martin, 'Taxation of Cross-Border Hybrid Finance: A Legal Analysis', 37, Intertax, Issue 1, 2009, pp. 4.

³⁴² Lang et al (Eds), 'Introduction to European Tax Law on Direct Taxes', 7th Edition, Linde, 2022, p. 237.

инструменти, може да дојде до двојно одбивање или одбивање без вклучување, што го прави овој инструмент особено атрактивен за даночно планирање.³⁴³

1.6.2 Правило за хибридни неусогласености од Директивата за спречување на даночно одбегнување

На ниво на Унијата се препознаваат случаи на хибридна неусогласеност кои доведуваат до двојно неоданочување.³⁴⁴ Оттука, со членот 9 од Директивата за спречување на даночно одбегнување се пропишуваат правила за адресирање на хибридните неусогласености. Иницијално, правилото за хибридна неусогласеност се однесуваше само на земји членки на Унијата. Со измените во 2017 година правилото за хибридна неусогласеност се проширува и на хибридните неусогласености кои вклучуваат трети земји, како и хибридни неусогласености кои вклучуваат постојани деловни единици, обратни хибридни субјекти и хибридни неусогласености кои прозлегуваат од двоен резидентен статус (измената е позната како *Anti Tax Avoidance Directive 2* или *ATAD 2*).³⁴⁵ Измените се усогласени со препораките од Мерката 2 за спречување на БЕПС.

Хибридните неусогласености може да настанат како резултат на: плаќање од финансиски инструмент, плаќање од хибриден субјект, плаќање од субјект со една или повеќе постојани деловни единици при што хибридната неусогласеност настанува заради алоцирање на плаќања помеѓу седиштето (анг: *head office*) и постојаната деловна единица или помеѓу две или повеќе постојани деловни единици на ист субјект, плаќање на постојана деловна единица која не се смета за постојана деловна единица (анг: *disregarded permanent establishment*), настанување на даночен исход кој се состои од двојно неоданочување итн.

Хибридните неусогласености може да настанат помеѓу поврзани друштва, помеѓу даночен обврзник и поврзано друштво, помеѓу седиштето и постојаната деловна единица или помеѓу две или повеќе постојани деловни единици на ист субјект или врз основа на структуриран аранжман.³⁴⁶

Правилата на хибридни неусогласености во Директивата за спречување на даночно одбегнување може да се поделат на: правило за спречување на даночни исходи кои резултираат со одбивање и невклучување, правило за спречување на даночни исходи кои резултираат со двојно одбивање, правило за спречување на импортирани неусогласености и правило за обратни хибридни аранжмани. Во однос на одредени финансиски

³⁴³ Parada, Leopoldo, 'Hybrid Financial Instruments and Anti-Hybrid Rules in the EU ATAD', (December 5, 2021). in: W. Haslehnner, K. Pantazatou, G. Kofler and A. Rust, A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive, Edward Elgar, 2020, p. 6.

³⁴⁴ Повеќе за случаите види во: European Commission, 'The Internal Market: Factual Examples of Double Non-Taxation Cases', Consultation document, Brussels, 2012.

³⁴⁵ Council Directive (EU) 2017/952 of 29 May 2017 amending Directive (EU) 2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries, OJ L 144, 2017.

³⁴⁶ Article 2 (1)(11), Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, OJ L 193, 2016.

инструменти се исклучува примената на правилото за хибридни неусогласености (член 9 став (4) од Директива за спречување на даночно одбегнување).

а) Правило за спречување на даночни исходи кои резултираат со одбивање и невклучување (Rules for addressing deduction without inclusion outcome)

1) Финансиски инструменти (Financial instruments)

Правило за спречување на даночни исходи кои резултираат со одбивање и невклучување се применува во однос на финансиските инструмент под кои се подразбира било кој инструмент во мера во која обезбедува поврат на финансиски средства или сопственички капитал, и кој се оданочува согласно со правилата за оданочување на: должнички капитал, сопственички капитал, или деривати, во согласност со законите на надлежната јурисдикција на примателот на плаќањето или на исплатувачот, и исто така вклучува хибриден трансфер (член 2 став (1)(9)(s) од Директива за спречување на даночно одбегнување). Даночни исходи кои резултираат со одбивање и невклучување може да настанат при плаќање од финансиски инструмент како резултат на разлики во карактеризирање на инструментот или плаќањето кое е направено врз основа на инструментот и за кое примателот на исплатата не е оданочен во разумен период на време (член 2 став (1)(9)(a) од Директива за спречување на даночно одбегнување).

Ваквата хибридна неусогласеност ќе се спречи преку примена на правилото за спречување на даночни исходи кои резултираат со одбивање и невклучување. Поконкретно, во рамки на правилото се применува примарно правило кое се состои од негирање на одбивање во јурисдикцијата на исплатувачот. Доколку, примарното правило не е применето (не е извршено негирање на одбивањето во јурисдикцијата на исплатувачот), ќе се примени секундарното (одбранбено) правило согласно кое износот на плаќањето се вклучува во добивката во јурисдикцијата на примателот на плаќањето. Во принцип, секундарното правило се применува во случај кога јурисдикцијата на исплатувачот е трета земја.³⁴⁷

2) Хибридни субјекти (Hybrid entities)

Правилото за спречување на даночни исходи кои резултираат со одбивање и невклучување се применува и при хибридни неусогласености до кои доаѓа при алоцирање на плаќања на хибридни субјекти согласно законодавството на јурисдикцијата во која хибридниот субјект е основан или регистриран и законодавството на јурисдикцијата на било кое лице кое има учество во хибридниот субјект (член 2 став (1)(9)(d) од Директива за спречување на даночно одбегнување). Под хибриден субјект се подразбира субјект или аранжман кој се смета како лице кое се оданочува според законодавството на една јурисдикција и чиишто приходи или расходи се сметаат како приходи и расходи на едно или повеќе лица согласно законодавството на друга јурисдикција (член 2 став (1)(9)(z) од Директива за спречување на даночно одбегнување). Исто така, до хибридна неусогласеност може да дојде и при плаќања од хибридниот субјект кои резултираат со

³⁴⁷ Korving, J. J. A. M., Wisman, C., 'Implementation Of The ATAD: ATAD Implementation in the Netherlands', Intertax, 49(11), 2021, p. 917-937.

даночен исход на одбивање без вклучување, а неусогласеноста прозлегува од фактот дека плаќањето е игнорирано согласно законодавството на примателот на исплатата (член 2 став (1)(9)(д) од Директива за спречување на даночно одбегнување). И во овој случај, заради неутрализирање на ефектот на хибридна неусогласеност ќе се примени примарното и секундарното правило за спречување на даночни исходи кои резултираат со одбивање и невклучување.

3) Хибридни трансфери (Hybrid transfers)

Ова правило се применува и при хибридните трансфери кои претставуваат аранжмани на пренесување на финансиски инструменти за кои приносот од пренесениот финансиски инструмент за даночни цели се смета дека е стекнат истовремено од повеќе од една страна од аранжманот (член 2 став (2)(1) од Директива за спречување на даночно одбегнување). Преку правилото се неутрализира ефектот од аранжманот кој претставува хибриден трансфер преку примена на примарно и секундарно правило. Хибридните трансфери можат да бидат смислени за ослободување од задржан данок во однос на плаќања од пренесениот финансиски инструмент на повеќе од еден даночен обврзник. Во овој случај, земјата членка треба да го ограничи ослободувањето во сооднос со нето оданочивиот приход од плаќањето (член 9 став (6) од Директива за спречување на даночно одбегнување).

4) Хибридни неусогласености од постојани деловни единици

Во однос на постојаните деловни единици во Директивата за спречување на даночно одбегнување се препознаваат неколку видови на хибридни неусогласености. Поконкретно, станува збор за хибридни неусогласености кои настануваат како резултат на разлики при алоцирање на плаќања помеѓу седиштето и постојаната деловна единица или помеѓу две или повеќе постојани деловни единици на ист субјект согласно законодавството на јурисдикцијата во која субјектот работи (член 2 став (1)(9)(в) од Директива за спречување на даночно одбегнување). Хибридна неусогласеност постои и при разлики во препознавање (игнорирање) на постојана деловна единица во определена јурисдикција при што плаќањето извршено кон игнорираната постојана деловна единица доведува до одбивање без вклучување (член 2 став (1)(9)(г) од Директива за спречување на даночно одбегнување). Исто така, игнорирано плаќање помеѓу седиштето и постојаната деловна единица или помеѓу две или повеќе постојани деловни единици на ист субјект може да доведе до хибридна неусогласеност доколку плаќањето е игнорирано согласно законодавството на јурисдикцијата на примателот на плаќањето (член 2 став (1)(9)(ѓ) од Директива за спречување на даночно одбегнување). Во сите горенаведени случаи на хибридна неусогласеност од постојана деловна единица ќе се примени правилото за спречување на даночниот исход кој резултира со одбивање и невклучување.

Доколку добивката на постојаната деловна единица не е предмет на оданочување во јурисдикцијата во која даночниот обврзник е резидент за даночни цели, земјата членка може да побара од даночниот обврзник да ја вклучи и оваа добивката, освен доколку добивката не е исклучена согласно договор за одбегнување на двојно оданочување (член 9 став (5) од Директива за спречување на даночно одбегнување).

б) Правило за спречување на двојно одбивање (Rules for addressing double deduction outcomes)

Хибридните неусогласености можат да доведат и до двојно одбивање, вообичаено при неусогласености кои настануваат при алоцирање на плаќања помеѓу различни делови на ист субјект (како што се алоцирања помеѓу седиштето и постојаната деловна единица или помеѓу две или повеќе постојани деловни единици). Во овој случај, согласно примарното правило, одбивањето треба да се негира во земјата членка на јурисдикцијата на инвеститорот. Согласно секундарното правило, доколку одбивањето не е негирано во земјата на јурисдикцијата на инвеститорот (кога јурисдикцијата на инвеститорот е трета земја), тогаш одбивањето треба да се негира во земјата членка која е јурисдикција на исплатувачот. Оdbивањето треба да се пребие во однос на добивка која била двојно вклучена без оглед на тоа дали настанала во тековната или следната даночна година (член 9 став (1) од Директива за спречување на даночно одбегнување).

Во членот 9б од Директивата за спречување на двојно оданочување се пропишува спречувањето на двојното одбивање во случаи на двојно резиденство. Поконкретно, до мерата до која одбивањето за плаќање, трошоци или загуби на даночен обврзник којшто е резидент за даночни цели во две или повеќе јурисдикции се одбива од даночните основи во двете јурисдикции, земјата членка на даночниот обврзник треба да го одбие одбивањето до мерата до која другата јурисдикција дозволува двојното одбивање да се пребие од добивка која не е добивка која е двојно вклучена. Доколку двете јурисдикции се земји членки, земјата членка во кој даночниот обврзник не се смета за резидент согласно договорот за одбегнување на двојно оданочување, треба да го одбие (негира) одбивањето (член 9 став (1) од Директива за спречување на даночно одбегнување).

в) Правило за спречување на импортирани неусогласености (Rules on imported mismatches)

Со измените на Директивата за спречување на даночно одбегнување од 2017 година (ATAD 2) се адресира и импортирањето (внесување) на ефектите од аранжманите на хибридни неусогласености на трети земји во внатрешниот пазар на ЕУ. Под импортирани неусогласености се подразбираат хибридни неусогласености помеѓу страни од трети земји кои се внесуваат во јурисдикциите на земјите членки преку користење на нехибридни инструменти.³⁴⁸ За спречување на импортираните неусогласености земјите членки имаат право да не дозволат одбивање во однос на кое било плаќање со кое директно или индиректно се финансираат трошоци кои се признаваат за одбивни и предизвикуваат хибридна неусогласеност преку трансакции или низа на трансакции помеѓу поврзани субјекти или како дел од структурирани аранжмани, освен до мерата до која една од вклучените јурисдикции во трансакцијата или низата на трансакции направила еквивалентно прилагодување во однос на таквото хибридно неусогласување (член 9 став (3) од Директива за спречување на даночно одбегнување). Оттука, со примената на правилото за спречување на хибридни неусогласености не се дозволува одбивање за плаќање доколку приходот од плаќањето се пребива директно или

³⁴⁸ Point (25), Preamble, Council Directive (EU) 2017/952 of 29 May 2017 amending Directive (EU) 2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries, OJ L 144, 2017.

индиректно од одбивањето кои произлегува од неусогласеноста која резултира со двојно одбивање или одбивање и невклучување помеѓу трети земји.

г) Правило за обратни хибридни аранжмани (Reverse hybrid mismatches)

Правилото за хибридни неусогласености се применува и на обратни хибридни субјекти како резултат на различна класификацијата на субјектите. Станува збор за субјекти кои се сметаат за транспарентни (односно не се оданочуваат) во јурисдикцијата на основање, додека пак не се сметаат за транспарентни (односно се оданочуваат) во јурисдикцијата на акционерите на субјектот.

Пример за обратен хибриден субјект е компанија А од земја А која има 90% од гласачките права во подружница Б во земја Б. Оваа подружница во земјата Б се смета за транспарентна, додека пак земјата А ја смета за нетранспарентна, како резултат на што добивките на подружницата Б во земјата Б може да не бидат предмет на оданочување во земјата А и во земјата Б. Преку примената на членот 9а од Директивата за спречување на даночно одбегнување, ваквите хибридни субјекти може да се сметаат за резиденти во јурисдикцијата на неговите акционери и да се оданочуваат на добивката со онаа мера до која истата добивка не се оданочува во друга јурисдикција.³⁴⁹ Разликата помеѓу хибриден субјект и обратен хибриден субјект е тоа што хибридниот субјект е субјект кој се смета за субјект кој се оданочува во земјата во која е основан, додека пак во другата земја се смета за даночно транспарентен, односно не се оданочува на ниво на субјект, туку се оданочуваат неговите партнери. За разлика од ова, обратен хибриден субјект е субјект кој се смета за даночно транспарентен во земјата на основање, додека пак во другата земја се смета за субјект кој се оданочува.³⁵⁰ Правилото се применува само доколку учеството (директно или индиректно) на еден или повеќе поврзани нерезидентни субјекти во субјектот (преку гласачките права, учество во капитал или право на дел од добивка) е над 50 %.

д) Структурирани аранжмани (Structured arrangement)

Под структурирани аранжмани согласно Директивата за спречување на даночно одбегнување се подразбираат аранжмани на хибридна неусогласеност кога исходот од неусогласеноста е содржан во условите на аранжманот или аранжмани кои се направени со цел да доведат до исход од хибридна неусогласеност, освен доколку од даночниот обврзник или негов поврзан субјект не може во разумна мера да се очекува да биде запознаен со хибридната неусогласеност или немале удел во вредноста од даночната поволност која произлегува од хибридната неусогласеност (член 2 став (1)(11) од Директива за спречување на даночно одбегнување).

Структурираните аранжмани се исклучок од примена на правилата за хибридна неусогласеност само помеѓу поврзани лица. Оттука, со правилото за структурирани аранжмани се опфаќаат и хибридни неусогласености кои биде наменски смислени за постигнување на даночните исходи помеѓу неповрзани лице.

³⁴⁹ Lang et al (Eds), 'Introduction to European Tax Law on Direct Taxes', 7th Edition, Linde, 2022, p. 239.

³⁵⁰ Parada, Leonardo, 'Double Non-Taxation and the use of hybrid entities', Second Edition, Wolterd Kluwer, 2018.

1.7 Имплементирање на Директивата за спречување на даночно одбегнување во домашниот правен поредок

1.7.1 Имплементирање на правилото за ограничување на одбивање на камати

Имплементирање на правилото за ограничување на одбивање на камати во домашниот правен поредок подразбира дека во земјата ќе се пропишат правила за ограничување на одбивањето на прекумерните трошоци за задолжување преку користење на аранжманите на позајмување со трети лица, поврзани лица или субјекти во рамки на групација. Правилото се состои од основно правило и исклучоци од примената на основното правило, како и алтернативни правила на сооднос кои важат за групациите.

Анализата на домашното законодавство покажува дека во земјата се користи комбиниран пристап кој опфаќа неколку правила за ограничување на одбивање на камата. Оттука, во домашното законодавство се уредува даночниот третман на скриените исплати на добивка, даночниот третман на камати по заемите кои се добиени од поврзано лице и се уредува правилото на тенка капитализација. Иако, овие правила се корисни за даночниот систем, сепак не се доволни за сеопфатно спречување на ерозијата на даночната основа и префрлување на добивката бидејќи ги опфаќаат пред се односите помеѓу поврзани лица, не и третите лица или групациите. Оттука, во домашното законодавство потребно е да се транспонира основното правило за ограничување на одбивање на камата. Дополнително, треба да се пропишат и исклучоците на основното правило и тоа: *de minimis* правилото заради намалување на трошоците за усогласување на даночните обврзници кои носат помал ризик за ерозија на даночната основа и префрлување на добивката преку камати. На овој начин се намалуваат трошоците за имплементирање на основното правило преку насочување на контролата и резултатите кон даночните обврзници кои носат поголем ризик за ерозија на даночната основа и префрлање на добивката преку камати. Исто така, треба да се пропише и исклучокот од основното правило за даночните обврзници кои се самостојни субјекти бидејќи ризикот од ерозијата на даночната основа и префрлување на добивката преку прекумерни трошоци за задолжување кај овие субјекти е помал бидејќи непостои однос помеѓу поврзани лица, како и исклучокот од основното правило за даночните обврзници во однос на прекумерните трошоци за задолжување кои се плаќаат на трети лица, а се поврзани со јавни инфраструктурни проекти кои се од општ јавен интерес од причина што и во овој случај постои низок ризик за ерозија на даночната основа и префрлување на добивка преку камати. Исто така, треба да се пропише и исклучокот од основното правило за финансиските институции и осигурителните компании заради посебниот пристап при спречување на ерозија на даночната основа и пренесување на добивка преку камати кај овие субјекти.

Што се однесува пак на алтернативните правила, во домашното законодавство потребно е да се пропише *group ratio* правилото заедно со основното правило од причина што групациите кои работат во одредени сектори може да имаа потреба од поголемо задолжување за разлика од други сектори.

Транспонирањето налага измени во Законот за данокот на добивка и релевантните подзаконски акти. Примената на правилото подразбира зголемување на трошоците за

усогласување за даночните обврзници кои ќе потпаднат под примената на правилото, но и за даночниот орган на чиј товар ќе падне имплементирањето на правилото.

Транспонирањето на правилото за ограничување на одбивање на каматите во домашниот правен поредок ќе биде корисно за даночниот систем со оглед на тоа дека нуди поголема заштита од еродирање на даночната основа и префрлување на добивката преку прекумерното задолжување. Хармонизирањето ќе претставува законодавен и административен предизвик за даночните обврзници и за даночниот орган. Со оглед на тоа дека правилото пред сè е насочено кон заштита на даночните основи на земјите во кои постои високо ниво на оданочување, што не е случајот со Северна Македонија заради ниската статутарна стапка на данокот на добивка, имплементирањето на правилото во домашниот правен поредок треба да одложи до денот на пристапување на земјата во Унијата.

1.7.2 Имплементирање на правилото на данок при излез

Во домашното законодавство не се пропишува правило на данок при излез, па оттука земјата во процесот на даночно хармонизирање на директните даноци со законодавството на Унијата ќе има обврска да го транспонира и ова посебно правило за спречување на даночно одбегнување од Директивата за спречување на даночно одбегнување.

Имплементирање на правилото на данокот при излез во домашното законодавство ќе подразбира дека овој данок ќе се плаќа во Северна Македонија на неостварените капитални добивки кои се акумулирале во три ситуации и тоа: при пренесување на средства, пренесување на даночно резиденство и пренесување на дејност (бизнис) од Северна Македонија во земја членка или во трета земја (земја надвор од Унијата). Правилото ќе се однесува на даночните обврзници кои се оданочуваат со данок на добивка во земјата или земја членка на Унијата и на постојани деловни единици во земјата или земја членка на Унијата на субјекти кои се резиденти за даночни цели во трети земји.

Со данокот при излез ќе се оданочува разликата помеѓу пазарната вредност на пренесените средства и нивната вредност за даночни цели односно ќе се оданочуваат скриените резерви на средствата кои настанале на територија на Северна Македонија. За даночниот обврзник ќе се пропише обврска за известување при пренесувања кои подлежат на данок при излез до даночниот орган и вклучување на разликата во даночната основа. Постапка за одложување на плаќање на излезен данок, постапка за пресметување на камата и обезбедување со гаранција треба да се пропишат во подзаконските акти. Од друга страна заради спречување на двојно оданочување, при пренесување на средства во Северна Македонија даночниот обврзник којшто ги прима пренесените средства до даночниот орган треба да доставува податоци за пазарната вредност на примените средства, како и за начинот на утврдување на пазарната вредност.

Правилото за данокот при излез ќе придонесе кон адресирање на праксите на агресивното даночно планирање. Со оглед на тоа дека правилото за данок при излез е насочено и кон третите земји, може да биде корисна алатка за земјата за спречување на

префлување на добивката во јурисдикции во кои постои пониско ниво на оданочување од земјата.

Транспонирањето на правилото за данок при излез во домашниот правен поредок налага измени на законодавно - правната рамка и тоа: Законот за данокот на добивка и релевантните подзаконски акти. Дополнително, овој данок ќе претставува дополнителна даночна обврска за резидентите во земјата, но и трошок за имплементирање и спроведување во земјата, па оттука особено е значајно да се задржи балансот помеѓу адресирањето на праксите на агресивно даночно планирање и одржување на поволна даночна клима за инвестирање во земјата. Оттука, примената на правилото за данокот при излез во домашниот правен поредок треба да се одложи до денот на пристапувањето на земјата во Унијата.

1.7.3 Имплементирање на правилото на контролирано странско друштво

Во важечкото законодавство не се пропишува правило на контролирано странско друштво. Имплементирање на правилото на контролирано странско друштво во домашниот правен поредок ќе подразбира дека во случај кога матичното друштво се наоѓа во земјата, Северна Македонија ќе го задржи правото на оданочување на определени приходи кои се остваруваат од негово поврзано друштво (контролирано странско друштво) кое се наоѓа во друга земја. Па така, во даночната основа на даночниот обврзник се вклучува нераспределената добивка на контролираниот субјект која произлегува од определена категорија на пасивни приходи како што се камати, дивиденди или авторски хонорари.

Транспонирањето на ова правило во домашниот правен поредок налага измени на законодавно - правната рамка. Од друга страна, станува збор за правило кое ќе претставува новина во домашниот систем, па така се очекуваат трошоци за усогласување за даночните обврзници и даночниот орган. Ако се има предвид дека во земјата дури за пет пати е поголем износот на влезни директни инвестиции од излезни директни инвестиции, а ваквиот тренд бележи континуиран раст низ годините,³⁵¹ се поставува прашањето кој ќе биде ефектот од воведувањето на ова правило во домашниот правен поредок. Земјата е насочена кон увозот на капиталот, па оттука се очекува дека во јурисдикцијата ќе бидат лоцирани контролираните странски друштва на матични друштва од други земји, па оттука се јавува дилемата дали воопшто ќе дојде до примена на правилото во земјата. Од друга страна, ефектот од примената на правилото од некоја друга земја врз друштвата кои се даночни резиденти во земјата е ограничен доколку контролираните странски друштва кои се лоцирани во земјата вршат суштински економски активности.

Имајќи го предвид ограничениот ефект од правилото врз домашниот правен поредок, но и комплексноста на примената и трошоците за имплементирање, правилото на контролирано странско друштво во домашниот правен поредок треба да се одложи до денот на пристапувањето на земјата во Унијата.

351

Извор:

https://unctadstat.unctad.org/CountryProfile/GeneralProfile/en-GB/807/index.html?utm_source=chatgpt.com

[https://unctadstat.unctad.org/CountryProfile/GeneralProfile/en-](https://unctadstat.unctad.org/CountryProfile/GeneralProfile/en-GB/807/index.html?utm_source=chatgpt.com)

1.7.4 Имплементирање на правилото за хибридна неусогласеност во домашниот правен поредок

Во домашниот правен поредок не се пропишува правило за хибридни неусогласености. Оттука, ова правило како дел од законодавството на Унијата преку Директивата за спречување на даночно одбегнување треба да се транспонира во домашниот правен поредок.

Примената на правилото за хибридни неусогласености во домашниот правен поредок ќе резултира со пропишување на мерки за адресирање на хибридни неусогласености кои доведуваат до двојно одбивање во земјата и во друга земја или одбивање на приходот во земјата и невклучување на истиот приход во даночната основа во друга земја. Мерките се формулирани во вид на четири правила за спречување на хибридни неусогласености и тоа: правило за спречување на даночни исходи кои резултираат со одбивање и невклучување, правило за спречување на даночни исходи кои резултираат со двојно одбивање, правило за спречување на импортирани неусогласености и правило за обратни хибридни аранжмани.

Правилото за хибридни неусогласености ќе се применува на хибридни неусогласености помеѓу домашни субјекти и нивни поврзани лица во рамки на Унијата или трета земја. Преку правилата за хибридни неусогласености ќе се неутрализираат ефектите од хибридните неусогласености односно ќе се спречи одбивањето од даночната основа (оданочивиот приход) во Северна Македонија (доколку е јурисдикцијата на исплатувачот) без вклучување на плаќањето во даночната основа (оданочивиот приход) во друга јурисдикција (јурисдикцијата на примателот на плаќањето) или обратно, како и спречување на двојно одбивање (одбивање на исто плаќање, трошок или загуба во јурисдикцијата на извор на плаќањето во Северна Македонија (доколку е јурисдикцијата на исплатувачот), како и во другата јурисдикција (јурисдикција на инвеститорот). Правилата за хибридни неусогласености треба да се применуваат на поврзани лица (согласно посебната дефиниција за поврзани лица), како и на неповрзани лица (во случај на структурирани аранжмани). Оттука, транспонирањето на правилото за хибридни неусогласености налага измени на законодавно - правната рамка, како и усвојување на подзаконски акт во кој ќе се пропише документацијата која што треба да ја поседува даночниот обврзник заради докажување на усогласеност со правилата за хибридна неусогласеност.

Од друга страна, правилата за хибридна неусогласеност се исклучително комплексни за примена, но и за контрола од страна на даночниот орган. Важно за напоменување е дека пред имплементирање на правилото за хибридна неусогласеност во домашниот правен поредок, предуслов е ефективната размена на информации помеѓу домашниот даночен орган и странски даночен орган заради обезбедување на примена на примарното и секундарното правило за хибридна неусогласеност.

Заради горенаведените причини, примената на правилото за хибридни неусогласености во домашниот правен поредок треба да се одложи до денот на пристапувањето на земјата во Унијата.

Заклучок

Во ова поглавје се врши правна анализа на Директивата за спречување на даночното одбегнување која е дел “acquis-to” на Унијата и која е предмет на усогласување во домашното законодавство. Преку компаративната анализа се анализираат правилата за спречување на даночно одбегнување во домашното законодавство. Финално, се дава заклучок за влијанието од хармонизирањето врз домашниот правен поредок.

Анализата покажува дека домашното законодавство во голема мера не е усогласено со Директивата за спречување на даночно одбегнување. Освен општото правило за спречување на даночно одбегнување, во домашното законодавство отсутствуют посебните правила за спречување на даночно одбегнување.

Хармонизирањето со Директивата за спречување на даночно одбегнување подразбира транспонирање на посебните правила за спречување на даночно одбегнување во домашниот правен поредок и тоа: правилото за ограничување на одбивање на камати, правилото за данок при излез, правилото за контролирано странско друштво и правилата за хибридни неусогласености. Овие правила претставуваат минимални стандарди за спречување на ерозија на даночната основа и префрлување на добивка, а земјата може да пропише построги правила за заштита на домашната даночна основа преку домашното законодавство и меѓународните договори за одбегнување на двојно оданочување. Она што е важно да се напомене е дека хармонизирањето со Директивата за спречување на даночно одбегнување треба да биде прилагодено на домашното законодавство. Па така, земјата може да ги пропише исклучоците од примена на овие правила, како и да вклучи одредени “carve-outs”.

Со посебните правила ќе се воведат механизми за спречување на ерозија на даночната основа и префлувањето на добивката. Но, транспонирањето носи предизвици за домашниот правен поредок. Покрај обемни и сложени измени на законодавно - правната рамка, имплементирањето налага трошоци за усогласување на даночните обврзници и даночниот орган. Од друга страна, станува збор за правила со кои се штити даночната основа на земјата во која се наоѓаат матичните друштва, па оттука како земја која е насочена кон увоз на капитал наместо извоз, реалноста е дека во земјата се наоѓаат друштвата кои се под контрола на матичното друштво, а не обратно. Оттука, иако овие правила, како дел од законодавството на Унијата треба да се имплементираат пред пристапување на земјата во Унијата, нивниот ефект е ограничен, па оттука примената треба да се одложи до денот на пристапување во Унијата.

ГЛАВА 2: ДИРЕКТИВА ЗА ОБЕЗБЕДУВАЊЕ НА МИНИМАЛНО НИВО НА ОДАНОЧУВАЊЕ (MINIMUM CORPORATE TAXATION DIRECTIVE) И НЕЈЗИНО ИМПЛЕМЕНТИРАЊЕ ВО ДОМАШНИОТ ПРАВЕН ПОРЕДОК

2.1 Вовед

Префрувањето на добивката во јурисдикции со ниско оданочување резултира со опаѓање на ефективните стапки на данокот на добивка.³⁵² Ова особено доаѓа до израз во услови на засилена глобализација и дигитализација. Заради адресирање на овие предизвици во 2021 година на ниво на ОЕЦД и Г20 се изврши меѓународно даночно координирање преку постигнување на Консензус за Двостолбното решение за адресирање на даночните предизвици кои произлегуваат од дигитализацијата на економијата (во понатамошниот текст: Двостолбно решение).³⁵³

Со Двостолбното решение се врши глобално редистрибуирање на добивката на најголемите и најпрофитабилните мултинационални групации (во понатамошниот текст: МНГ), како на пример бизнисите кои припаѓаат на силиконската шестка (Фејсбук, Ејпл, Амазон, Нетфликс, Гугл и Мајкрософт).³⁵⁴ Двата столба со кои се адресираат даночните предизвици суштински се разликуваат еден од друг.³⁵⁵ Па така, со *Pillar I* се распределува правото на оданочување на добивките на МНГ помеѓу земјите и се зајакнуваат правилата за трансферни цени за одредени активности.³⁵⁶ За разлика, со *Pillar II* се воведува глобалното минимално ниво на оданочување на МНГ и се ограничува даночната конкуренција помеѓу земјите, а во исто време се придонесува за подобра заштита на даночните основи.

Глобалното минимално ниво на оданочување на ниво на Унијата се имплементира преку усвојување на Директивата на Советот на Унијата за обезбедување на глобално минимално ниво на оданочување на мултинационалните групации и домашни групации од големи размери (во понатамошниот текст: Директивата за обезбедување на минимално

³⁵² Clausing, Kimberly A. Saez, Emmanuel, Zucman, Gabriel, 'Ending Corporate Tax Avoidance and Tax Competition: A Plan to Collect the Tax Deficit of Multinationals', UCLA School of Law, Law-Econ Research Paper No. 20-12, 2021, p. 2.

³⁵³ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 8 October 2021.

³⁵⁴ Ovonji-Odida, Irene, Grondona, Veronica, Makwe, Samuel Victor, 'Report by the South Centre Tax Initiative's Developing Country Expert Group: Assessment of the two-pillar approach to address the tax challenges arising from the digitalization of the economy, An Outline of Positions Favourable to Developing Countries', South Centre Tax Initiative's Developing Country Expert Group, 2020, p.7.

³⁵⁵ Avi-Yonah, Reuven S., Kim, Young Ran (Christine), Sam, Karen, 'A New Framework for Digital Taxation', 63 Harvard International Law Journal 279 (2022), U of Michigan Law & Econ Research Paper No. 22-013, University of Utah College of Law Research Paper No. 491, U of Michigan Public Law Research Paper No. 22-013, 2022, p. 280.

³⁵⁶ Cooper, Graeme S., 'Building on the Rubble of Pillar One', Bulletin for International Taxation: Vol. 75, Issue 11/12, 2021, p. 533.

ниво на оданочување или *Pillar 2* Директива).³⁵⁷ Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување се заснова на Модел правилата на ОЕЦД за глобално спречување на ерозија на даночната основа,³⁵⁸ кои ја надополнуваат и дообјаснуваат предметната директива. Па така, во директивата се упатува на користење на Модел правилата, коментарите на Модел правилата,³⁵⁹ административните упатства за членовите од Модел правилата,³⁶⁰ вклучувајќи ги и правилата на безбедно пристаниште (анг: *safe harbour*).³⁶¹

Целта на директивата е обезбедување на минимално ниво на оданочување на МНГ и домашните групации од големи размери преку имплементирање на правила во домашното законодавство на земјите, познати како глобални правила за спречување на ерозија на даночната основа (*Global Anti-Base Erosion Rules* или *GloBE* правила). Врз основа на овие правила во случаите кога ефективната даночна стапка на составните субјекти (анг: *consituent entities*) на МНГ во јурисдикцијата е под минималната даночна стапка, утврдена на 15 %. се наплаќа дополнителен данок (анг: *top-up tax*) до износот на минималната даночна стапка .

Директивата влезе во сила во 2022 година, а земјите членки имаа обврска за транспонирање во домашното законодавство до 31 декември 2023 година, со исклучок на правилото на помалку оданочена добивка кое требаше да се транспонира до крајот на 2024 година.

Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување, како дел од законодавството на Унијата за разлика од другите директиви од областа на директните даноци веќе е целосно транспонирана во домашниот правен поредок. Оттука, во ова поглавје ќе се анализира практичната примена на одредбите од Законот за минимален глобален данок на добивка и ефектот врз домашниот систем.

2.2 Субјективен опфат на Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување

Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување се применува на составните субјекти кои се наоѓаат во земја членка кои се дел од МНГ или домашна групација од големи размери која има годишни приходи од најмалку 750,000,000 во

³⁵⁷ Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022.

³⁵⁸ OECD, 'Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS', OECD Publishing, 2021.

³⁵⁹ OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2025.

³⁶⁰ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Inclusive Framework on BEPS, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Administrative Guidance on Article 8.1.4 and 8.1.5 of the Global Anti-Base Erosion Model Rules, 2025.

³⁶¹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Inclusive Framework on BEPS, Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), 2022.

најмалку две од четири фискални години кои претходат на тестираната фискална година согласно консолидираните финансиски извештаи на матичниот субјект.

Механизмот за обезбедување на минимално ниво на оданочување не се применува на субјекти кои се сметаат за исклучени (анг: *excluded entities*). Како исклучени субјекти се сметаат државните субјекти, меѓународните организации, непрофитните организации, пензиските фондови, инвестициските фондови кои се краен матичен субјект или средство за инвестирање во недвижности кое е краен матичен субјект. Исклучокот се проширува и за субјекти кои се во сопственост на субјектите кои се сметаат за исклучени субјекти, доколку се исполнети определени услови (член 2 став (3) од Директива за обезбедување на минимално ниво на оданочување). Иако, на исклучените субјекти не се применува механизмот за обезбедување на минимално ниво на оданочување, приходите на исклучените субјекти се земаат предвид при пресметката на консолидираните приходи на ниво на групацијата.

2.3 Предмет на Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување

Предмет на директивата е уредување на механизам за обезбедување на минимално ниво на оданочување преку две меѓусебно поврзани правила за плаќање на дополнителен данок и тоа:

(а) правило на вклучување на добивка (анг: *Income Inclusion Rule*) со кое матичниот субјект на групацијата го пресметува и го плаќа доделениот дел на дополнителниот данок за составните субјекти на групацијата кои се сметаат за ниско оданочени и

(б) правило на помалку оданочена добивка (анг: *Under-Taxed Profit Rule*) со кое составниот субјект на групацијата има обврска за дополнителен готовински даночен трошок/износ на дополнителен данок во износ на доделениот дел на дополнителен данок кој не бил наплатен според правилото на вклучување на добивка за составни субјекти кои се сметаат за ниско оданочени.

Дополнително, со цел заштита на фискалните интереси на земјите на извор земјите имаат право да пропишат и правило на квалификуван домашен минимален дополнителен данок (анг: *Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax Rule*) согласно кое дополнителниот данок се пресметува и плаќа на вишокот на добивка за сите составни субјекти кои се сметаат за ниско оданочени, а кои се наоѓаат во определна јурисдикција.

Важно да се напомене е дека дополнителниот данок не претставува данок на добивка бидејќи не се наплаќа на целата добивка на субјектот туку на вишокот на добивка (анг: *excess profit*) која се пресметува на посебна стандардизирана даночна основа и преку специфичен механизам на пресметување на ниво на јурисдикција.

Механизмот за обезбедување на минимално ниво на оданочување се однесува на составните субјекти кои се дел од групацијата (МНГ или домашна групација од големи размери) кои го исполнуваат прагот за потпаѓање под минималното ниво на оданочување. Под МНГ се подразбира групација која вклучува најмалку еден субјект или постојана деловна единица која не се наоѓа во јурисдикцијата на крајниот матичен субјект, додека пак под домашна групација од големи размери се подразбира групација чии што составни субјекти се наоѓаат во една земја членка. Механизмот за обезбедување на минимално

ниво на оданочување се применува и на постојани деловни единица на главен субјект кој е дел од МНГ. Поимот на “постојана деловна единица” е доста широко уреден за целите на примената на Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување. Па така, се пропишуваат четири сценарија при утврдување на постоење на постојана деловна единица во одредена јурисдикција, во зависност од кои на различен начин се утврдува и дополнителниот данок кој се алоцира на постојаната деловна единица.

Заради утврдување на јурисдикцијата во која треба да се плати дополнителниот данок се пропишуваат правила за утврдување на јурисдикцијата во која се наоѓаат составните субјекти, при што се прави разлика помеѓу составни субјекти кои се третираат како транспарентни субјекти (анг. *flow-through entity*), субјекти кои не се третираат како транспарентни субјекти, како и на постојани деловни единици. Во зависност од начинот на третирање на субјектот во јурисдикција, утврдени се и различни правила за определување на локацијата на составните субјекти и јурисдикцијата во која треба да се плати данокот. Па така, составните субјекти кои не се сметаат за транспарентни субјекти се смета дека се наоѓаат во јурисдикција во која се резиденти врз основа на место на управување, место на основање или сличен критериум. Во случај кога составен субјект се смета дека е даночен резидент на повеќе јурисдикции се пропишуваат правила за разрешување на утврдување на локацијата на составниот субјект (анг: *tie-breaker rules*).

Локацијата на составните субјекти се утврдува на годишна основа, а приоритет во утврдувањето имаат домашните правилата со кои се утврдува резидентен статус за даночни цели и договорите за одбегнување на двојно оданочување.

2.4 Механизам за обезбедување на минимално ниво на оданочување

Во членот 5 од Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување се пропишуваат одредби со кои се уредува механизмот за обезбедување на минимално ниво на оданочување. Станува збор за веќе споменатите правило на вклучување на добивка и правило на помалку оданочена добивка, кои меѓусебно се поврзани и преку кои на системски начин се обезбедува минимално ниво на оданочување на добивката која ја надминува рутинската или вообичаената добивка на составните субјекти на групациите во јурисдикциите во кои што работат. Дополнително, дел од механизмот за обезбедување на минимално ниво на оданочување е и правилото на квалификуван домашен минимален дополнителен данок.

2.4.1 Правило на вклучување на добивка

Правилото за вклучување на добивка функционира на сличен начин како правилото на контролирано странско друштво кое беше објаснето во Директивата за спречување на даночно одбегнување. Имено, со правилото на вклучување на добивка дополнителниот данок се плаќа од субјектите кои се наоѓаат највисоко на сопственичката структура на групацијата за нивни составни субјекти кои се сметаат за ниско оданочени. Дополнителниот данок се наплаќа во зависност од сопственичкиот удел на матичниот субјектот во составниот субјект кој се смета за ниско оданочен во било кој период од фискалната година. Правилото на вклучување на добивка може да се примени од крајниот

матичен субјект,³⁶² од посредниот матичен субјект³⁶³ или од матичниот субјект којшто е во делумна сопственост,³⁶⁴ во зависност од доделениот дел од дополнителниот данок за составниот субјект кој се смета за ниско оданочен.

При примена на правилото на вклучување на добивка се користат два пристапи и тоа: пристап на повисок кон понизок субјект (анг. *top-down approach*) и пристап на поделена сопственост (анг. *split-ownership approach*).

Во принцип, главните имплементатори на механизмот за обезбедување на минимално ниво на оданочување се крајните матични субјекти на групациите, кои се највисоко во сопственичката структура на групацијата и ги имаат на располагање клучните финансиски информации врз основа на кои може да се оцени дали составните субјекти се оданочени со минимална даночна стапка. Во одредени ситуации, обврската за применување на правилото за вклучување на добивка преминува на другите составни субјекти во рамки на групацијата кои се наоѓаат пониско во сопственичката структура односно на посредните матични субјекти и матичните субјекти во делумна сопственост кои се наоѓаат во Унијата.

а) Пристап на повисок субјект кон понизок субјект при примена на правилото на вклучување на добивка (top-down approach)

Правилото на вклучување на добивка, првенствено функционира врз основа на пристапот на повисок субјект кон понизок субјект согласно кој дополнителниот данок се наплаќа од крајниот матичен субјект кој се наоѓа на највисоко место во сопственичката структура врз основа на неговиот сопственички удел во составниот субјект кој се смета за ниско оданочен под услов во јурисдикцијата на крајниот матичен субјект да е воведено квалификувано правило на вклучување на добивка и составните субјекти кои подлежат на ниско оданочување не се држат од матични субјекти во делумна сопственост кои треба да

³⁶² Article 3 (14), Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022. За краен матичен субјект се смета субјект кој има, директно или индиректно, контролирачки удел во друг субјект и кој не е во сопственост, директно или индиректно, од друг субјект со контролирачки удел во крајниот матичен субјект. За краен матичен субјект се смета и главниот субјект на групата. За контролирачки удел се смета сопственички удел во субјект во кој сопственикот на уделот има обврска за консолидирање на средствата, обврските, приходите, расходите и паричните текови на субјектот на индивидуална основа, во согласност со прифатливи стандарди на финансиско сметководство. Главниот субјект се претпоставува дека има сопственичкиот удел во постојана деловна единица.

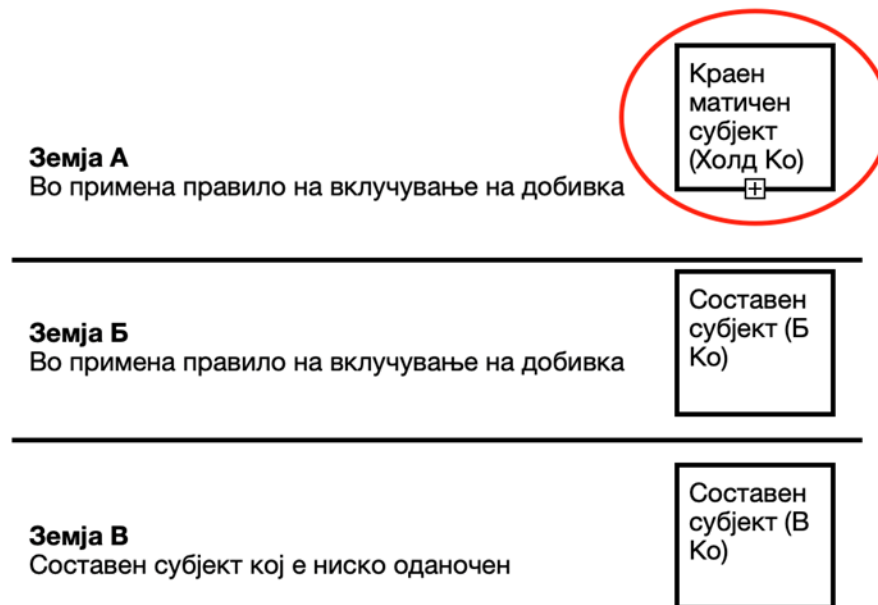
³⁶³ Article 3 (20), Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022. За посреден матичен субјект се смета составен субјект кој има, директно или индиректно, сопственички идел во друг составен субјект на истата групација и кој не се квалификува како краен матичен субјект, постојана деловна единица или инвестициски субјект. Сопственички удел претставува било кој сопственички удел кој дава право на добивка, капитал или резерви во составен субјект или постојана деловна единица.

³⁶⁴ Article 3 (22), Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022. За матичен субјект во делумна сопственост се смета составен субјект кој поседува (директно или индиректно), сопственички удел во друг составен субјект на истата групација и во кој повеќе од 20 % од сопственичкиот удел во добивката на тој субјект се поседува, директно или индиректно, од едно или повеќе лица кои не се составни субјекти на групацијата и кој не се квалификува како краен матичен субјект, постојана деловна единица или инвестициски субјект.

платат дополнителен данок врз основа на квалификувано правило на вклучување на добивка.

Начинот на функционирање на правилото на вклучување на добивка согласно пристапот на повисок субјект кон понизок субјект е прикажан на сликата 1.

Слика 1: Начин на функционирање на правилото на вклучување на добивка согласно пристапот од повисок субјект кон понизок субјект



Во примерот, правилото на вклучување на добивка ќе се примени од крајниот матичен субјект во земјата А затоа што се наоѓа на највисоко место во сопственичката структура и има сопственички удел во составен субјект кој се смета за ниско оданочен кој се наоѓа во земја В.

Дополнителниот данок може да се наплати и од посредниот матичен субјект во случаите кога:

- Крајниот матичен субјект се наоѓа во јурисдикција во која не се применува квалификувано правило на вклучување на добивка или
- Крајниот матичен субјект се наоѓа во јурисдикција на трета земја.

И во двата случаи, врз основа на пристапот на повисок субјект кон понизок субјект, правилото на вклучување на добивка се применува од посреден матичен субјект кој е следен во ланецот на сопственичката структура на групацијата, при што ќе се износот на дополнителниот данок се наплаќа според сопственичкиот удел (директен или индиректен)

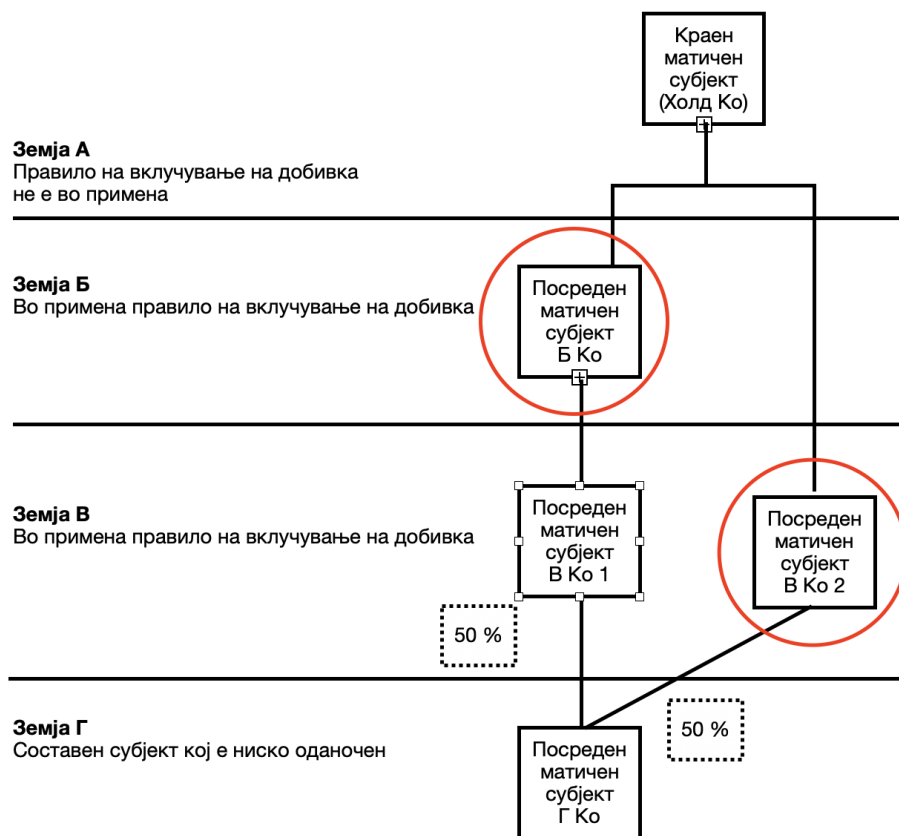
во составниот субјект кој се смета за ниско оданочен. Дополнителниот данок може да се наплати од страна на повеќе посредни матични субјекти во зависност од алоцираниот дел на дополнителниот данок.

Доколку посредните матични субјекти имаат иста сопственичка структура во составниот субјект кој се смета за ниско оданочен, согласно пристапот на повисок субјект кон понизок субјект се исклучува примената на правилото на вклучување на добивка од субјекти кои се подолу во сопственичката структура или пак износот на дополнителен данок кој е наплатен од субјект кој е на повисоко место во сопственичката структура се намалува за износот на дополнителниот данок наплатен од субјект на пониско место во сопственичката структура.

Правилото на вклучување на добивка од посредниот матичен субјект нема да се примени доколку крајното матично друштво за фискалната година го плаќа дополнителниот данок врз основа на квалификувано правило на вклучување на добивка или доколку друг посреден матичен субјект се наоѓа во јурисдикција во која е опфатен со квалификувано правило на вклучување на добивка за фискалната година и е директен или индиректен сопственик на контролирачкиот удел во посредниот матичен субјект.

Начинот на функционирање на правило на вклучување на добивка од посредните матични субјекти согласно пристапот на повисок субјект кон понизок субјект е прикажан на сликата 2.

Слика 2: Примена на правило на вклучување на добивка од посреден матичен субјект согласно пристап на повисок субјект кон понизок субјект



Правилото на вклучување на добивка согласно пристапот на повисок субјект кон понизок субјект во примерот ќе го применат посредните матични субјекти кои се следни во ланецот на сопственичката структура во земјата Б и земјата В (Б Ко и В Ко 2) во зависност од нивниот сопственичкиот удел (директен или индиректен) во составниот субјект кој се смета за ниско оданочен. Другиот посредниот матичен субјект во земјата В, В Ко 1 нема да го примени правилото на вклучување на добивка затоа што е во директна сопственост на друг посреден матичен субјект.

Правилото на вклучување на добивка се применува од посреден матичен субјект и кога крајниот матичен субјект се смета за исклучен субјект.

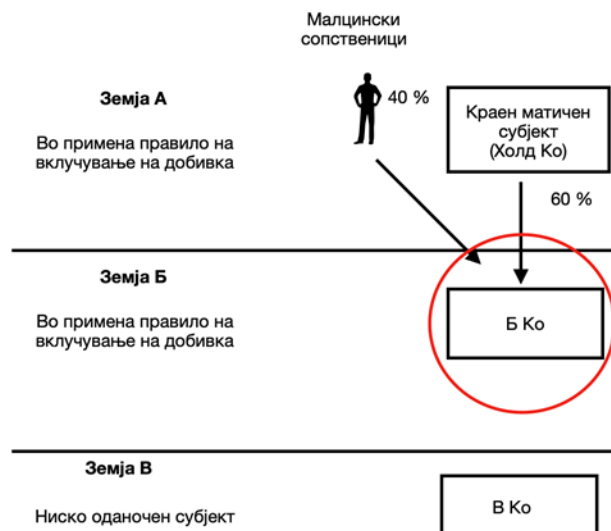
б) Пристап на поделена сопственост во примена на правило на вклучување на добивка (split-ownership approach)

Пристапот на поделена сопственост претставува исклучок од пристапот на повисок субјект кон понизок субјект. Па така, согласно пристапот на поделена сопственост,

правилото на вклучување на добивка се применува од матичниот субјект во делумна сопственост кој се дефинира како составен субјект кој поседува (директно или индиректно) сопственички удел во друг составен субјект на истата групација и во кој повеќе од 20 % од сопственичкиот удел во добивката на тој субјект се поседува, директно или индиректно, од едно или повеќе лица кои не се составни субјекти на групацијата и кој не се квалификува како краен матичен субјект, постојана деловна единица или инвестициски субјект.

Начинот на функционирање на правилото на вклучување на добивка од матичните субјекти во делумна сопственост согласно пристапот на поделена сопственост е прикажан на сликата 3.

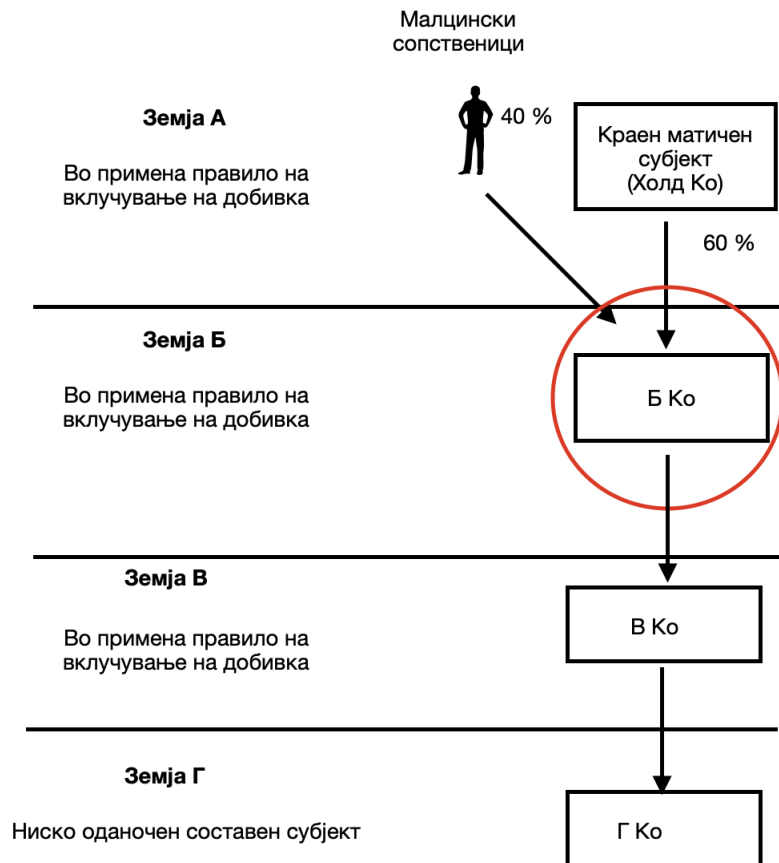
Слика 3: Примена на правило на вклучување на добивка од матични субјекти во делумна сопственост



Во примерот, правилото на вклучување на добивка наместо од крајниот матичен субјект во земјата А (Холд Ко) ќе се примени од матичниот субјект во делумна сопственост во земјата Б (Б Ко) во однос на составниот субјект кој е ниско оданочен, а кој се наоѓа во земјата В. Правилото на вклучување на добивка нема да се примени доколку сопственичките удели во матичниот субјект во делумна сопственост се во директна или индиректна сопственост на друг матичен субјект во делумна сопственост на кој се применува квалификувано правило на вклучување на добивка за таа фискална година.

Функционирањето на правилото на вклучување на добивка од матичните субјекти во делумна сопственост согласно пристапот на поделена сопственост во случај кога матичниот субјект во делумна сопственост е во целосна сопственост на друг матичен субјект во делумна сопственост е прикажан на сликата 4.

Слика 4: Примена на правило на вклучување на добивка согласно пристапот на поделена сопственост доколку матичниот субјект кој што е во делумна сопственост е во целосна сопственост на друг матичен субјект кој е во делумна сопственост од истата групација



Во примерот, правилото на вклучување на добивка ќе го примени матичниот субјект во делумна сопственост Б Ко во земјата Б бидејќи матичниот субјект кој е во делумна сопственост во земјата В (В Ко) е во целосна сопственост на друг матичен субјект во делумна сопственост во земјата Б (Б Ко). Оттука, за составниот субјект кој во земјата Г се смета за ниско оданочен, дополнителниот данок ќе се наплати согласно правилото на вклучување на добивка во земјата Б.

в) Алоцирање на дополнителен данок врз основа на правилото на вклучување на добивка

Износот на дополнителниот данок утврден врз основа на правилото на вклучување на добивка за крајниот матичен субјект, посредните матични субјекти и матичните субјекти во делумна сопственост за нивни составни субјекти кои подлежат на ниско

оданочување се пресметува според формула за алоцирање на дополнителниот данок која се пропишува во членот 9 од Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување. Имено, првиот чекор е утврдување на износот на дополнителниот данок за составниот субјект кој подлежи на ниско оданочување кој се пресметува во согласност со членот 27 од Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување (Пресметување на дополнителен данок), кој износ потоа се множи со доделениот дел на матичниот субјект со дополнителниот данок за определена фискална година.

Доделениот дел на матичниот субјект во дополнителниот данок на составните субјекти кои подлежат на ниско оданочување се пресметува во зависност од сопственичкиот удел на матичниот субјект во квалификуваната добивка на составните субјекти кои подлежат на ниско оданочување за определена фискална година, при што овој износ се намалува за износот на добивка кој се припишува на сопственички удели на други сопственици надвор од групата. Оваа разлика се дели со вкупната квалификувана добивка на составниот субјект кој подлежи на ниско оданочување за определена фискална година. Заради избегнување на доделување на дополнителен данок на субјекти кои се надвор од групацијата, со механизам пропишан во членот 9 став (2) на Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување се пресметува квалификуваната добивка на составен субјект кој подлежи на ниско оданочување, а која им се припишува на други сопственици надвор од групата.

Со оглед на тоа дека правилото на вклучување на добивка се применува и на домашно ниво, со членот 9 став (3) од Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување се уредува засметување во дополнителниот данок и на износот на дополнителниот данок кој е пресметан за матичниот субјект (краен матичен субјект, посреден матичен субјект и матичен субјект во делумна сопственост) кој подлежи на ниско оданочување, како и на износот на дополнителниот данок кој е пресметан за неговите составни субјекти кои подлежат на ниско оданочување, а кои се наоѓаат на територија на истата земја членка во која се наоѓа матичниот субјект.

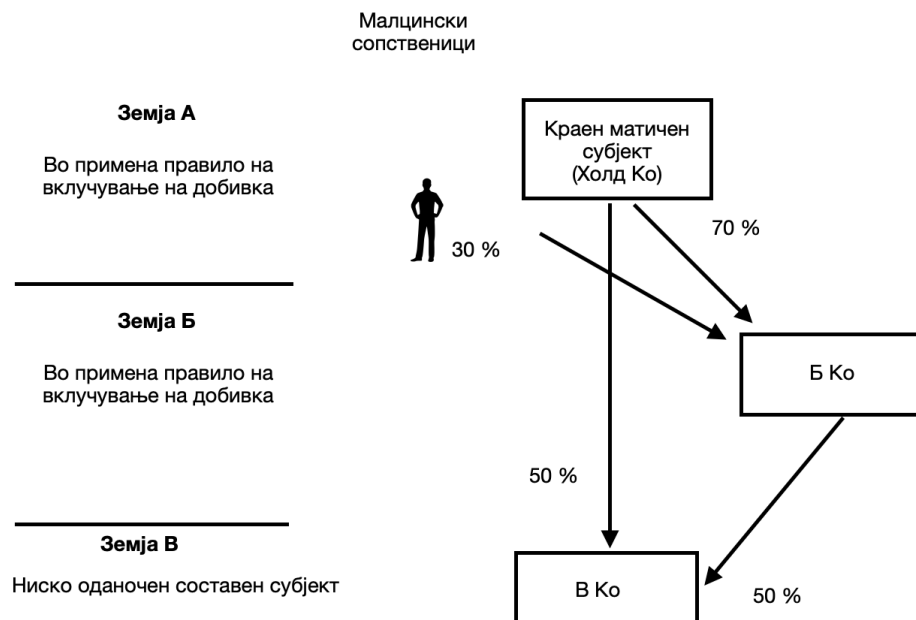
г) Механизам на пребивање на данок при примена на правилото на вклучување на добивка

Со членот 10 од Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување се уредува механизмот на пребивање на данокот при примената на правилото на вклучување на добивка согласно кој се оневозможува повеќекратна наплата на дополнителниот данок од страна на матичните субјекти за ист составен субјект кој подлежи на ниско оданочување врз основа на правилото на вклучување на добивката. Имено, со ова правило се намалува дополнителниот данок кој би се платил од матичниот субјект кој е на повисоко место во сопственичката структура за износот кој е наплатен согласно квалификувано правило на вклучување на добивка од страна на матичен субјект кој е на пониско место во сопственичката структура. Примената на правилото на вклучување на добивка е прикажана на сликата 5 во кој фактичката состојба е следната:

МНГ потпаѓа под механизмот за обезбедување на минимално ниво на оданочување. Корпоративната структура на МНГ се состои од краен матичен субјект лоциран во земја А во која во примена е квалификувано правило на вклучување на добивка, матичен субјект во делумна сопственост Б Кој се наоѓа во земја Б кој е во

сопственост на малцински акционери во износ од 30%, во која во примена е правило на вклучување на добивка и составен субјект В Ко во земја В кој е ниско оданочен и во кој 50% од сопственичкиот удел припаѓа на крајниот матичен субјект, а 50 % од сопственичкиот удел припаѓа на матичниот субјект во делумна сопственост.

Слика 5: Примена на правилото за вклучување на добивка



Под претпоставка дека составниот субјект должи 10 единици на дополнителен данок, согласно фактичката состојба во примерот, правилото на вклучување на добивка ќе се примени во земјата А од страна на крајниот матичен субјект Холд Ко и од матичниот субјект во делумна сопственост Б Ко во земја В по следната формула:

- Крајниот матичен субјект Холд Ко ќе наплати дополнителен данок за составниот субјект кој подлежи на ниска даночна стапка преку неговиот директен удел од 50% и индиректен удел од 70 % или: $(50 \% * 10) + ((70 \% * 50 \%) * 10) = 5 + 3,5 = 8,5$ единици дополнителен данок.
- Матичниот субјект во делумна сопственост ќе наплати дополнителен данок за составниот субјект кој подлежи на ниско оданочување преку неговиот директен удел од 50% или: $50 \% * 10 = 5$ единици дополнителен данок.

Со примена на механизмот за пребивање на данокот при примената на правилото на вклучување на добивка заради избегнување на двојно оданочување дополнителниот данок кој би го платил матичниот субјект кој се наоѓа на повисоко место во

сопственичката структурира се пребива со дополнителниот данок кој би го платил матичниот субјект кој се наоѓа на пониско место во сопственичката структура, односно во случајот со механизмот се пребиваат 3,5 единици дополнителен данок. Финалниот дополнителен данок кој треба да се плати на ниво на групацијата согласно правилото на вклучување на добивка е 5 единици.

2.4.2 Правило на помалку оданочена добивка

Со правилото на помалку оданочена добивка се негираат даночни одбитоци (или се бара прилагодување) до мерата до која за составниот субјект кој подлежи на ниско оданочување не може да се примени правилото на вклучување на добивка. Оттука, ова правило е помошно или заштитно правило за обезбедување на минимално ниво на оданочување. Правилото на помалку оданочена добивка се применува во два случаи и тоа кога:

а) Крајниот матичен субјект се наоѓа во јурисдикција на трета земја во која не се применува квалификувано правило на вклучување на добивка или

б) Кога крајниот матичен субјект е исклучен субјект.

Во овие два случаи, составните субјекти ќе бидат опфатени со правилото на помалку оданочена добивка во зависност од распределниот дел на дополнителниот данок за јурисдикцијата во која се наоѓаат составните субјекти пресметан согласно правилото на помалку оданочена добивка.

Земјите членки го избираат начинот на која ќе го имплементираат правилото на помалку оданочена добивка во домашното законодавство и тоа: преку пропишување на обврска за дополнителен данок согласно распределбата на дополнителниот данок за составните субјекти во јурисдикцијата во која се наоѓаат или негирање на одбитоци во износ на даночната обврска потребна за да се прибере износот на дополнителен данок утврден согласно правилото на помалку оданочена добивка. Негирањето на одбитоци од оданочивата добивка може да се однесува на сите расходи кои биле земени предвид при пресметката на нето добивката за даночни цели (признаена амортизација, трошоци за камати). Износот на даночната обврска согласно правилото на помалку оданочена добивка треба да се наплати во тековната година или доколку не може да се наплати во тековната година, да се пренесе за следната година се додека не се наплати целосниот износ на дополнителен данок пресметан согласно правилото на помалку оданочена добивка.

а) Методологија на пресметка и алоцирање на дополнителен данок согласно правило на помалку оданочена добивка

Износот на дополнителен данок согласно правилото на помалку оданочена добивка се пресметува согласно членот 14 од Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување. Па така, при пресметката се применуваат правилата за пресметувањето на ефективната даночна стапка, квалификуваната добивка или загуба и опфатените даноци. Износот на дополнителен данок врз основа на правилото на помалку оданочена добивка кој се доделува на земја членка се пресметува со множење на вкупниот износ на дополнителен данок врз основа на правилото на помалку оданочена добивка со процентот

на дополнителен данок кој се определува за земја членка.³⁶⁵ Износот на дополнителниот данок согласно правилото на помалку оданочена добивка се распределува по јурисдикции според клуч на алоцирање заснован на суштина (анг: *substance-based allocation key*), кој го рефлектира суштинското присуство на групации во одделни јурисдикции. При пресметката се земаат предвид бројот на вработени и нето сметководствена вредност на материјални средства, кои се содржани во извештаите по земја на групацијата.

Дополнителниот данок врз основа на правилото на помалку оданочена добивка за составен субјект кој подлежи на ниско оданочување се смета дека за определена фискална година е нула кога сите сопственички удели на крајниот матичен субјект во составни субјекти кои подлежат на ниско оданочување се држат на индиректен или директен начин од еден или повеќе матични субјекти кои треба да применуваат квалификувано правило на вклучување на добивка во однос на тој составен субјект. Доколку тоа не е случај, дополнителниот данок врз основа на правилото на помалку оданочена добивка за составен субјект кој подлежи на ниска даночна стапка се намалува за доделениот дел на матичниот субјект во дополнителниот данок на составен субјект кој подлежи на ниско оданочување кој е пресметан согласно квалификуваното правило на вклучување на добивка.

Јурисдикцијата може да биде исклучена од пресметка на износот на дополнителен данок согласно правилото на помалку оданочена добивка. Станува збор за случаите кога износот на дополнителниот данок пресметан согласно правилото на помалку оданочена добивка во јурисдикцијата во претходната фискална година не резултирал со дополнителен паричен даночен трошок за составните субјекти во таа јурисдикција. Во овие случаи, бројот на вработени и нето сметководствената вредност на материјалните средства на тие составни субјекти се исклучени од клучот на алоцирање, а износот на ваквиот дополнителен данок ќе се алоцира на други јурисдикции. Капацитетот во овие јурисдикции за прилагодувањата кои произлегуваат од правилото на помалку оданочена добивка може да биде намален заради постоење на загуби во јурисдикцијата. Горенаведеното нема да се применува во случај кога за определена фискална година процентот според правилото на помалку оданочена добивка во сите јурисдикции во кои се лоцирани составните субјекти е еднаков на нула, во кој случај, алокацијата на износот на дополнителниот данок согласно правилото на помалку оданочена добивка сепак ќе се изврши на начин на кој ќе се пренесе за наредни фискални години.³⁶⁶

Начинот на функционирање на правилото за помалку оданочена добивка е прикажан во примерот од табелата 4 каде што фактичката состојба е следната:

Составен субјект кој се наоѓа во јурисдикција во која е во примена правило на помалку оданочена добивка во 2020 година има приход од 200 единици и расходи (кои може да се одбијат од даночната основа) од 300 единици. Оттука, во 2020 година

³⁶⁵ Article 14 (2), Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022. Вкупниот износ на дополнителен данок врз основа на правилото на помалку оданочена добивка претставува збир на дополнителен данок пресметан за секој составен субјект на групацијата кој подлежи на ниска даночна стапка за фискалната година во согласност со членот 27 од Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување (Пресметување на дополнителен данок).

³⁶⁶ Article 14 (9), Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022.

составниот субјект ќе има загуба од 100 единици. Во 2021 година, истиот составен субјект има приходи од 200 единици и расходи кои се одбиваат од даночната основа од 100 единици. Оттука, во 2021 година составниот субјект ќе има добивка од 100 единици.

Стапката на данокот на добивка во јурисдикцијата е 20% и се дозволува пренесување на загуби. На јурисдикцијата и се распределува износ на дополнителен данок согласно правилото на помалку оданочена добивка од 60 единици.

Со примена на правилото за помалку оданочена добивка во јурисдикцијата треба да негираат 300 единици расходи кои може да се одбијат од даночната основа (60/20%) за да создаде 60 единици на дополнителен даночен расход кој одговара на износот на дополнителен данок согласно правилото на помалку оданочена добивка. Оттука, во 2020 година, негирањето на расходите ќе резултира со елиминирање на пренесување на загуба од 100 единици и добивка од 200 единици во однос на кои составниот субјект (имајќи ја предвид стапката од 20%) ќе треба да плати данок од 40 единици. Овие 40 единици се дополнителен даночен расход кој е резултат на прилагодувањето, кои составниот субјект нема да ги плати во отсуство на правилото на помалку оданочена добивка. Сепак, остануваат 20 единици дополнителен данок кои ќе треба да се пренесат во наредните фискални години. Во табелата е сумирана даночната обврска на составниот субјект со примена на правилото на помалку оданочена добивка.³⁶⁷

³⁶⁷ Example 2.4.1-1, OECD/G20 Base erosion and profit shifting project, Inclusive Framework on BEPS, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples 2025, p.17. <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf>

Табела 4: Начин на функционирање на правило на помалку оданочена добивка

Прилагодување согласно правило на помалку оданочена добивка	2020 година	2021 година
Приход	200	200
Расход кој може да се одбие	(300)	(100)
Прилагодување согласно правило на помалку оданочена добивка	300	/
Добивка или загуба (по прилагодување)	200	100
Пренесување на загуба (по прилагодување)	0	0
Износ на дополнителен данок (по прилагодување)	40	20

2.4.3 Правило на квалификуван домашен минимален дополнителен данок

Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување дава можност за пропишување на домашен дополнителен данок преку правилото на квалификуван домашен минимален дополнителен данок. Преку ова правило се обезбедува оданочување во земјата на извор и се штитат финансиските интереси на земјите во кои се остварува добивката која е предмет на оданочување со дополнителниот данок. Со правилото на квалификуван домашен минимален дополнителен данок се оданочуваат составните субјекти кои припаѓаат на МНГ и домашни групации од големи размери, а кои се сметаат за ниско оданочени во јурисдикцијата во која се наоѓаат. Ова правило се применува пред правилото на вклучување на добивка и правилото на помалку оданочена добивка.

Домашниот дополнителен данок се пресметува и плаќа на ниво на јурисдикција за сите составни субјекти кои се наоѓаат во јурисдикцијата. Пресметка на квалификуваниот домашен дополнителен данок се врши на ист начин како и пресметката на дополнителниот данок согласно другите правила за обезбедување на минимално ефективно оданочување од предметната директива, со определени прилагодувања.

Домашниот дополнителен данок треба да биде квалификуван што подразбира дека ќе се наплаќа на вишокот на добивка на сите составни субјекти кои се наоѓаат во јурисдикцијата утврдена во согласност со Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување или доколку станува збор за јурисдикции на трети земји во согласност со Модел правилата на ОЕЦД и се администрира на начин кој е конзистентен со предметната директива или Модел правилата. Квалификуваноста се цени и од аспект

на тоа дали во јурисдикцијата се даваат други користи кои го намалуваат на ефектот на дополнителниот данок.

Вишокот на добивка на составните субјекти кои се сметаат за ниско оданочени наместо врз стандардите за финансиско известување кои се користени во консолидираните финансиски извештаи може да се пресметува согласно прифатливи стандарди за финансиско известување³⁶⁸ или одобрени стандарди за финансиско известување³⁶⁹ прилагодени заради спречување на значително нарушување на пазарната конкуренција.

Дополнителниот данок наплатен согласно правилото за квалификуван домашен минимален дополнителен данок се признава при пресметката на дополнителниот данок врз основа на правилото на вклучување на добивката. Поконкретно, износот на дополнителен данок наплатен врз основа на правилото за квалификуван домашен дополнителен данок пресметан за фискална година се намалува (но најмногу до нула) од износот на дополнителен данок пресметан врз основа на правилото за вклучување на добивка.³⁷⁰ Во определени случаи дополнителниот данок не се пресметува. Станува збор за случаи кога квалификуваниот домашен дополнителен данок за фискалната година е пресметан согласно прифатливи стандарди за финансиско сметководство на крајниот матичен субјект или Меѓународниот стандард за финансиско известување.³⁷¹

Дополнителниот данок пресметан врз основа на правилото на квалификуван домашен дополнителен данок за определена фискална година кој не е платен во земја членка или друга јурисдикција во рок од четири години од годината во која требало да биде платен ќе се наплати во согласност со одредбите на правилото на вклучување на добивка и одредбата за понатамошен дополнителен данок (член 29 од Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување).

2.5 Пресметување на квалификувана добивка или загуба на составен субјект

Пресметувањето на квалификувата добивка или загуба на составен субјект (анг. *qualifying income or loss*) е прв чекор од механизмот за обезбедување на минимално ниво на оданочување врз основа на која се утврдува ефективната даночна стапка и вишокот на добивка на составниот субјект. Квалификувана добивка или загуба се пресметува за секој

³⁶⁸ Article 2(25), Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022. Под прифатлив стандард за финансиско сметководство се подразбира и Меѓународниот стандард за финансиско известување, како што е усвоен од Унијата согласно Регулатива (ЕС) бр. 1606/2002 на Европски парламент и Советот.

³⁶⁹ Article 2(26), Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022. Под одобрен стандард за финансиско сметководство се подразбира одобрен збир на општоприфатени сметководствени принципи дозволени од овластено сметководствено тело во јурисдикција во која субјектот е лоциран. Овластено сметководствено тело е тело кое е законски овластено во определена јурисдикција да пропишува, воведува или усвојува сметководствени стандарди за целите на финансиско известување.

³⁷⁰ Article 11(2), Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022.

³⁷¹ *Ibid.*

составен субјект кој е дел од групација на која се применува механизмот за обезбедување на минимално ниво на оданочување.

Основа за пресметување на квалификуваната добивка или загуба е финансиската нето сметководствена добивка или загуба на составниот субјект утврдена во билансот на успех на составениот субјект за определена фискална година. Станува збор за добивка или загуба пред било какви консолидирани прилагодувања на интрагрупациските трансакции, утврдена согласно сметководствениот стандард кој е применет при подготовка на консолидираните финансиски извештаи на крајниот матичен субјект. Оваа добивка е предмет на понатамошно прилагодување и тоа: прилагодување заради усогласување со оданочувањето на добивката, прилагодување кое произлегува од домашното даночно законодавство и прилагодување заради обезбедување на правилна распределба на добивката помеѓу составни субјекти.

Поконкретно, квалификуваната добивка или загуба се прилагодува заради усогласување на разликите кои произлегуваат од финансиското сметководство и домашното даночно законодавство. Прилагодувањата може да бидат позитивни со кои се зголемува финансиски нето сметководствената добивка, а се намалува финансиски нето сметководствената загуба или негативни со кои се намалува финансиски нето сметководствената добивка, а се зголемува финансиски нето сметководствената загуба. Станува збор за прилагодување кое произлегува од нето даночните расходи, дивидендите кои се сметаат за исклучени, добивките или загубите од сопственичкиот капитал, како и за други прилагодувања кои се прават заради усогласување со оданочувањето на добивка.

Квалификуваната добивка или загуба се прилагодува и за разликите кои произлегуваат од домашното даночно законодавство кои се однесуваат на расходи за незаконски плаќања, вклучувајќи ги и поткупите и провизиите. Овие плаќања во повеќето јурисдикции се дозволени да се евидентираат како расход согласно правилата на финансиско сметководство, но не се признаваат за даночни цели. Истото се однесува и на казните кои се плаќаат од страна на субјектите. Па така, овие расходи се додаваат при пресметката на квалификуваната добивка или загуба на составниот субјект.

Квалификуваната добивка или загуба се прилагодува и заради обезбедување на правилна распределба на добивката помеѓу составни субјекти. Ова прилагодување опфаќа произлегува од трансферните цени кои биле користени при прекуграничните трансакции. Па така, финансиски нето сметководствената добивка или загуба се прилагодува кога кај составните субјекти биле користени трансферни цени за утврдување на оданочивата добивка кои се различни од оние кои биле евидентирани во финансиските сметки.³⁷² Прилагодувањето опфаќа и прилагодување на трансферните цени при домашни трансакции во случај на постоење на загуба од продажба или друг трансфер на средства помеѓу составни субјекти кои се наоѓаат во иста јурисдикција. Исто така, прилагодување се врши и при интрагрупациски аранжмани на финансирање кои опфаќаат одобрување на

³⁷² Article 16 (4), Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022.

кредити помеѓу составните субјекти или инвестирање на друг начин во еден или повеќе субјекти во рамки на групацијата.³⁷³

Составните субјекти при пресметката на квалификуваната добивка или загуба може да направат неколку избори кои се поврзани со: надоместот на вработените во форма на стекнување на акции во составниот субјект, употреба на методот на реализација, пренесување на капиталните добивки за период од пет години, како и консолидирање на трансакциите во иста јурисдикција. Ваквите избори се вршат од страна составниот субјект кој поднесува пријава.

Квалификуваната добивка или загуба која припаѓа на постојаната деловна единица на составен субјект се алоцира во зависност од добивката или загубата која и припаѓа на постојаната деловна единица од вршење на активности во земјата во која се наоѓа.³⁷⁴ Доколку постојаната деловна единица води посебни финансиски сметки, финансиски нето сметководствената добивка или загуба е износот евидентиран во посебните финансиски сметки. Кога не се водат посебни финансиски сметки, тогаш како финансиски нето сметководствена добивка или загуба се смета финансиски нето сметководствената добивка или загуба која би се евидентирала во посебните финансиски извештаи, доколку би постоеле посебните финансиски сметки подготвени согласно сметководствените стандарди на крајниот матичен субјект. Во зависност од дефиницијата кон која потпаѓа постојаната деловна единица на различен начин се утврдува и добивката или загубата која се припишува на постојаната деловна единица.

2.6 Прилагодени опфатени даноци (covered taxes)

Утврдување на опфатените даноци е потребно заради пресметување на ефективната даночна стапка и утврдување на износот на дополнителен данок на ниво на јурисдикција.

Под опфатени даноци се подразбираат сите даноци кои составниот субјект ги плаќа на добивката, даноци кои функционално се еднакви на данокот на добивка, како и даноци на акумулирани добивки и сопственички капитал. Оттука, како опфатени даноци се сметаат данокот на добивка, даноци на распределена добивка и претпоставени распределби на добивка, даноци кои се наметнати наместо (*in lieu*) данокот на добивка, даноци на нераспределената добивка, даноците кои произлегуваат од Првиот столб во рамки на Двостолбното решение и даноци кои произлегуваат од правилото на предмет на оданочување (анг. *subject to tax rule*). Како опфатени даноци не се сметаат индиректните даноци, даноците на личниот доход, даноците на имот, даноците на дигиталните услуги итн. Како опфатени даноци не се сметаат и дополнителните даноци кои се наплаќаат согласно квалификувано правило на вклучување на добивка, квалификувано правило на домашен минимален дополнителен данок како и квалификуваното правило на помалку оданочена добивка.

³⁷³ Article 16 (8), Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022.

³⁷⁴ Article 18, Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022.

На опфатените даноци се вршат неколку прилагодувања и тоа: прилагодување заради исклучување на даноците кои не се поврзани со квалификуваната добивка или загуба, алоцирање на опфатените даноци помеѓу составните субјекти и прилагодување за времените разлики преку одложените даноци. Оттука, станува збор за прилагодување кое се однесува на тековни даночни расходи и прилагодување на одложени даночни расходи. Опфатените даноци се вклучуваат во прилагодените опфатени даноци само на еден составен субјект и во пресметката може да бидат вклучени само еднаш.

Почетна точка во утврдување на опфатените даноци е тековниот даночен расход пресметан во финансиски нето сметководствената добивка или загуба на субјектот за определена година. Износот на тековниот даночен расход се прилагодува на нето износот на утврдените зголемувања или намалувања на опфатени даноци, вкупниот износ на прилагодување на одложените даноци и зголемувања или намалувања на опфатени даноци евидентирани во сопственичкиот капитал и останата сеопфатна добивка кои се поврзани со износите вклучени во пресметка на квалификувана добивка или загуба.³⁷⁵

а) Прилагодување на опфатени даноци преку зголемување на тековниот даночен расход

Опфатени даноци кои биле евидентирани како расход при пресметката на добивката или загубата пред оданочување на составниот субјект, и притоа не биле евидентирани под ставката - тековниот даночен расход во финансиските сметки на составниот субјект, се додаваат кон износот на тековните даночни расходи, а во исто време се додаваат во пресметката на квалификуваната добивка или загуба на составниот субјект.

Кон опфатени даноци се додава и износот на одложени даночни средства на квалификуваната загуба кој бил искористен за тековната година во согласност до членот 23 од Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување,³⁷⁶ како и износот на опфатени даноци поврзани со неизвесни даночни позиции кои претходно биле исклучени од пресметката на опфатени даноци и само доколку се платени во фискалната година.³⁷⁷

Опфатените даноци се прилагодуваат и за износот на квалификуван повратен даночен кредит.³⁷⁸ Станува збор за даночен кредит кој е структуриран на начин на кој може да се врати на составен субјект во период од четири години од моментот кога ги исполнил условите за добивање на кредитот согласно домашното законодавство на јурисдикцијата во која е лоциран. Доколку, износот на квалификуван повратен даночен кредит во

³⁷⁵ Article 21 (1), Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022.

³⁷⁶ Станува збор за избор за квалификувана загуба кој е наменет за јурисдикции кои немаат воведено данок на добивка или имаат данок на добивка со ниска даночна стапка. Имено, во случај на постоење на нето квалификувана загуба се формира износ на одложено даночно средство кое може да се користи за порамнување во наредни фискални години.

³⁷⁷ Article 21(2)(c), Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022.

³⁷⁸ Article 21 (2)(d), Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022.

финансиските сметки на составниот субјект бил евидентиран како намалување на тековен даночен расход, износот на повратот или кредитот се додава назад во истата фискална година. Во исто време, износот на квалификуван повратен даночен кредит се смета како приход при прилагодување на финансиски сметководствена нето добивка или загуба во годината во која е стекнато правото на кредитот.

б) Прилагодување на опфатени даноци преку намалување на тековниот даночен расход

Од износот на опфатени даноци за фискална година се намалуваат износите на тековните даночни расходи кои се однесуваат на приходи кои се исклучени од пресметка на квалификуваната добивка или загуба на составниот субјект,³⁷⁹ како што се дивидендите и капиталните добивки кои во некои јурисдикции се во целост или делумно изземени од оданочување.

Понатаму, износот на повратот или кредитот од неквалификуван повратен даночен кредит кој не е евидентиран како намалување на тековниот даночен расход, се исклучува од пресметката на опфатени даноци.³⁸⁰ Имено, износот на неквалификуван повратен даночен кредит не влегува во пресметката на квалификувана добивка или загуба, иако за сметководствени цели може да се смета како приход на составниот субјект. Оттука, доколку овој износ е веќе третиран како намалување на тековен даночен расход, тогаш не е потребно прилагодување на опфатени даноци. Во спротивно, потребно е намалување на тековниот даночен расход.

Опфатените даноци се намалуваат и за износот на даночни кредити (различни од квалификуван повратен даночен кредит) со кои се намалува даночната обврска на составниот субјект, како и поврати на даноци на составен субјект, кои веќе не биле третирани како прилагодување на тековни даночни расходи, во истата фискална година во која е кредитиран износот односно е направен повратот на составниот субјект.³⁸¹

Понатаму, тековните даночни расходи се намалуваат за износот на неизвесни даночни позиции, се додека износот не биде платен.³⁸² Последното намалување на опфатени даноци се однесува на тековни даночни расходи кои не се очекуваат да бидат платени во период од три години по завршување на фискалната година.³⁸³

в) Прилагодување на опфатени даноци за одложени даночни расходи

Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување уредува механизам за адресирање на времените разлики кои настануваат во случај кога добивката

³⁷⁹ Article 21 (3)(a), Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022.

³⁸⁰ Article 21 (3)(b), Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022.

³⁸¹ Article 21 (3)(c), Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022.

³⁸² Article 21 (3)(d), Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022.

³⁸³ Article 21 (2)(e), Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022.

или загубата на составен субјект се препознава во различни временски периоди за даночни и сметководствени цели.³⁸⁴ Овие времени разлики се адресираат преку одложено даночно сметководство. Правилата за обезбедување на минимално ниво на оданочување се потпираат на одложеното даночно сметководство заради минимизирање на дисторзиите кои произлегуваат од времените разлики и пренесување на загубите согласно домашното даночно законодавство.

Механизмот за адресирање на времените разлики тргнува од вкупниот износ на прилагодување на одложен данок на составен субјект, кој се додава кон прилагодени опфатени даноци на составен субјект за определена фискална година, односно се врши прилагодување на опфатени даноци на составен субјект при што се земаат предвид одложени даночни средства (негативен даночен трошок) и одложени даночни обврски за адресирање на влијанието на времените разлики. Вкупниот износ на прилагодување на одложен данок е износот на одложен даночен расход во финансиски сметки на составниот субјект (доколку даночната стапка за пресметка на одложениот даночен расход е еднаква или под минималната стапка) или одложен даночен расход пресметан по минимална стапка (доколку даночната стапка за пресметка на одложениот даночен расход стапка е над минималната даночна стапка).

Начинот на кој функционира одложеното даночно сметководство може да се претстави преку примерот во кој составниот субјект користи амортизирање за набавено средство во износ од 50 единици согласно домашните даночни правила во годината на набавката. Согласно сметководствените правила, пак, средството може се амортизира во период од пет години. Оттука, вкупниот износ на одложено даночно прилагодување ќе се пресмета со делење на 50 единици со 5 годишниот период, односно времената разлика ќе биде износот од 40 единици. Вкупниот износ на одложено даночно прилагодување се добива на начин што времената разлика (40) се множи со стапката од 15 % (минимална даночна стапка), односно се доаѓа до износ од 6 единици на вкупниот износ на прилагодување на одложен данок, кој износ треба да се додаде кон прилагодените опфатени даноци.

Вкупниот износ на прилагодување на одложен данок е предмет на прилагодувања односно вкупниот износ се намалува за износот на одложени даночни трошоци кои произлегуваат од ставки кои се исклучени од пресметка на квалификувана добивка или загуба, недозволен пресметки (анг. *dissallowed accruals*) и непобарани пресметки (анг. *unclaimend accruals*), за кои постои неизвесност во однос на тоа дали ќе бидат платени, како и за износот на вредносни прилагодувања и сметководствени признавања (анг. *valuation adjustments* или *accounting recognition adjustments*) во однос на одложени даночни средства во случаи кога не е сигурно дека во иднина ќе настане оданочива добивка во однос на која може да се порамни домашната даночна загуба. Понатаму, овој вкупен износ се прилагодува за промените во применливата домашна стапка на данок на добивка, и одложени даночни средства во однос на генерирање на даночни кредити и одложени даночни расходи во однос на користење на даночни кредити, при што во случајот станува збор за даночни кредити во јурисдикција како резултат на даночна

³⁸⁴ Article 22, Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022.

обврска од друга јурисдикција или даноци на распределби од друг субјект како странски даночен кредит.³⁸⁵

Постои посебно правило за зафаќање на одложени даночни обврски кои не се платени во период од пет години. Имено, тука станува збор за одложени даночни обврски кои биле вклучени во прилагодени опфатени даноци кои не се платени во период од пет години, пришто потребно е нивно повторно зафаќање.³⁸⁶ Оттука, во годината во која биле вклучени како прилагодени опфатени даноци, потребна е повторна пресметка на дополнителниот данок за таа фискална година.

Вкупниот износ на прилагодување на опфатени даноци се зголемува за недозволени акумулирања и непобарани акумулирања кои биле платени во текот на фискалната година, како и за износот на повторни зафатени одложени даночни обврски утврдени во претходна фискална година, кои биле платени во текот на фискалната година.³⁸⁷

г) Право на избор во однос на квалификуваната загуба на составниот субјект

Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување дава право наместо примената на одложено даночно сметководство (член 22), по избор на составниот субјект кој поднесува даночна пријава да се применува пренесување на квалификувана загуба со претпоставени одложени даночни средства.³⁸⁸ Изборот е наменет за јурисдикции кои немаат воведено данок на добивка или кои имаат ниски стапки на данок на добивка.

Изборот функционира на начин што се претпоставува постоење на одложено даночно средство по минимална даночна стапка кога во јурисдикцијата за која е извршен изборот постои нето квалификувана загуба за определена фискална година. Одложеното даночно средство на квалификувана загуба може да се пренесе и да се користи во последователна фискална година во која постои квалификувана добивка за јурисдикцијата, пришто овој износ се додава кон опфатените даноци на составниот субјект.

д) Алоцирање на опфатени даноци помеѓу составни субјекти

Опфатените даноци, во принцип ја следат квалификуваната добивка или загуба на составниот субјект. Алоцирањето на опфатени даноци помеѓу составни субјекти е потребно во случај на постоење на прекугранични даноци (даноци на контролирани странски друштва или задржани даноци) или пак помеѓу постојана деловна единица и

³⁸⁵ Article 22 (5), Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022.

³⁸⁶ Article 22 (7), Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022.

³⁸⁷ Article 22 (3), Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022.

³⁸⁸ Article 23, Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022.

главен субјект, како и алоцирање на опфатени даноци на сопственици на составни субјекти во случај на даночно транспарентни субјекти.

Имено, не ретко постојат ситуации кога опфатените даноци се наплаќаат од еден составен субјект, а се вклучени во квалификувата добивка или загуба на друг составен субјект или пак опфатените даноци се наплаќаат од јурисдикција во која не е лоциран составниот субјект. Во овие случаи потребно е алоцирање на опфатените даноци на соодветните составни субјекти, алоцирање помеѓу постојана деловна единица и главен субјект, алоцирање од даночно транспарентни субјекти на сопственици на составни субјекти, алоцирање на даноци наметнати во рамки на режимот на контролирано странско друштво, алоцирање на опфатени даноци на хибридни субјекти, како и алоцирање на даноци при распределби на составни субјекти.³⁸⁹

Генерално, опфатените даноци кои ги плаќа главниот субјект во однос на добивка која припаѓа на постојана деловна единица се алоцираат на постојаната деловна единица. Опфатените даноци кои ги плаќа даночно транспарентен субјект во однос на добивка алоцирана на сопствениците на составните субјекти се алоцираат на сопствениците на составните субјекти. Понатаму, даноците платени согласно режимот на контролирано странско друштво од сопствениците на составниот субјект во однос на добивката која е опфатена со режимот на контролирано странско друштво се алоцираат на контролираното странско друштво кое е составен субјект, предмет на определени ограничувања. Исто така и даноците платени од сопствениците на составен субјект во однос на добивката на хибридниот субјект се алоцираат на хибридниот субјект, предмет на определени ограничувања. Даноците платени на распределби се алоцираат на составниот субјект кој распределува.

ѓ) Прилагодување на опфатени даноци по поднесување на даночна пријава и промена на даночна стапка

Во определени случаи може да постои потреба од прилагодување на опфатени даноци по поднесување на даночната пријава. Потребата за прилагодување може да настане од различни причини како на пример по извршена контрола на даночната пријава од страна на даночниот орган. При промената на висината на даночната обврска потребни се промени и на претходно пресметаниот износ на дополнителен данок за определена фискална година. Оттука, доколку прилагодувањето допринело за зголемување на опфатените даноци во претходни фискални години, промената може да се ефектуира преку прилагодување со зголемување на опфатени даноци во тековната година. Слично, доколку како резултат на прилагодувањето опфатените даноци во претходни фискални години се намалени незначително, промената може, исто така, да се ефектуира во тековната фискална година.³⁹⁰ Ова значи дека при овој вид на прилагодување не е

³⁸⁹ Article 24, Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022.

³⁹⁰ Article 25, Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022. Незначително намалување на опфатени даноци е намалување во вкупен износ до 1.000.000 евра. Исклучокот се применува по извор на составниот субјект кој поднесува даночна пријава за дополнителен данок.

потребна повторна пресметка на ефективна даночна стапка и дополнителен данок за претходни фискални години.

Во спротивно, доколку прилагодувањето резултирало со значително намалување на опфатени даноци во претходни години, се наметнува потреба од повторно пресметување на ефективна даночна стапка и дополнителен данок за фискалната година на која се однесува даночното прилагодување. Исто така, потребно е повторно да се пресмета и квалификуваната добивка за тековната година и за претходните години.

Во случај на намалување на домашна стапка на данок на добивка под минимална даночна стапка кое намалување резултира со одложен даночен расход, износот на одложен даночен расход налага прилагодување на опфатени даноци во претходната фискална година.

Пример, во фискална година 1, составниот субјект има 15 единици на опфатен данок кои произлегуваат од одложена даночна обврска за 100 единици квалификувана добивка по стапка на данок на добивка од 15%. Во фискална година 2, се намалува стапката на данокот на добивка на 10%, пришто плаќањето на одложената даночна обврска подразбира наплаќање на 10 единици данок. За фискална година 1 дополнителниот данок ќе се пресмета повторно, а намалувањето на стапката на данокот на добивка ќе значи доплаќање на уште 5 единици данок во фискална година 2.³⁹¹

Во обратна ситуација, кога одложен даночен расход е пресметан по стапка на данок на добивка под минималната стапка, а притоа домашната минимална стапка се зголемила, износот на одложениот даночен расход од зголемувањето ќе наметне прилагодување на опфатени даноци на составниот субјект во годината во која одложениот даночен расход се плаќа во целост.

Последниот вид на прилагодување на опфатени даноци е резултат на неплаќање на евидентираната тековната даночна обврска во период од три години. Доколку ова е случајот, ефективната даночна стапка треба да се пресмета повторно со цел исклучување неплатените износи од опфатени даноци.³⁹²

2.7 Пресметување на ефективна даночна стапка и дополнителен данок за составни субјекти кои подлежат на ниска даночна стапка

2.7.1 Пресметување на ефективна даночна стапка

Пресметувањето на ефективната даночна стапка е најзначајниот чекор за обезбедување на минимално ниво на оданочување. Па така, ефективната даночна стапка се пресметува на ниво на јурисдикција за сите составни субјекти на групацијата кои се наоѓаат во определена јурисдикција, под услов во јурисдикцијата да постои нето

³⁹¹ OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2024, p.140 - 144.

³⁹² Article 25 (4), Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022.

квалификувана добивка.³⁹³ На ваквиот начин на пресметување се поедноставува алоцирањето на дополнителен данок помеѓу различни јурисдикции и се спречува пренесување на добивка и даноци помеѓу составни субјекти со цел поткопување на интегритетот на правилата за обезбедување на минимално ниво на оданочување. Формулата за пресметка на ефективната даночна стапка е следната:

$$\text{Ефективна даночна стапка} = \frac{\text{Прилагодени опфатени даноци на составни субјекти во јурисдикција}}{\text{Нето квалификувана добивка на составни субјекти во јурисдикција}}$$

Нумератор во формулата е збирот на прилагодени опфатени даноци на сите составни субјекти во определена јурисдикција, додека пак деноминатор во формулата е збирот на нето квалификувана добивка на сите составни субјекти во јурисдикцијата. Нето квалификуваната добивка за јурисдикција е позитивниот износ до кој се доаѓа преку одземање на квалификуваната загуба за фискална година за сите составни субјекти лоцирани во јурисдикција од квалификуваната добивка за фискална добивка за истите составни субјекти, додека пак прилагодени опфатени даноци на составните субјекти е збирот на сите прилагодени опфатени даноци на составните субјекти кои се лоцирани во јурисдикцијата.³⁹⁴

2.7.2 Пресметување на дополнителен данок

Дополнителниот данок се пресметува кога ефективната даночна стапка во јурисдикција за составните субјекти е под минималната даночна стапка за определена фискална година. Износот на дополнителниот данок се пресметува од групацијата за секој составен субјект посебно доколку има квалификувана добивка вклучена во пресметката на нето квалификуваната добивка во таа јурисдикција.³⁹⁵

Износот на дополнителниот данок на ниво на јурисдикција се пресметува преку процентот на дополнителен данок (анг: *top-up tax percentage*) и вишокот на добивка во

³⁹³ Article 26, Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022.. По исклучок, ефективната даночна стапка на составни субјекти кои не припаѓаат на ниту една јурисдикција (анг. *stateless constituent entities*), инвестициски субјекти и подгрупи кои се во малцинска сопственост (анг. *minority-owned constituent entities*) се пресметува на ниво на субјект, наместо на ниво на јурисдикција.

³⁹⁴ Article 26 (2)(a) and (b), Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022.

³⁹⁵ Article 27 (1), Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022.

јурисдикција (анг: *excess profit*). Вака утврдениот износ на дополнителен данок на ниво на јурисдикција се алоцира помеѓу составни субјекти лоцирни во таа јурисдикција.

Процентот на дополнителен данок за јурисдикција за определена фискална година е позитивната процентна разлика помеѓу минималната стапка на данок на добивка и ефективната даночна стапка пресметана за таа јурисдикција.³⁹⁶

Формулата за пресметување на процентот на дополнителен данок е следната:

$$\text{Процент на дополнителен данок} = \frac{\text{минимална даночна стапка во јурисдикција} - \text{ефективна даночна стапка на ниво на јурисдикција}}{\text{ефективна даночна стапка на ниво на јурисдикција}}$$

Вишокот на добивка во јурисдикција се утврдува на ниво на јурисдикција по примена на суштинското исклучување на добивка во јурисдикција. На вака утврдениот позитивен износ се наплаќа дополнителниот данок.

Формулата за пресметка на вишокот на добивка во јурисдикција е следната:

$$\text{Вишок на добивка} = \text{нето квалификувана добивка} - \text{суштински заснована добивка}$$

Дополнителниот данок на ниво на јурисдикција се пресметува имајќи ги предвид процентот на дополнителен данок и вишокот на добивка на составниот субјект. Имено, овие два износи се множат, а множеството се зголемува за износот на понатамошен дополнителен данок утврден во согласност со членот 29 од Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување.³⁹⁷

Во понатамошната пресметка, добиениот износ се намалува за износот на квалификуваниот домашен дополнителен данок. Износот на квалификуван домашен дополнителен данок ја намалува или елиминира обврската за плаќање на дополнителен данок на ниво на јурисдикција, пришто обврската може најмногу да се намали до нула.³⁹⁸

³⁹⁶ Article 27 (2), Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022.

³⁹⁷ Article 27 (2), Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022. Понатамошен дополнителен данок е данокот кој се додава во тековната година како резултат на повторни пресметки на дополнителен данок во претходните фискални години.

³⁹⁸ Во формулата не се вклучува износот на квалификуван домашен дополнителен данок којшто МНГ или домашна групација од големи размери го оспорила во рамки на судска постапка или даночен орган на јурисдикција утврдил дека износот на квалификуван домашен дополнителен данок не може да се прибере врз основа на уставни одредби или друг повисок правен акт или договор помеѓу владата и јурисдикцијата

Формулата за пресметка на дополнителен данок на ниво на јурисдикција е следната:

$$\text{Дополнителен данок на ниво на јурисдикција} = (\text{Процент на дополнителен данок} \times \text{Вишок на добивка}) + \text{Понатамошен дополнителен данок} - \text{Домашен дополнителен данок}$$

Дополнителниот данок пресметан на ниво на јурисдикција се алоцира само на составни субјекти кои имаат квалификувана добивка за определена фискална година односно не се алоцира на составни субјекти кои имаат квалификувана загуба за фискална година. Алоцирањето се врши врз основа на алокациски клуч кој претставува сооднос помеѓу квалификуваната добивка на составен субјект и збирот на квалификувана добивка на сите составни субјекти кои се лоцирани во јурисдикција кои имаат квалификувана добивка за засегнатата година. Оттука, формулата за пресметување на дополнителен данок на составен субјект е следната:

$$\text{Дополнителен данок на ниво на јурисдикција} \times \frac{\text{Квалификувана добивка на составен субјект}}{\text{Збир на квалификувана добивка на сите составни субјекти лоцирани во јурисдикција}}$$

2.7.3 Понатамошен дополнителен данок (additional top-up tax)

Понатамошен дополнителен данок се пресметува во случај кога согласно правилата од механизмот за обезбедување на минимално ниво на оданочување се бара или се дозволува повторна пресметка на ефективна даночна стапка и дополнителен данок за претходна фискална година заради промени во прилагодени опфатени даноци или квалификувана добивка или загуба. Поконкретно, понатамошниот дополнителен данок се пресметува во следните случај на:

- Неплаќање на износот на квалификуван домашен дополнителен данок за фискална година во период од четири години по годината кога обврската за плаќање била воспоставена;³⁹⁹

со кој се ограничува обврската на групацијата за дополнителен данок, како што се договорите за даночна стабилизација, инвестициски или слични договори.

³⁹⁹ Article 11 (3), Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022.

- При располагање со локални материјални средства на составен субјект лоциран во јурисдикција на трети лица;⁴⁰⁰
- При повторна пресметка на одложени даночни средства;⁴⁰¹
- Прилагодување на опфатени даноци по поднесување на даночна пријава за дополнителен данок⁴⁰² и
- Прилагодување во рамки на подобни даночни системи на распределба.⁴⁰³

2.8 Исклучоци од примена на правилата за обезбедување на минимално ниво на оданочување

Исклучоците од примена на правилата на обезбедување на минимално ниво на оданочување сугерираат на постоење на помал ризик од ерозија на даночна основа и префрлување на добивка во определена јурисдикција. Па така, како исклучоци земјите можат да го пропишат суштинското исклучување на добивка (анг: *substance-based carve out exclusion*) и *de minimis* исклучокот.

2.8.1 Суштинско исклучување на добивка

Со суштинското исклучување на добивка се штитат суштинските активности на составните субјекти во јурисдикцијата од примена на механизмот за обезбедување на минимално ниво на оданочување во јурисдикции во кои постои низок ризик за ерозија на даночна основа и префрлување на добивката. Во пресметката на суштинското исклучување на добивката влегуваат платите и материјалните средства на составниот субјект во јурисдикцијата за кои се смета дека не можат да се пренесуваат помеѓу јурисдикции, за разлика од нематеријалните средства кои можат лесно да се пренесуваат помеѓу различни јурисдикции, па следствено на тоа погодни се за еродирање на даночната основа и префрлување на добивката помеѓу јурисдикции.

Суштински заснованата добивка е дел од формулата за пресметување на вишокот на добивка на составен субјект во определена јурисдикција.⁴⁰⁴ Кога износот на суштински заснованата добивка е поголем од нето квалификуваната добивка се смета дека не постои вишок на добивка за составниот субјект на ниво на јурисдикција, па оттука не се

⁴⁰⁰ Article 16 (7), Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022.

⁴⁰¹ Article 22 (6), Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022.

⁴⁰² Article 25 (1), Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022.

⁴⁰³ Article 40 (5), Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022.

⁴⁰⁴ Article 27 (4), Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022. Суштински заснованата добивка се одзема од нето квалификуваната добивка во јурисдикцијата за определена фискална година и на овој начин се добивка вишокот на добивка, во однос на која се пресметува процентот на дополнителен данок.

пресметува ниту износот на дополнителен данок.⁴⁰⁵ Износот на суштински заснована добивка не може да се пренесува во наредните фискални години.

Суштинското исклучување на добивка се применува по автоматизам, освен во случаите кога составниот субјект кој поднесува пријава избира да не го применува исклучокот на ниво на јурисдикција и за определена фискална година.⁴⁰⁶

Со Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување се уредува што се подразбира под “подобни вработени” и “подобни трошоци за вработени” кои се земаат предвид при пресметување на исклучокот за плати, како и што се подразбира под “подобни материјални средства” кои се земаат предвид при пресметка на исклучокот за материјални средства во рамки на суштинското исклучување на добивка.⁴⁰⁷ Всушност, станува збор за вработени со полно или скратено работно време (анг: *part-time employees*), како и независни договарачи кои вршат работи во рамки на редовните активности на групацијата, под нивни упатства и контрола и за што добиваат надомест во форма на плата, вклучувајќи ги и трошоците за придонеси за социјално осигурување и данок на личен доход. Износот на овие трошоци е содржан во финансиските сметки на составните субјекти. Трошоците за материјални средства вклучуваат недвижности, постројки и опрема, како и природни ресурси лоцирани во јурисдикција. Во овие трошоци се вклучуваат и правата на закупецот на користење на материјалните средства, како и лиценци и слични аранжмани за користење на материјалните средства и природните ресурси.

Исклучокот на подобни трошоци за вработени за составен субјект кој се наоѓа во јурисдикција се ограничува на 5% од подобните трошоци за плата за подобни вработени кои работат во рамки на редовните активности на групацијата односно на 5% од сметководствената вредност на подобните материјални средства кои се наоѓаат во јурисдикција.

За овој исклучок се пропишува преодно правило кое ќе важи за период од десет години, согласно кое утврдените проценти кои се признават во рамки на исклучокот за подобните вработени и материјалните средства се намалуваат постепено за секоја наредна година, почнувајќи од 10 % како исклучок за подобни трошоци за плати и 8 % за подобни материјални средства за 2023 година.⁴⁰⁸ Во почетните години од примена на правилата за обезбедување на минимално ниво на оданочување се признаваат повисоки проценти при суштинското исклучување на добивката кои ја намалуваат вишокот на добивка со што се намалува изложеноста на правилата за обезбедување на минимално ниво на оданочување во определена јурисдикција.

⁴⁰⁵ Освен во случај доколку постои понатамошен дополнителен данок во согласност со членот 29 од Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување.

⁴⁰⁶ Article 28 (2), Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022.

⁴⁰⁷ Article 28 (1)(a)(b) and (c), Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022.

⁴⁰⁸ Article 48, Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022.

2.8.2 Исклучок *de minimis*

Исклучокот *de minimis* ја исклучува примената на правилата за обезбедување на минимално ниво на оданочување на ниво на јурисдикција за определени составни субјекти кои се сметаат за ниско оданочени. На овој начин се избегнува комплексната пресметка на ефективната даночна стапка во случаите кога износот на дополнителниот данок кој би се наплатил е несразмерен со трошоците за усогласување и административните трошоци. Примената на исклучокот е по избор на составниот субјект кој поднесува пријава и се врши на годишно ниво.

Согласно *de minimis* исклучокот дополнителниот данок на составните субјекти за определена фискална година на ниво на јурисдикција се смета дека е нула доколку сите составни субјекти ги исполнуваат условите за примена на исклучокот и тоа:

а) составните субјекти кои се наоѓаат во јурисдикција имаат просечен квалификуван приход помалку од 10.000.000 евра и

б) составните субјекти кои се наоѓаат во јурисдикција имаат просечната квалификувана добивка или загуба помалку од 1.000.000 евра, при што просекот на квалификуваните приходи и квалификувана добивка или загуба се однесува на тековната фискална година и претходните две фискални години.⁴⁰⁹ Она што е важно да се напомене е дека за квалификуван приход се смета сметководствениот приход од консолидираните финансиски извештаи, при што се земаат предвид прилагодувањата на квалификуваната добивка или загуба на составниот субјект кои влијаат на квалификуваниот приход на составниот субјект. За квалификувана добивка или загуба се смета нето квалификуваната добивка или загуба за сите составни субјекти во засегнатата јурисдикција.

Доколку се исполнети условите за примена на исклучокот не се пресметуваат ефективна даночна стапка и дополнителниот данок за составните субјекти кои се сметаат за ниско оданочени.

2.8.3 Правила на безбедни пристаништа (*safe harbour rules*)

Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување дава можност за користење на правила на безбедни пристаништа согласно кои групациите во јурисдикции кои се сметаат за ниско ризични се ослободуваат од обврската за целосни пресметки согласно механизмот за обезбедување на минимално ниво на оданочување.

Правилата може да важат за определен временски период или да се со неограничено важење. Овие правила вообичаено се применуваат на годишна основа по избор на составен субјект кој поднесува пријава и важат на ниво на јурисдикција или за одделни субјекти, доколку се исполнети условите за примената на соодветното правило на безбедно пристаниште.

Правилата на безбедни пристаништа се договор помеѓу земјите на ниво на ОЕЦД и Г20 за намалување на трошоците за усогласување при имплементирање на механизмот за обезбедување на минимално ниво на оданочување. На ниво на Унијата, правилата на

⁴⁰⁹ Article 29, Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022.

безбедно пристаниште се признаваат преку Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување односно преку одредбата за признавање на “квалификуван меѓународен договор за правила на сигурно пристаниште”, кој се смета дека го прифаќаат сите земји членки на Унијата.⁴¹⁰ Правилата на безбедни пристаништа се модифицираат во зависност од постигнатиот консензус помеѓу земјите на ниво на ОЕЦД и Г20. Иницијално, како правилата на безбедно пристаниште беа пропишани:

- Временото правило на безбедно пристаниште поврзано со извештај на земја-по-земја;
- Правилото на безбедно пристаниште на поедноставна пресметка;
- Правилото на безбедно пристаниште за квалификуван домашен дополнителен данок и
- Правило на безбедно пристаниште во однос на правилото на помалку оданочена добивка.

Па така, со временото правило на безбедно пристаниште поврзано со извештај на земја-по-земја, дополнителниот данок на ниво на јурисдикција се смета дека е нула доколку е исполнет еден од трите пропишани услови (*de minimis* тест, *simplified ERT* тест или *routine profits* тест). На овој начин се намалуваат трошоците за усогласување на МНГ преку олеснување на постапката за пресметка на дополнителниот данок. За разлика, со постојаното правило на безбедно пристаниште на поедноставна пресметка се олеснува и поедноставува пресметката на дополнителниот данок. Правилото е по избор за секој субјект (кој не е консолидиран) во однос на кое може да се примени поедноставената пресметка. Во суштина, со правилото им се дозволува на МНГ да вршат поедноставна пресметка на добивка, приходи и данок за целите на испитување на исполнување на *de minimis* исклучокот, вишокот на добивката и пресметување на ефективната даночна стапка. Понатаму, со правилото за безбедно пристаниште за квалификуван домашен дополнителен данок се признава само една пресметка на дополнителен данок во јурисдикцијата во која се применува правилото на квалификуван домашен дополнителен данок наместо уште една пресметка на дополнителниот данок согласно другите правила од механизмот за обезбедување на минимално оданочување. Временото правило на безбедно пристаниште во однос на правилото на помалку оданочена добивка се однесува на јурисдикциите во кои се наоѓа крајниот матичен субјект согласно кое дополнителниот данок утврден според правилото на помалку оданочена добивка се смета дека е нула доколку номиналната стапка на данокот на добивка во јурисдикцијата изнесува најмалку 20 %. Ова правило важи до фискални години кои завршуваат на 2026 година.

Во 2026 година се усвојуваат нови правила за безбедно пристаниште (познати како *side-by-side package*) и тоа: правило на сигурно прибежиште за поедноставена пресметка

⁴¹⁰ Article 32, Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022. Квалификуван меѓународен договор за правила на сигурно прибежиште означува збир на правила и услови за кои се согласиле сите земји членки и со кои на групации кои се во опсег на Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување им се дава можност за избирање на користење на едно или повеќе правила на сигурно пристаниште во определена јурисдикција.

на ефективната даночна стапка, продолжување за уште една година на временото правило на сигурно прибежиште поврзано со извештаите по земја, правило на сигурно прибежиште за даночни поволности засновани на суштина согласно кое даночните поволности засновани на трошоци или на производство се додаваат кон опфатените даноци, до одреден износ на суштината, како и *side-by-side* систем кој се состои од две правила на сигурно прибежиште кои се однесуваат на МНГ кои се наоѓаат во јурисдикции кои се признаваат како подобни даночни режими.

2.9 Пријавување на дополнителен данок

Пријавата за информации за дополнителен данок (анг: *Global information return (GIR)*) се поднесува на пропишан образец и на пропишан начин и содржи информации врз основа на кои даночниот орган оценува дали обврската за дополнителен данок од составните субјекти е правилно утврдена. Пријавата за информации за дополнителен данок се поднесува од страна на составните субјекти до даночниот орган во јурисдикцијата во која се наоѓаат. По исклучок, бидејќи локалниот составен субјект може да не располага со потребните информации за пополнување на оваа пријава, пријавата може да се поднесе и од крајниот матичен субјект или назначен локален субјект за поднесување доколку помеѓу засегнатите јурисдикции постои квалификуван договор помеѓу надлежни органи (билатерален или мултилатерален договор за автоматска размена на пријавата за информации за дополнителен данок кој е во сила). Како ваков договор може да послужи договор за одбегнување на двојно оданочување, договор за размена на даночни информации или Мултилатералната конвенцијата за заедничка административна помош за даночни прашања.

Пријавата за информации за дополнителен данок содржи информации врз основа на кои се идентификуваат на составните субјекти во рамки на групацијата и нивниот статус, информации за корпоративната структура на групацијата, вклучувајќи ги и контролирачките удели во составните субјекти кои се држат од други составни субјекти, и информации потребни за пресметување на дополнителниот данок (како што се информации за ефективната даночна стапка за секоја јурисдикција и дополнителен данок за секој составен субјект, алоцирање на дополнителниот данок согласно правилото на вклучување на добивка и правилото на помалку оданочена добивка и евиденција за извршените избори во согласност со Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочувањ.⁴¹¹ Пријавата за информации за дополнителен данок се поднесува најдоцна во рок од 15 месеци по завршување на последниот ден од фискалната година за која се известува. За првата година од влегување во опфатот на правилата за обезбедување на минималното ниво на оданочување се пропишува преодно правило, согласно кое пријавата за информации за дополнителен данок се поднесува во рок 18 месеци по истекот на последниот ден од фискалната година за која се известува.⁴¹²

⁴¹¹ Article 44 (5), Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022..

⁴¹² Article 51, Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022.

Во домашното законодавство се пропишува и обврска за поднесување на пријава за дополнителен данок врз основа на правилото на вклучување на добивка и правилото на помалку оданочена добивка или дополнителен данок во согласност со правилото на квалификуван домашен минимален дополнителен данок и тоа во рок по завршување на рокот за поднесување на пријавата за информации за дополнителен данок. Даночната пријава се поднесува од страна на составниот субјект кој подлежи на дополнителен данок врз основа на правилото на вклучување на добивка, правилото на помалку оданочена добивка или пак правилото на квалификуван домашен минимален дополнителен данок. Врз основа на овие пријави се утврдува износот за дополнителен данок во зависност од правилото врз основа на кој се пресметува и наплаќа дополнителниот данок за составниот субјект.

2.10 Преодни одредби при имплементирање на механизмот за обезбедување на минимално ниво на оданочување

Во Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување се пропишуваат и преодните одредби кои важат во почетната фаза од имплементирањето на минималното ниво на оданочување. Со преодните правила се поедноставува примената и се намалуваат трошоците во иницијалните години кога групацијата влегува во опфатот на правилата за обезбедување на минимално ниво на оданочување.

Со преодните одредби се уредува даночниот третман на даночните атрибути (одложени даночни средства и одложени даночни обврски) и веќе постоечките загуби,⁴¹³ и се дозволува постепено намалување на суштинското исклучување на добивката.⁴¹⁴

Со преодните правила се пропишува исклучување на примената на правилото на вклучување на добивка за крајниот матичен субјект или посреден матичен субјект (кога крајниот матичен субјект е исклучен субјект) во првите пет години од иницијална фаза од меѓународната активност на мултинационалната групација (или во првите пет години од кога домашната групација од големи размери влегува во опфатот на правилата за обезбедување на минимално ниво на оданочување). Иницијалната фаза од меѓународната активност подразбира дека групацијата има составни субјекти во помалку од шест јурисдикции и збирот на нето сметководствената вредност на материјалните средства на сите составни субјекти на групацијата лоцирани во сите јурисдикции (надвор од референтната јурисдикција) не го надминува износот од 50,000,000 евра.⁴¹⁵ Исклучокот се однесува и на дополнителниот данок пресметан врз основа на правилото на помалку оданочена добивка, во случајот кога крајниот матичен субјект се наоѓа во јурисдикција на трета земја.

Од друга страна, земјите членки во кои се лоцирани помалку од 12 крајни матични субјекти кои се во опфатот на правилата за обезбедување на минимално ниво на

⁴¹³ Article 47 (2), Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022.

⁴¹⁴ Article 48, Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022.

⁴¹⁵ Article 49, Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022.

оданочување може да избераат да не го применуваат правилото на помалку оданочена добивка и правилото на вклучување на добивка во нивната јурисдикција за период од шест последователни фискални години, почнувајќи од 31 декември 2023 година.⁴¹⁶

Директивата за обезбедување на минимално оданочување примената на правилото на помалку оданочена добивка ја одложува до фискални години кои започнуваат на 31 декември 2024 година односно за една година подоцна од примената на останатите правила за обезбедување на минимално ниво на оданочување.

2.11 Имплементирање на механизмот за обезбедување на минимално ниво на оданочување во домашниот правен поредок

Северна Македонија, како членка на Инклузивната рамка за спречување на БЕПС и Двостолбното решение презеде обврска за пропишување на механизми во домашното законодавство со кои ќе се спречи ерозијата на домашната даночна основа и ќе се обезбеди минимално ефективно оданочување на субјектите кои работат во земјата. Па така, на почетокот на 2025 година механизмот за обезбедување на минимално ниво на оданочување се имплементираше во домашниот правен поредок преку транспонирање на Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување во Законот за минимален глобален данок на добивка.⁴¹⁷ Механизмот за обезбедување на минимално ниво на оданочување, по примерот на повеќе европски земји, се имплементираше во посебно законско решение.⁴¹⁸

Со Законот за минимален глобален данок на добивка (во понатамошниот текст: Законот) се пропишуваат мерки за обезбедување минимално ефективно оданочување на добивката на групи на мултинационални компании и големи домашни групи и нивни составни субјекти. Па така, се пропишува правилото на вклучување на добивка, правилото на помалку оданочена добивка и правилото на квалификуван минимален домашен дополнителен данок. Одредбите од Законот се однесуваат за фискалните години кои започнуваат на 1 јануари 2024 година, со исклучок на правилото на помалку оданочена добивка кои се применува за фискалните години кои започнуваат на 1 јануари 2025 година.

За целите на проценка на степенот на даночно хармонизирање на домашното законодавство со предметната директива се прави компаративна анализа која покажува скоро во целост преземање на одредбите во Законот од Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување, со одредени прилагодувања на домашното законодавство. Па така, во целост се презема субјективниот опфат на Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување, при што прагот се нормира во евра, наместо во домашната валута. Заради обезбедување на конзистентна примена на механизмот за обезбедување на минимално оданочување во целост се преземени и дефинициите од предметната директивата, како и правилата за утврдување на локацијата

⁴¹⁶ Article 50, Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022.

⁴¹⁷ Закон за минимален глобален данок на добивка, Службен весник на РСМ, бр. 3 од 3.1.2025 година.

⁴¹⁸ Посебен закон е усвојува во Австрија, Бугарија, Финска, Данска, Хрватска, Италија и Холандија.

во која се наоѓаат составните субјекти врз основа на кои се утврдува јурисдикцијата во која треба да се плати износот на дополнителниот данок.

Правилото на вклучување на добивката во целост се транспонира на начинот на кој е уредено со предметната директива. Па така, во Законот првично се пропишува пристапот на највисок субјект кон најнизок субјект кој опфаќа примена на правилото од крајниот матичен субјект и од посредниот матичен субјект. Понатаму, се пропишува и пристапот на поделена сопственост согласно кој правилото на вклучување на добивката се применува од матичниот субјект во делумна сопственост. Алоцирањето на дополнителниот данок согласно правилото на вклучување на добивка во целост е усогласено со одредбите од предметната директива, вклучувајќи го и механизмот за пребивање на данокот наплатен врз основа на правилото на вклучување на добивка.

Во целост се транспонира и правилото на помалку оданочена добивка, вклучувајќи ја и методологијата на пресметка и алоцирање на дополнителниот данок утврден врз основа на правилото. Ова правило се имплементира преку наплаќање на дополнителен данок според клуч на алоцирање кој се распределува за земјата кога во јурисдикцијата се наоѓаат составни субјекти кои се опфатени со правилото на помалку оданочен добивка, наместо во другата форма со која се негира признавање на одбитоци во износ на даночната обврска потребна за да се прибере износот на дополнителниот данок.⁴¹⁹

Во Законот се пропишува и правилото на квалификуван домашен минимален дополнителен данок, кое подразбира право на оданочување на земјата како земја на извор. Поконкретно, врз основа на ова правило се оданочуваат матичните субјекти на групацијата (МНГ и домашни групации од големи размери) кои се наоѓаат во Северна Македонија и сите нивни составни субјекти кои се наоѓаат во Северна Македонија кога нивната ефективна даночна стапка е помала од 15 %. Ова правило се применува пред примената на правилото на вклучување на добивка и правилото на помалку оданочена добивка. Согласно правилото, во земјата се пресметува и плаќа дополнителен данок на вишокот на добивка на сите составни субјекти кои во земјата се сметаат за ниско оданочени (кои не се оданочени со ефективна даночна стапка од најмалку 15 %).

Пресметувањето на дополнителниот данок согласно правилото на квалификуван домашен минимален дополнителен данок се врши на ист начин како и пресметувањето на дополнителниот данок врз основа на правилото за вклучување на добивката или/и правилата на помалку оданочена добивка, со одредени прилагодувања. Па така, при пресметувањето на вишокот на добивка на составните субјекти кои се наоѓаат во земјата се прави разлика кога составниот субјект не е обврзан да ги применува Меѓународните стандарди за финансиско известување во согласност со посебен пропис, во кој случај пресметувањето на вишокот добивка на составните субјекти кои подлежат на ниска даночна стапка во земјата може да се заснова на локалните финансиски стандарди (соодветен финансиски извештај изготвен во согласност со стандардите за финансиско известување кои се применуваат во Северна Македонија, утврден во согласност со посебен пропис што се применува во Северна Македонија), кои се корегираат во случај на

⁴¹⁹ Истиот став го има заземено Република Хрватска при имплементирање на механизмот за обезбедување на минимално ниво на оданочување со данок на добивка. *Zakon o minimalnom globalnom porezu na dobit*, NN 155/23.

значително нарушување на пазарната конкуренција. Износот на дополнителен данок кој е наплатен со примената на правилото на квалификуван домашен минимален дополнителен данок се признава (најмногу до нула) при пресметувањето на дополнителниот данок согласно правилото на вклучување на добивка. Дополнително, во случај кога домашниот дополнителен данок за определена фискална година се заснова на финансиски извештаи изготвени во согласност со прифатливиот сметководствен стандард на крајната матична компанија или со локалниот сметководствен стандард, за составните субјекти на МНГ или на големите домашни групи кои се наоѓаат во Северна Македонија не се пресметува дополнителен данок.

Слично, во директивата се уредува дека вишокот на добивка на составните субјекти кои се сметаат за ниско оданочени може да се пресметува врз основа на одобрени или прифатливи стандарди за финансиско известување одобрени од овластено сметководствено тело, прилагодени во случај на значително нарушување на пазарната конкуренција, наместо на стандарди за финансиско сметководство користени во консолидираните финансиски извештаи.

Модел правилата упатуваат на стандардите за финансиско сметководство користени во консолидираните финансиски извештаи на крајниот матичен субјект или локалните сметководствени стандарди, во зависност од одлуката на јурисдикцијата. Од друга страна, со правилото на безбедно пристаниште за квалификуван домашен дополнителен данок, како едно од правилата за поедноставување на механизмот за обезбедување на минимално ниво на оданочување, наместо две пресметки на дополнителниот данок (на ниво на крајниот матичен субјект и на ниво на составен субјект кој е опфатен со правило на квалификуван домашен дополнителен данок) се дозволува една пресметка на дополнителен данок, доколку на ниво на јурисдикција се исполнети критериумите за примена на ова безбедно пристаниште. Поконкретно, со ова правило на безбедно пристаниште се ограничува користењето на локалните сметководствени стандарди при пресметката на вишокот на добивката само во случаите кога сите составни субјекти во јурисдикцијата во која се пресметува квалификуван домашен дополнителен данок ги засноваат финансиските сметки на истиот стандард и се обврзани на стандардот согласно домашното трговско или даночно законодавство или таквите стандарди се предмет на надворешна финансиска ревизија. Оттука, правилото на квалификуван домашен дополнителен данок на начинот на кој е уредено со важечкиот закон не е во согласност со договорените правила за безбедно пристаниште.

Во Законот во целост се транспонираат одредбите од Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување кои се однесуваат на пресметувањето на квалификувана добивка или загуба и утврдувањето на опфатените даноци, како суштински елементи за пресметување на дополнителниот данок, како и одредбите за пресметување на ефективната даночна стапка и дополнителниот данок.

Што се однесува на исклучоците од примена на правилата на механизмот за обезбедување на минимално ниво на оданочување, во Законот се пропишува суштинското исклучување на добивка и *de minimis* исклучокот, со кои значително се намалуваат трошоците за усогласување на субјектите кои претставуваат низок ризик од ерозија на

даночната основа. Исто така, се пропишуваат и преодните одредби од Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување. Преодната одредба за суштинско исклучување на добивка важи од 2024 година, а ќе се применува до 2033 година, што е за една година повеќе од она што е уредено со директивата и Модел правилата, Оваа разлика може да претставува проблем при пресметување на дополнителниот данок согласно правило на вклучување на добивка кое би се применило во јурисдикциите во кои се наоѓаат крајните матични друштва.

Во Законот се пропишува правен основ за примена на правилата на безбедно пристаниште преку транспонирање на релевантната одредба од предметната директива.⁴²⁰ Меѓутоа, во важечкиот закон отсуствува конкретизирање на правилата на безбедно пристаниште ќе се применуваат во земјата, како ќе се проверува исполнувањето на критериумите за нивната примена и кој ќе биде ефектот од нивната примена.

Во Законот се пропишува обврска за поднесување на пријава за информации за дополнителен данок од составниот субјект кој се наоѓа во Северна Македонија или локален субјект кој е назначен во име на составниот субјект, како и обврска за поднесување на пријава за дополнителен данок врз основа на правилата на вклучување на добивката, правилото на помалку оданочена добивка и правилото на квалификуван домашен дополнителен данок. Во 2026 година се усвои подзаконски акт во кој се доуредува начинот на пресметување и наплата на квалификуваниот домашен дополнителен данок, формата и содржината на образецот за пријавата на информациите за дополнителниот данок, начинот на пријавување на одговорниот составен субјект во Управата за јавни приходи и формата и содржината на образецот на пријавата за дополнителниот данок, како и начинот на плаќање на дополнителниот данок и формата и содржината на образецот на пријавата за домашниот дополнителен данок, како и начинот на плаќање на домашниот дополнителен данок.⁴²¹

2.12 Проценка на влијанието на механизмот за обезбедување на минимално ниво на оданочување врз домашниот систем

Во земјата присутни се составни субјекти кои припаѓаат на групации кои се во опфат на правилата за обезбедување на минимално ниво на оданочување. Ова се потврдува со анализата направена врз основа на податоци од 2022 година согласно која во земјата се присутни околу 50 составни субјекти кои прапаѓаат на групации кои се во опфат на правилата за обезбедување на минимално ниво на оданочување.⁴²² Според анализата најголем дел од составните субјекти се дел од автомобилската индустрија и енергетскиот сектор (графикон 5), додека пак составните субјекти припаѓаат на групации кои се наоѓаат

⁴²⁰ Член 34 од Законот за минимален глобален данок на добивка, Службен весник на РСМ, бр. 3 од 3.1.2025 година.

⁴²¹ Правилник за начинот на пресметување и наплата на дополнителниот данок на добивка, Службен весник на РСМ, бр.270/2025 од 31.12.2025 и исправка во Службен весник на РСМ, бр. 2/2026 од 05.01.2026 година.

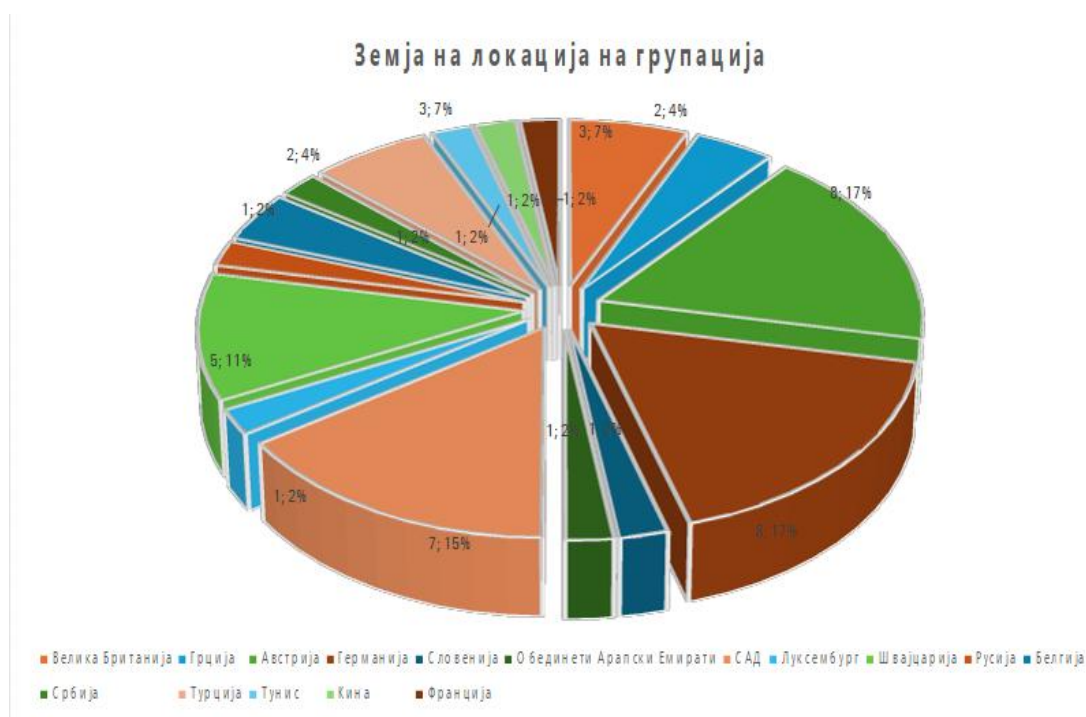
⁴²² Стефановска Петровска Маринела, 'Introducing global minimum effective tax rate - Challenges for the Macedonian tax system, Iustinianus Primus Law Review Special Issue - Conference Proceedings, Vol. 15 No. 1, 2024.

во Австрија и Германија, кои како земји членки на Унијата кои веќе го имплементираат минималното ниво на оданочување (графикон 6).

Графикон 5. Составни субјекти дел од групации во опфат на правилата за обезбедување на минимално ниво на оданочување по тип на индустрија, преземен од публикацијата *Introducing global minimum effective tax rate - Challenges for the Macedonian tax system*, објавена во Iustinianus Primus Law Review Special Issue - Conference Proceedings, Vol. 15 No. 1, 2024.



Графикон 6: Составни субјекти дел од групации во опфат на правила за обезбедување на минимално ниво на оданочување по земја на локација на групација, преземен од публикацијата *Introducing global minimum effective tax rate - Challenges for the Macedonian tax system*, објавена во Iustinianus Primus Law Review Special Issue - Conference Proceedings, Vol. 15 No. 1, 2024.



Овие субјекти ќе бидат опфатени со правилото на квалификуван минимален домашен дополнителен данок во Северна Македонија, освен ако станува збор за составни субјекти кои припаѓаат на групации кои се под прагот од 750,000,000 или составните субјекти ги исполнуваат условите за примена за *de minimis* исклучокот во јурисдикцијата. Од друга страна, иако се имплементира и правилото на вклучување на добивка, практичната примена ќе биде доста ограничена со оглед на тоа дека земјата е увозничка на капиталот во која наместо крајните матични субјекти се лоцирани составните субјекти на групациите. Што се однесува пак на правилото на вклучување на добивка, практичната примена ќе зависи од земјите од кои потекнуваат нивните матични субјекти и дали во

јурисдикцијата се во примена правилата за обезбедување на минимално ниво на оданочување.

Системот на данокот на добивка во Северна Македонија историски се отсликува со рамна и ниска статутарна стапка на данок на добивка пропратена со низа на даночни ослободувања и даночни поттикнувања кои може да влијаат врз ефективната даночна стапка на данокот на добивка пресметана согласно правилата за обезбедување на минимално ниво на оданочување. Па така, ослободувањето од данокот на добивка за корисниците на технолошка индустриска развојна зона е пример за даночно поттикнување засновано на добивката, кое што ја намалува ефективната даночна стапка согласно правилата за обезбедување на минимално ниво на оданочување. Дополнително, во земјата се пропишани и други даночни поттикнувања, како ослободување од данок на добивка во рамки на државна помош согласно Законот за контрола на државна помош,⁴²³ како и ослободување од плаќање (алтернативно поврат на платен) данок на добивка согласно Законот за финансиска поддршка на иневстиции,⁴²⁴ кои исто така ја намалуваат ефективната стапка на данокот на добивка дури и до 0 %.

Ако се има предвид дека даночните поттикнувања претставуваат нерационално губење на даночни приходи за земјите затоа што вообичаено се користат од високо профитабилни субјекти кои би инвестирале во земјите и во нивно отсуство. Дополнително, не ретко истите инвестиции се рекарактеризираат само за целите на продолжување на користење на даночното ослободување.⁴²⁵ Оттука, се поставува прашањето дали постоечки даночни поттикнувања во земјата во услови на минималното ниво на оданочување продолжуваат да ја исполнуваат целта заради која биле усвоени.

За разлика, даночните поттикнувања кои се засновани на трошоци, како што се забрзаната амортизација и трошоци за истражување и развој и трошоци за инвестиции за материјални средства, придонесуваат за суштински активности во јурисдикцијата.⁴²⁶ Овие видови на даночни поттикнувања во помал степен влијаат врз ефективната даночна стапка.⁴²⁷ Согласно правилата за обезбедување на минимално ниво на оданочување, квалификуваниот повратен даночен кредит ја намалува даночната обврска на субјектот бидејќи се смета за опфатен данок за целите на пресметка на ефективната даночна стапка, па оттука и има помало влијание врз намалување на ефективната даночна стапка за разлика од обичниот даночен кредит кој се смета за намалување на опфатени даноци согласно правилата за обезбедување на минимално ниво на оданочување и во поголем степен влијае врз намаување на ефективната даночна стапка. Оттука, важечките даночни

⁴²³ Член 5 од Закон за контрола на државна помош (Службен весник на Република Македонија 145/2010 од 05.11.2010 година.

⁴²⁴ Член 22 од Закон за финансиска поддршка на инвестиции („Службен весник на Република Македонија“ бр. 83/2018 и „Службен весник на Република Северна Македонија“ бр. 98/2019, 124/2019 и 178/2021).

⁴²⁵ Vito Tanzi, Howell Zee, ‘Tax Policy for Developing Countries’, International Monetary Fund, Economic Issues, No. 27, 2021.

⁴²⁶ House and Shapiro, Temporary Investment Tax Incentives: Theory with Evidence from Bonus Depreciation’, American Economic Review, Vol. 98, No. 3, 2008, pp. 737–68, Zwick and Mahon, ‘Tax Policy and Heterogeneous Investment Behavior’, American Economic Review, 107(1), 2017, p. 217–248.

⁴²⁷ OECD, Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax: Reconsidering Tax Incentives after the GloBE Rules, OECD Publishing, 2022, p. 12.

поттикнување може да се заменат со квалификуван повратен даночен кредит и даночните поттикнувања засновани на трошоци, како трошоци за истражување и развој, по примерот на европските земји кои го имплементираа минималното ниво на оданочување во домашното законодавство.⁴²⁸

Покрај даночните поттикнувања кои се релевантни за минималното оданочување во земјата, Северна Македонија има широка мрежа на договори за заемно поттикнување и заштита на инвестиции, како билатерални инвестициски договори кои се релевантни од аспект на правилата за обезбедување на минимално ниво на оданочување. Истото се однесува и на одредбите за фискална стабилизација, бидејќи со ваквите одредби се губи ефектот кој треба да се постигне со правилата за обезбедување на минимално ниво на оданочување на домашно ниво, а од друга страна земјата би се изложила на скапи арбитражни постапки во случај на непочитување на одредбите на договорите.

Заклучок

Ова поглавје се посветува на правна анализа на Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување, која е дел од законодавството на Унијата и кое за разлика од другите директиви од областа на директните даноци веќе е целосно транспонирана во домашниот правен поредок. Оттука, во ова поглавје се анализира практичната примена на одредбите од Законот за минимален глобален данок на добивка и ефектот врз домашниот систем. Воедно, се даваат препораки за начинот на кој ова законско решение повлекува неопходни законски измени пред сè во областа на важечките даночни поттикнувања.

Во услови на ниска статутарна стапка на данок на добивка, постоење на опширни даночни ослободувања и присуството на составни субјекти на територијата на земјата кои се дел од групација лоцирана во Унијата кои ќе бидат во опфатот на правилата имплементирањето на механизмот за обезбедување на минималното ниво на оданочување во домашниот правен поредок е корисен механизам за обезбедување на минимално ниво на оданочување. Ова подразбира дека ниските даночни стапки, посебно на данокот на добивка и постоечките даночни поттикувања, веќе нема да можат да се користат како алатка за привлекување на капитал во земјата бидејќи го губат ефектот од нивната примена во земјата, но и на глобално ниво.

Од друга страна, важна е да се нотира и комплексноста на овие правила, зголемените трошоци за усогласување на даночните обврзници и дополнителните капацитети од страна на даночниот орган за контролирање на утврдената даночна обврска. Дополнително, предуслов за обезбедување на минималното ниво на оданочување е и воспоставувањето на автоматската размена на информации за даночни цели, особено усогласување со ДАК 9, како и воведување на можност за известување на земја-по-земја,

⁴²⁸ Република Ирска во 2022 година вовеле квалификуван повратен даночен кредит како одговор на даночната реформа заради минималното ниво на оданочување (<https://www.irishstatutebook.ie/eli/2022/act/44/enacted/en/print#:~:text=An%20Act%20to%20provide%20for,sectors%20of%20the%20economy%3B%20and>). Исто, Сингапур во 2024 година вовеле повратен инвестициски кредит за квалификувани трошоци за вработени, обуки итн. (<https://www.mof.gov.sg/docs/librariesprovider3/budget2024/download/pdf/annex1.pdf>). Исто, Унгарија во 2023 година вовеле квалификуван повратен даночен кредит за истражување и развој, во рамки на законското решение за воведување на минимално ниво на оданочување (<https://www.parlament.hu/irom42/05877/05877.pdf>).

без кои примената на глобално договорените правила за обезбедување на минимално ниво на оданочување е значително отежнета.

ГЛАВА 3: ДИРЕКТИВА ЗА ПОБРЗО И ПОБЕЗБЕДНО ВРАЌАЊЕ НА ПРЕКУМЕРНО ЗАДРЖАНИТЕ ДАНОЦИ (FASTER DIRECTIVE) И НЕЈЗИНО ИМПЛЕМЕНТИРАЊЕ ВО ДОМАШНИОТ ПРАВЕН ПОРЕДОК

3.1 Вовед

Во договорите за одбегнување на двојно оданочување се уредува правото на оданочување во однос на пасивните приходи и тоа: дивидендите, каматите и авторските хонорари. Овие приходи може да се оданочуваат во земјата во која примателот е резидент или во земјата во која настануваат (земја на извор), меѓутоа по пониски даночни стапки кои може да се намалат и до 0 %. Постапката на примена на пониските даночни стапки или изземањето од оданочување се уредува во домашното законодавство на земјите и вообичаено може да биде во моментот на плаќањето на приходот (анг: *relief at source*) или при плаќањето се задржува данокот, кој по поднесено барање од страна на нерезидентот се враќа (анг: *refund procedure*).

Постапката за враќање на задржаниот данок се состои од докажување на резидентниот статус на примателот на плаќањето и доставување на друга документација во зависност од земјата на извор. Постапките може да бидат сложени, долги и скапи и да се разликуваат помеѓу земјите од аспект на потребната документација. Трошоците на постапката на враќање на задржаните даноци се проценуваат дека изнесуваат околу 6.62 билиони евра годишно.⁴²⁹

Од друга страна, откриени се случаи на злоупотреба на постапките за враќање на задржаниот данок, особено преку шемите познати како “*cum-ex*” преку кои се користат повеќекратни барања за враќање на задржан данок, во случаи кога даночниот обврзник има право на еден поврат, како и шемите “*cum-cum*”, како шеми на избегнување на плаќање на данок на дивиденди.⁴³⁰ Користењето на овие шеми е овозможено бидејќи даночниот орган не располага со потребните информации за контролирање, а од друга страна отсуствува транспарентност на финансиските аранжмани на даночните обврзници.

Заради овие причини, уште во 2009 година се предлага поедноставување на постапката за враќање на задржаниот данок на ниво на Унијата,⁴³¹ и на ниво на ОЕЦД.⁴³² Секундарното законодавство се усвојува скоро две декади подоцна преку усвојување на Директивата на Советот (ЕУ) од 10 декември 2025 година побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржаните даноци,⁴³³ која што воедно е и последно усвоена директива која е поврзана со процесот на хармонизирање на директните даноци.

⁴²⁹ Commission staff working document, Impact Assessment Report, New EU system for the avoidance of double taxation and prevention of tax abuse in the field of withholding taxes (WHT), SWD(2023) 216 final, Brussels, 2023.

⁴³⁰ Повеќе за “*cum-ex*” и “*cum-cum*” шеми во: European Securities and Markets Authority, Final Report on Cum Ex and other multiple withholding tax reclaim schemes, ESMA70-155-10272, 2020.

⁴³¹ Commission Recommendation of 19 October 2009 on withholding tax relief procedures, OJ L 279, 2009, p. 8–11, European Commission, Code of conduct on withholding tax, Directorate-General Taxation and Customs Union, 2017.

⁴³² OECD, TRACE implementation package for the adoption of the authorised intermediary system: A standardised system for effective withholding tax relief procedures for cross-border portfolio income, 2013.

⁴³³ Council Directive (EU) 2025/50 of 10 December 2024 on faster and safer relief of excess withholding taxes, OJ L, 2025/50, 2025.

Со Директивата за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржаните даноци се отстрануваат “*пречките за прекуграничното инвестирање*” кои потекнуваат од неефикасните, долги и сложени постапки за враќање на прекумерно задржаните даноци во однос на приходите од дивиденди и камати и се пропишуваат одредби за спречување на даночна измама и даночна злоупотреба преку користење на даночни шеми (*Cum/Ex* и *Cum/Cum*).

Постапката за враќање на задржаниот данок се поедноставува преку воведување на единствена дигитална потврда за даночно резиденство (*common digital tax residence certificate (eTRC)*) која ќе се користи при поднесување на барање за враќање на задржаните даноци во рамки на една календарска година. Дополнително, се пропишуваат и две алтернативни постапки на враќање на задржаниот данок (врз основа на договор за одбегнување на двојно оданочување или домашното законодавство) и тоа: постапка на ослободување на задржаниот данок во земјата на извор (анг: *relief at source*) и брза постапка на враќање на задржаниот данок (анг: *quick refund*) за инвеститорите во рамки на Унијата и надвор од Унијата.

Директивата за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржаните даноци претставува чекор напред во ерата на дигитализирање на даночните постапки, кое доведува до заштеда на трошоците за инвеститорите, отстранување на двојното оданочување и олеснување на прекуграничното инвестирање. Сепак, треба да се нотира и значителниот товар кој што произлегува од усогласувањето со предметната директива особено врз финансиските посредници, како и ризикот врз заштитата на податоците.⁴³⁴

Земјите членки треба да ја транспонираат Директивата за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржаните даноци во домашниот правен поредок најдоцна до 31 јануари 2028 година, а примената ќе започне од 1 јануари 2030 година.

Во ова поглавје ќе се изврши правна анализа на Директивата за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржаните даноци, како последно усвоена директива која е дел од секундарното законодавство на Унијата со кое земјата ќе треба да се усогласи во процесот на даночното хармонизирање на директните даноци. За овие цели ќе се анализира постапката за даночно ослободување или примена на пониска даночна стапка при задржување на данок и враќање на повеќе платен данок согласно домашно законодавство, преку кое ќе се утврдат разликите и ќе се дадат препораки кои механизми од предметната директива можат да се имплементираат во домашниот правен поредок независно од обврската за даночно хармонизирање, а кои ќе бидат корисни за домашниот даночен систем и подобрување на конкурентската даночна позиција на земјата.

⁴³⁴ Roland Ismer, 'Tax Technology for the European Union!', 32, EC Tax Review, Issue 6, 2023 pp. 234-238, <https://kluwerlawonline.com/JournalArticle/EC+Tax+Review/32.6/ECTA2023029>, Katherina Konstantinou, Melina Konstantinou, 'Modernization and Digitalization of the EU Withholding Tax Procedure: Opportunities Offered by the FASTER Initiative', 32, EC Tax Review, Issue 6, 2023, pp. 274-278, <https://kluwerlawonline.com/JournalArticle/EC+Tax+Review/32.6/ECTA2023034>

3.2 Предмет на Директива за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржани даноци

Со Директивата за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржаните даноци се пропишуваат одредби за издавање на единствената дигитална потврда за даночно резиденство од страна на земја членка и се уредува постапката за враќање на прекумерно задржаниот данок од страна на земја членка во однос на дивиденди од јавно тргувани акции и камати од јавно тргувани обврзници кои се исплаќаат на регистрирани сопственици кои се резиденти за даночни цели надвор од земјата членка од која се исплаќаат, како и постапка за регистрирање, известување и длабинска анализа од страна на финансиските посредници.

Под прекумерно задржан данок (анг: *excess withholding tax*) се подразбира разликата меѓу износот на задржаниот данок што го наплатува земја членка на исплати кон нерезидентни сопственици на дивиденди или камата од хартии од вредност со примена на општата даночна стапка и понискиот износ на задржан данок кој би се наплатил во земјата членка на истите дивиденди или камата во согласност со договор за одбегнување на двојно оданочување или со посебни домашни правила, во зависност од случајот (член 3 став (1) точка (1) од Директива за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржани даноци).

Пропишување на постапката за издавање на единствената дигитална потврда за даночно резиденство е задолжителна за сите земји членки, додека пак постапките за враќање на прекумерно задржаниот данок и постапките за регистрирање, известување и длабинска анализа од страна на финансиските посредници се задолжителни само за определени земји членки.

3.2.1 Единствената дигитална потврда за даночно резиденство

Со Директивата за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржаните даноци се пропишува обврска за воведување на единствената дигитална потврда за даночно резиденство за сите земји членки. Имено, со единствената дигитална потврда за даночно резиденство на брз, едноставен и сигурен начин се потврдува резидентниот статус на даночни обврзници (физички и правни лица) во согласност со домашното законодавство на земјата членка која ја издава. Земјите членки се обврзани да ја прифатат единствената дигитална потврда за даночно резиденство издадена од други земји членки како потврда за даночно резиденство на даночниот обврзник. Потврдата служи како доказ при поднесување на барање за ослободување од задржаниот данок во земјата на извор или при брзата постапка на враќање на задржаниот данок.

Единствената дигитална потврда за даночно резиденство има стандардизирана форма и треба да ги содржи неопходните податоци (член 4 став (2) Директива за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржани даноци). Потврдата треба да се однесува на најмалку една календарска година или подолг период на траење во зависност од домашното уредување на земјите. Единствената дигитална потврда за даночно резиденство се издава во краток рок (најмногу 14 календарски денови) од поднесување на барањето за издавање (член 4 став (2) од Директива за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржани даноци) или доколку тоа не е можно, во подолг рок за кое се известува даночниот обврзник (член 4 став (4) од Директива за побрзо и побезбедно

враќање на прекумерно задржани даноци). Издавањето на единствената дигитална потврда за даночно резиденство се врши на автоматизиран начин (член 4 став (1) точка (1) од Директива за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржани даноци).

3.2.2 Воспоставување на регистри на сертифицирани финансиски посредници

За целите на користење на постапките за враќање (ослободување) на задржаниот данок кои се пропишани со Директивата за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржаните даноци инвеститорите соработуваат со финансиските посредници кои се овластени да даваат такви услуги. Поконкретно, предметната директива уредува сертифицирање на финансиските посредници и тоа: на задолжителна основа или на доброволна основа (член 7 од Директива за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржани даноци). Па така, задолжително треба да бидат сертифицирани банките, депозитарите и давателите на инвестициски услуги, кои обезбедуваат услуги како агенти за задржан данок. За разлика, на доброволна основа се сертифицираат сите други субјекти, вклучувајќи ги и оние кои се основани во јурисдикции на трети земји кои постапуваат како финансиски посредници и кои што ги исполнуваат условите за регистрирање во еден или повеќе домашни регистри на земјите членки.

За сертифицираните финансиски посредници се воспоставува регистар, при што оваа обврска е задолжителна само за определени земји членки. Поконкретно, ваква обврска имаат земјите кои враќаат прекумерно задржани даноци во однос на дивиденди од јавно тргувани акции издадени од субјекти кои се резиденти за даночни цели во јурисдикцијата во случај кога: не располагаат со сеопфатен систем за ослободување од задржаниот данок (анг: *comprehensive relief-at-source system*) или нивниот сооднос на пазарна капитализација надминува 1,5 % (согласно податоците на Европската агенција за хартии од вредност и пазари) во секоја од четирите последователни години (член 2 став (2) од Директива за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржани даноци). Соодносот на пазарната капитализација го означува соодносот изразен во проценти помеѓу пазарната капитализација на земја членка на 31 декември и вкупната пазарна капитализација на Унијата (член 3 став (1) точка (33) од Директива за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржани даноци). Во Директивата за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржаните даноци се утврдуваат критериумите за тоа кои системи ќе се смета дека имаат сеопфатен систем за ослободување од задржаниот данок, кои вклучуваат и критериум кој се однесува на ослободување во моментот на плаќањето (член 3 став (1) точка (31) од Директива за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржани даноци).

Другите земји членки (кои располагаат со сеопфатен систем за ослободување од задржаниот данок применлив на прекумерниот задржан данок во однос на дивиденди од јавно тргувани акции) може да изберат да воспостават домашен регистар доколку соодносот на пазарната капитализација е помал од 1,5 % во секоја од четирите последователни години (член 2 став (3) од Директива за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржани даноци). Ваквите домашни регистри може да се користат и за враќање на задржаниот данок во однос на плаќања од камати за обврзници издадени од резиденти на јурисдикцијата (член 2 став (5) од Директива за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржани даноци).

3.2.3 Обврска за известување

Една од целите на Директивата за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржаните даноци е спречување на даночните измама и злоупотреби во постапките за враќање на прекумерно задржаните даноци. Земјата на извор треба да располага со сите информации кои се потребни за контрола во постапката. Ова пред сè подразбира зголемување на транспарентноста на финансиските синцири и идентификување на крајниот инвеститор. Заради ови причини, со предметната директива се воспоставува заеднички стандард за известување.

Имено, обврска за известување имаат сертифицираните финансиски посредници кои се регистрирани во еден или повеќе домашни регистри, а известувањето се врши кон надлежниот орган (органот што го води регистарот), независно од нивната земја на резидентство (член 10 став (1) од Директива за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржани даноци). Во определени случаи, обврска за известување имаат и агентот за задржан данок или сертифициран финансиски посредник во синцирот на плаќања од хартии од вредност (член 10 став (3) од Директива за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржани даноци). Обврска за известување постои кога клиентите на финансиските посредници инвестираат во земја членка во која има воспоставено домашен регистар.

Информациите кои се известуваат од страна на сертифицираните финансиски посредници се пропишани со Директивата за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржаните даноци (Наслови А до Д, Анекс II од Директива за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржани даноци). Во определени случаи, земјата членка може да бара известување на дополнителни информации (Наслови Ѓ до Е, Анекс II од Директива за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржани даноци).

Во суштина, сертифицираните финансиски посредници известуваат за делот од трансакцијата во која имаат увид, односно известуваат од кого ја прима дивидендата или камата и кон кого ја исплаќа дивидендата или каматата. На овој начин, примателот на информацијата односно земјата на извор или агентот за задржан данок, ќе ги има сите потребни информации за реконструирање на финансискиот синцир на трансакцијата – од инвеститорот до издавачот на хартии од вредност.⁴³⁵ Ова придонесува кон утврдување на крајниот инвеститор и потврдување на правото на намалена стапка на задржан данок и спречување на даночната измама или злоупотреба преку користење на двојно враќање на задржан данок преку “*cut-cut*” шеми.

Известувањето се врши во рамки на вториот месец кој следи по месецот на датумот на исплатата (член 10 став (1) од Директива за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржани даноци). За целите на известување се користат стандардизирани форми (член 10 став (6) од Директива за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржани даноци).

⁴³⁵ Proposal for a Council Directive on Faster and Safer Relief of Excess Withholding Taxes, COM(2023) 324 final, 2023.

3.2.4 Постапки за враќање (ослободување) на задржан данок

Обврска за пропишување на постапки за враќање (ослободување) на задржан данок имаат земјите членки кои вршат враќање на прекумерните задржаните даноци во однос на дивиденди од јавно тргувани акции кои што се издаваат од субјекти кои се резиденти за даночни цели во нивната јурисдикција доколку:

- Не располагаат со сеопфатен систем за ослободување од задржаниот данок (анг: *comprehensive relief-at-source system*) или
- Соодносот на пазарна капитализација, како што е утврден во последните четири публикации на Европската агенција за хартии од вредност и пазари изнесува или надминува 1,5 % за секоја од четирите последователни години (член 2 став (2) од Директива за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржани даноци).

Земјите членки кои што имаат воспоставено сеопфатен систем за ослободување од задржаниот данок во земјата на извор кој што е применлив на прекумерно задржаниот данок и кои што имаат сооднос на пазарна капитализација под 1,5 % немаат обврска за пропишување на постапки за враќање (ослободување) на задржан данок во однос на дивиденди од јавно тргувани акции во согласност со Директивата за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржаните даноци. Ова дерогирање од обврската произлегува од товарот за усогласување и потребата од целосна промена на пропишаните постапки за враќање (ослободување) на задржан данок во помалите економии во кои се претпоставува дека е ризикот од даночни измами и злоупотреби е помал.

Земјите членки имаат право да изберат истите постапки да ги применуваат и во однос на плаќањата од камати од јавно тргувани обврзници.

Барањето за враќање (ослободување) на задржаниот данок во име на регистрираниот сопственик се поднесува од страна на сертифицираните финансиски посредници кои одржуваат инвестициска сметка за регистриран сопственик што прима дивиденди или камата исплатени од резидент во земјата членка на извор, доколку се исполнети пропишаните услови (член 11 став (1) од Директива за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржани даноци).

Во определени случаи, земјата членка на избор може да не дозволи поднесување на барање за враќање (ослободување) на задржаниот данок (член 11 став (2) од Директива за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржани даноци). Сертифицираните финансиски посредници спроведуваат длабинска анализа за подобноста на регистрираните сопственици за добивање на олеснувањето, која вклучува потврдување на исполнување на условите и потврдување на потребните информации за стекнување на поволностите (член 12 од Директива за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржани даноци).

Со Директивата за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржаните даноци се дава можност за два вида на постапки за враќање (ослободување) на задржаниот данок и тоа: постапка на ослободување на задржаниот данок во земјата на извор или брза постапка на враќање на задржаниот данок. Согласно постапката на ослободување на

задржаниот данок во земјата на извор, при плаќање на дивиденда или каматата се применува даночната стапка која важи во моментот на плаќањето согласно договорот за одбегнување на двојно оданочување (член 13 од Директива за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржани даноци). За разлика, со брзата постапка на враќање на задржаниот данок, на плаќањето се применува даночната стапка на задржаниот данок која што важи во земјата членка во која се плаќа дивидендата или каматата, а повратот на прекумерно платениот задржан данок се врши во рок од 60 дена од приемот на барањето во рамки на два месеци од извршеното плаќање (член 14 од Директива за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржани даноци). Во случај на пробивање на рокот, се дава можност за пресметување и на камата.

Земјите членки ја пропишуваат постапката за враќање (ослободување) на задржаниот данок во домашното законодавство, при што избираат една од постапките уредени со предметната директива, меѓутоа не е исклучена и можноста за пропишување и на двете постапки во домашното даночно законодавство.

3.3 Постапка за даночно ослободување или примена на пониска даночна стапка при задржување на данок и враќање на повеќе платен данок согласно домашното законодавство

Со домашното законодавство се уредува постапката за задржување на данокот на приходи платени на странски правни лица. Па така, освен ако поинаку не е уредено со договорите за одбегнување на двојно оданочување, при исплата на приходи на странско правно лице (меѓу кои и приходи од дивиденди и камата), исплатувачите се должни при исплатата да го задржат и да го уплатат данокот истовремено со исплатата на приходот. Доколку примателот на приход врз кој се применува задржување на данок е резидент на странска држава која има договор со Северна Македонија за одбегнување на двојното оданочување во однос на даноците на доход и капитал, даночната стапка која е утврдена за тој приход не смее да ја надмине даночната стапка која се применува за приходот одредена во договорот.

Барањето за даночно ослободување или примена на пониска даночна стапка во согласност со договорите за одбегнување на двојното оданочување се поднесува на пропишани образци согласно Правилникот за начинот на пресметување и уплатување на данокот на добивка и начинот на одбегнување на двојното ослободување или двојното оданочување. Образецот се потврдува (заверува) од надлежниот даночен орган во странство, а заверениот образец се поднесува пред секоја исплата. По исклучок, доколку се работи за зачестени исплати (по ист основ), заверениот образец се потврда за резидентен статус се поднесува пред почетокот на првата исплата.

Во случај кога е платен повеќе данок од данокот кој што согласно одредбите од договорот за одбегнување на двојното оданочување требало да биде платен странското правно лице има право на поврат. Повратот се врши по поднесено барање во пропишан

образец согласно Правилникот за начинот на пресметување и уплатување на данокот на добивка и начинот на одбегнување на двојното ослободување или двојното оданочување.⁴³⁶

Од друга страна, во случај кога исплатувачот на приходот примени одредби од договорот за одбегнување на двојното оданочување, а не се исполнети условите за даночното ослободување или примената на пониската даночна стапка, и поради тоа е платен помал износ на данок, исплатувачот на приходот е должен да ја надомести разликата меѓу платениот данок и долгуваниот износ.⁴³⁷

Од горенаведеното може да се заклучи дека во домашниот правен поредок се пропишуваат механизми за примена на даночното ослободување или пониската даночна стапка пропишана со меѓународен договор кој што земјата го има склучено со други земји при исплата на одредени видови на приходи кон странски правни лица. Исто така во домашното законодавство се пропишува и посапка на враќање на повеќе платен данок, како и обврска за доплаќање на данокот во случај на плаќање на помал износ на данокот од долгуваниот износ. Овие постапки не се дигитализирани и започнуваат по поднесување на барање во соодветен образец до Управата за јавни приходи.

Преку анализата на домашниот правен поредок се доаѓа го заклучокот дека домашното уредување на постапката за даночно ослободување или примена на пониска даночна стапка при задржување на данок, како и постапката за враќање на повеќе платен данок делумно кореспондира со дефинирањето сеопфатниот систем за ослободување од задржаниот данок во земјата на извор во согласност со Директивата за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржаните даноци. Ова произлегува главно заради непостоење на истоветност во однос на потребната документација за ослободувањето односно враќањето на задржаниот данок со постапката пропишана со Директивата за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржаните даноци, отсуството на дигитализацијата на постапките, како и неможност за обезбедување на олеснувањето на денот на исплатата (освен во случаите на постоење на заверен примерок од образците односно одобрение за даночно ослободување), како и непропишувањето на прекршочни санкции кои се однесуваат на прекршување на домашните одредби кои се однесуваат на системот на олеснување при извор.

⁴³⁶ Член 12, Правилник за начинот на пресметување и уплатување на данокот на добивка и начинот на одбегнување на двојното ослободување или двојното оданочување, Службен весник на РМ, бр.174 /2014...,31 од 13.03.2017 и Службен весник на РСМ, бр.6 од 10.01.2020 година.

⁴³⁷ Член 23 став (3), Закон за данокот на добивка, Службен весник на РМ“, број 112/14...248/18 и Службен весник на РСМ“, број 232/19...199/23.

Заклучок

Во ова поглавје се врши правна анализа на Директивата за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржаните даноци, како последно усвоена директива која е дел од секундарното законодавство на Унијата со кое земјата ќе треба да се усогласи во процесот на даночното хармонизирање на директните даноци. За овие цели се анализира постапката за даночно ослободување или примена на пониска даночна стапка при задржување на данок и враќање на повеќе платен данок согласно важечкото домашно законодавство, преку кое се утврдуваат разликите и се даваат препораки кои механизми од предметната директива можат да се имплементираат во домашниот правен поредок независно од обврската за даночно хармонизирање, а кои ќе бидат корисни за домашниот даночен систем и подобрување на конкурентската даночна позиција на земјата.

Македонското даночно законодавство не е усогласено со Директивата за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржаните даноци. Со оглед на тоа дека станува збор за нова директива која допрва ќе биде предмет на усогласување и во земјите членки на Унијата, транспонирањето во домашниот правен поредок носи нормативни и институционални предизвици бидејќи во целост ќе треба да се реформира и дигитализира постапката за враќање на прекумерно задржаните даноци.

Меѓутоа, имајќи го предвид домашното уредување на овие постапки, ќе биде корисно во домашното законодавство да се преземат некои од елементите од предметната директивата пред сè заради поедноставување и забрзување на овие постапки, кои согласно важечкото нормирање не се ограничени со временски рокови и не се дигитализирани. За решавање на овие предизвици може да послужи единствената потврда за даночно резидентно која ќе може да се применува за физички и правни лица и со која директно ќе се поедностави и дигитализира постапката за ослободување и враќање на задржаните даноци. Од друга страна, во некоја подоцнежна фаза земјата треба да пристапи кон имплементирање на механизмите за спречување на даночна измама и злоупотреба при овие постапки. За ова неопходно е обезбедување на поголема транспарентност на трансакциите преку кои даночниот орган ќе ги има на располагање релевантните информации за вршењето на контролата во рамки на постапката за ослободување и враќање на прекумерно задржаните даноци. И во овој дел, земјата може да примени некои од механизмите од Директивата за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржаните даноци, како што е воведување на обврска за известување на финансиските посредници.

Во секој случај, транспонирањето на Директивата за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржаните даноци во домашниот правен поредок ќе го олесни инвестирањето во земјата, ќе ги намали трошоците за инвеститорите од долгите домашни постапки за ослободување и враќање на задржаните даноци, а во исто време ќе се

зајакнуваат механизмите за спречување на даночна измама и злоупотреба кои е потврдено дека се користат од страна на даночните обврзници, кое пак финално може да влијае на подобрување на конкурентската даночна позиција на земјата во споредба со другите земји.

ПЕТТИ ДЕЛ: ПРОЦЕНКА НА ВЛИЈАНИЕТО ОД ХАРМОНИЗИРАЊЕТО СО ДИРЕКТИВИТЕ КОИ СЕ НАСОЧЕНИ КОН ЗАЈАКНУВАЊЕ НА СОРАБОТКАТА ПОМЕЃУ ДАНОЧНИТЕ ОРГАНИ ЗА ЦЕЛИТЕ НА ОДАНОЧУВАЊЕ

ГЛАВА 1: ДИРЕКТИВА ЗА АДМИНИСТРАТИВНА СОРАБОТКА (DIRECTIVE ON ADMINISTRATIVE COOPERATION (DAC)) И НЕЈЗИНО ИМПЛЕМЕНТИРАЊЕ ВО ДОМАШНИОТ ПРАВЕН ПОРЕДОК

1.1 Вовед

Уште во седумдесеттите години на минатиот век на ниво на Унијата се усвојува секундарно законодавство за воспоставување на хармонизиран систем на соработка помеѓу земјите за целите на директните даноци заради спречување на даночната евазија и даночното одбегнување.⁴³⁸ Тогаш воспоставениот систем на заедничка соработка се состоеше од размена на информации по барање и други форми на административна помош. Во 2000-те години, како форма на соработка помеѓу земјите за прв пат се воведува автоматската размена на информации за приходите од камата на штедење,⁴³⁹ заради обезбедување на ефективно оданочување во земјата на резидентство на вистинскиот сопственик.

Глобализацијата придонесе кон зголемени прекугранични трансакции, а со тоа и нови можности за даночна евазија и одбегнување. Оттука, заради зајакнување на административната соработка во областа на оданочувањето помеѓу земјите во 2011 година се усвојува Директивата на Советот 2011/16/EУ од 15 февруари 2011 година за административна соработка во областа на оданочувањето со која се заменува Директивата 77/799/ЕЕС (во понатамошниот текст: ДАК).⁴⁴⁰ Со ДАК се врши хармонизирање на административната соработка од областа на оданочувањето помеѓу земјите членки на Унијата.

Со ДАК се уредуваат формите на административна соработка во областа на оданочувањето и тоа: размена на информации на барање, автоматска размена на информации, спонтанa размена на информации и други форми на административна соработка во областа на оданочувањето. Со ДАК се воведува стандардот на предвидлива важност при размена на информации кои се релевантни за оданочувањето и се забранува одбивање на споделување на информации заради постоење на банкарска тајна.

ДАК е предмет на осум измени кои се одраз на меѓународните даночни иницијативи за зголемување на даночната транспарентност, пред сè преку работата на ОЕЦД и Г20 и нивно координирано имплементирање во рамки на Унијата.

⁴³⁸ Council Directive 77/799/EEC of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation, OJ L 336, 27.12.1977.

⁴³⁹ Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments, OJ L 157, 26.6.2003.

⁴⁴⁰ Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, OJ L 64, 11.03.2011.

Во ова поглавје ќе се изврши правна анализа на Директивата за административна соработка со сите измени (почнувајќи од ДАК 2 до ДАК 9), како дел од секундарното законодавство на Унијата кое е поврзано со директните даноци, па следствено ќе треба да се имплементира во домашниот правен поредок. Преку компаративната анализа на домашниот правен поредок и релевантното законодавство на Унијата ќе се процени влијанието од хармонизирањето врз домашниот правен поредок.

1.2 Предмет и субјективен опфат на ДАК

ДАК ја уредува административната соработка од областа на оданочувањето помеѓу земјите членки заради спроведување на домашните одредби во однос на даноците на кои се применува. ДАК се однесува на даноците од било кој вид кои се наметнуваат од страна на земјите членки, вклучувајќи ги и даноците кои се наметнуваат од територијалните или административните поединици на земјите членки или локалните власти. Со ДАК се пропишуваат и даноците на кои не се применува административната соработка во областа на оданочувањето и тоа: данокот на додадената вредност, акцизите и царините, со оглед на тоа дека истите се опфатени со други директиви усвоени во рамки на Унијата. Истото се однесува и на придонесите за задолжително социјално осигурување, таксите за потврди за издавање на документи и давачките од договорна природа.

Во ДАК се пропишуваат повеќе форми на административна соработка и тоа: размената на информации по барање, задолжителната автоматска размена на информации, спонтаната размена на информации и друга административна соработка во областа на оданочувањето која опфаќа присуство во административните канцеларии и учество во административните постапки, истовремена даночна контрола, заедничка даночна контрола и административно известување.

Земјите членки ги утврдуваат надлежните органи за административната соработка во областа на оданочувањето во согласност со домашното законодавство, кои вообичаено се даночните органи на земјите членки. Дополнително, надлежните органи назначуваат централна канцеларија за врски (анг: *central liaison office*), а имаат можност за назначување и на одделенија за комуникација (анг: *liaison departments*) и надлежни службани лица (анг: *competent officials*), кои ќе бидат вклучени во административната соработка во областа на оданочувањето.

Оттука, административната соработка во областа на оданочувањето согласно ДАК има широк субјективен опфат, при што покрај на физичките и правните лица се применува и на здруженија на лица, како што се партнерствата и други правни аранжмани, како што се трустовите.

Административната соработка од областа на оданочувањето опфаќа разменување на разменување на информации преку формите на административна соработка за резиденти и за нерезиденти.⁴⁴¹

1.3 Користење на информации споделени во рамки на ДАК

Користењето на информациите споделени во рамки на административната соработка во областа на оданочувањето согласно ДАК е доста широко уредено, па опфаќа нивно користење за целите на администрирање и наплата на даноците на кои се применува ДАК во согласност со домашното законодавство на земјите членки. Споделените информации може да се користат и во други постапка како што се заемна помош при наплата на побарувања од даноци и други давачки и за утврдување и наплата на придонеси за задолжително социјално осигурување, како и во судските и управните постапки (член 16 став (1) од ДАК). Со последните измени на ДАК, користењето се проширува и за утврдување и наплата на данокот на додадена вредност и другите индиректни даноци (ДАК 7), за утврдување и наплата на царинските давачки, како и спречување на перење пари и финансирање на тероризам (ДАК 8).

ДАК пропишува можност за користење на споделените информации и за други цели, но за тоа е потребна согласност од земјата членка која ги доставува информациите и само доколку тоа е дозволено согласно домашното законодавство на земјата членка на која и се доставуваат информациите (член 16 став (2) од ДАК). Во определени случаи, информациите кои се доставени на земја членка може да се пресенат на трета земја членка или пак на земји надвор од Унијата (член 16 став (3) од ДАК). Пренесувањето е условено со дозвола или со одобрение од земјата членка која ги доставува информациите.

Информациите, извештаите, изјавите и какви било други документи, или заверени копии или нивни извадоци од земјата членка од која се побарани може да се користат како доказ од надлежните органи кои ги побарале (член 16 став (5) од ДАК).

Барањата и другите известувања во рамки на административната соработка во областа на оданочувањето имаат пропишана стандардизирана форма (член 20 од ДАК), а споделувањето на информациите се врши на електронски начин со користење на заедничката мрежа за комуникации (анг: *common communication network (CCN)*), развиена од страна на Европската комисија, како сигурна мрежа воспоставена за целите на административна соработка во областа на оданочувањето.

Земјите кои размениле информации во рамки на административна соработка во областа на оданочувањето (по барање или спонтан размена на информации) може да побараат од другата земја доставување на повратни информации за користењето на доставените информации (член 14 став (1) од ДАК). Доколку пак, станува збор за автоматска размена на информации, земјите членки имаат обврска за доставување на повратни информации еднаш годишно (член 14 став (2) од ДАК).

⁴⁴¹ Hemels, S., 'The Directive on Administrative Cooperation', In S. Douma, O. Marres, H. Vermeulen, & D. Weber (Eds.), *Terra/Wattel European Tax Law*, vol. 1 General topics and direct taxation, 8 ed., Kluwer Law International, 2022, p. 835-889.

1.4 Форми на административна соработка во областа на оданочувањето помеѓу земји членки врз основа на ДАК

Со ДАК се пропишуваат неколку форми на административна соработка во областа на оданочувањето и тоа: размена на информации по барање (член 5 - 7 од ДАК), задолжителна автоматска размена на информации (член 8 - 8б од ДАК), спонтанa размена на информации (член 9 - 10 од ДАК) и друга административна соработка која опфаќа: присуство во административните канцеларии и учество во административните постапки (член 11 од ДАК), истовремена даночна контрола (член 12 од ДАК), заедничка даночна контрола (член 12а од ДАК) и административно известување (член 13 од ДАК).

1.4.1 Размена на информации по барање како форма на административна соработка во областа на оданочување (exchange of information on request)

Размената на информации по барање како форма на административна соработка во областа на оданочување е особено значајна со оглед на тоа дека придонесува кон спречување на даночна евазија и даночно одбегнување, придонесува за подобра усогласеност, а со тоа и кон зголемување на даночните приходи на земјите.

За размената на информации по барање, покрај ДАК може да се користат и други правни основи и тоа: договорите за одбегнување на двојно оданочување, договорите за размена на информации за даночни прашања и Мултилатералната Конвенција за заемна административна помош за даночни прашања.⁴⁴²

Размената на информации по барање како форма на административна соработка во областа на оданочувањето се врши по поднесено барање на надлежен орган на земја членка (анг: *requesting authority*) до надлежен орган на друга земја членка (анг: *requested authority*). Органот од кој се бара информацијата е должен да ги сподели сите информации кои се предвидливо важни за спроведување на домашните законски одредби во врска даноците на кои се применува ДАК (член 5 од ДАК). Со ДАК 1 во 2011 година, за прв пат се воведува стандардот за предвидлива важност при размена на информации за даночни цели, со кој се обезбедува поширок опфат на размена на информации за даночни цели, но во исто време се оневозможува впуштање на земјите во потрага по даночни информации кои не се важни за спроведување на даночните одредби за конкретен даночен обврзник (анг: *fishing expeditions*). Стандардот на предвидлива важност се однесува на размена на информации по барање, па оттука не е релевантен за другите форми на административна соработка. Во 2021 година, со усвојувањето на ДАК 7, се врши доуредување на стандардот за предвидлива важност заради подобрување на ефикасноста во размената на информации, спречување на неоправдано одбивање на барања за размена на информации и поголема правна сигурност за даночните обврзници и даночниот орган. Па така, органот кој го поднесува барањето за размена на информации треба да го докаже исполнувањето на стандардот за предвидлива важност, со идентификување на даночната цел заради која

⁴⁴² Filipova-Slancheva, Atanaska, 'Automatic exchange of tax information : Initiation, Implementation and guidelines in Bulgarian context, Problems and Perspectives in Management', Volume 15, Issue 2, 2017, p.510.

се бара информацијата, како и конкретизирање на информацијата која што се бара за спроведување на домашното даночно законодавство. Исто така, се дозволува поднесување на барање за информации кои се предвидливо важни за група на даночни обврзници кои не можат да бидат поединечно идентификувани (член 5а од ДАК).

Органот до кој се поднесува барањето е должен да ги сподели информациите кои ги поседува или може да ги прибави преку спроведување на административна постапка. Административната постапка опфаќа контроли, проверки и други дејствија преземени од надлежниот орган (член 3 став (1) точка (7) од ДАК). При административната постапка, органот постапува како да постапува по сопствена иницијатива или по барање на друг домашен орган односно на барањето за размената на информации се дава домашен третман.

Со ДАК се уредува временска рамка за размена на информации на барање кои се различни во случај кога бараната информација веќе се поседува или за нејзино прибавување треба да се спроведе административна постапка. Па така, основното правило е дека бараните информации се доставуваат во најкраток можен рок, но не подоцна од три месеци од приемот на барањето, при што постои можност за пролонгирање на рокот за уште три месеци.⁴⁴³ Во случај кога бараната информација веќе се поседува и не е потребно спроведување на административна постапка, информацијата треба да се сподели во рок од два месеци од прием на барањето. Во секој случај, временската рамка за постапување не може да биде подолга од шест месеци од приемот на барањето. ДАК дава можност и за договарање на поинакви временски рокови за постапување помеѓу земјите членки (член 7 став (1) и став (3) од ДАК).

ДАК уредува неколку случаи кога надлежниот орган има право да не постапи по барањето за размена на информации и тоа: кога органот до кој е поднесено барањето не ги поседува бараните информации, кога и покрај спроведената административна постапка не успеал да ја прибави бараната информација или пак кога постои некоја од основите за одбивање (член 7 став (4) од ДАК).

Размената на информации по барање дополнително е условена со потребата од исцрпување на вообичаените извори на информации кои му се на располагање на органот кој го поднесува барањето, без притоа да се загрозат целите кои треба да се постигнат. Земјите членки немаат обврска да спроведуваат постапки или да сподедуваат информации доколку спроведувањето на таквите постапки или собирањето на информации за свои цели би било спротивно на домашното законодавството (член 17 став (1) и став (2) од ДАК).

Сподедувањето на информации може да се одбие доколку земјата членка која го поднесува барањето не може да обезбеди слични информации или доколку може да дојде до откривање на комерцијална, индустриска или професионална тајна или на комерцијален процес или чие откривање би било спротивно на јавната политика (член 17 став (3) од ДАК).

Земјата членка од која се побарани информациите треба да ги искористи сите мерки за прибавување на бараната информација и тогаш кога прибавувањето на информацијата

⁴⁴³ Со ДАК 7, рокот се скратува од шест на три месеци.

не е потребно за сопствени даночни цели или нема домашен интерес за прибавување на информацијата. Земјата членка не смее да одбие да ја сподели бараната информација доколку истата се поседува од банка или друга финансиска институција или се однесува на сопственички интерес на лицето (член 18 од ДАК).

Земји кои најмногу се вклучени во процесот на размена на информации по барање се Полска, Франција, Германија, Холандија и Шведска.⁴⁴⁴

1.4.2 Задолжителна автоматска размена на информации како форма на административна соработка во областа на оданочување (mandatory automatic exchange of information)

Со ДАК се пропишува задолжителна автоматска размена на информации, како форма на административна соработка во областа на оданочување која опфаќа автоматска размена на информации на приходи од нефинансиска природа (ДАК 1), автоматска размена на информации за финансиски сметки (ДАК 2), автоматска размена на информации за претходни прекугранични договори и претходни договори за цени (ДАК 3), автоматската размена на информации на извештаи по земја (ДАК 4), автоматска размена на информации на прекугранични аранжмани за кои се известува (ДАК 6), автоматска размена на информации кои се известуваат од дигиталните платформи (ДАК 7), автоматска размена на информации за корисници на крипто-средства (ДАК 8) и автоматската размена на информации во областа на минималното ефективно оданочување со данокот на добивка (ДАК 9).

а) Автоматска размена на информации за приходи од нефинансиска природа (ДАК 1)

Основот за автоматската размена на информации се пропишува со Директивата за заедничка соработка од 1997 година, но само во случаи утврдени во консултација помеѓу засегнати земји, додека пак со Директивата за штедење од 2003 година се пропишуваше задолжителна автоматска размена на информации на годишна основа во однос на каматните плаќања.

Автоматската размена на информации на задолжителна основа за поширока категорија на приходи за првпат се уредува со усвојувањето на ДАК 1 во 2011 година како *“најефективно средство за зајакнување на утврдување на даноците во прекуграничните ситуации и борбата против измамите.”* Согласно ДАК 1, автоматската размена на информации претставува систематско комуницирање на претходно утврдени информации на друга земја членка, без поднесено барање и во претходно утврдени интервали (член 3 став (1) точка (9) од ДАК).

Автоматската размена на информации се однесува на точно утврдена категорија на приходи и капитал од нефинансиска природа кои даночните обврзници ги остваруваат во земја членка различна од земјата членка во која се даночни резиденти и тоа: приходи од вработување, хонорари на директори, производи на животно осигурување кои не се опфатени со други правни инструменти на Унијата за размена на информации или други

⁴⁴⁴ Commission staff working document. Evaluation of the Council Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, {SWD(2019) 328 final, 2019, p. 18-19.

слични инструменти, пензии, сопственост и приходи од недвижен имот. Со ДАК 7, автоматската размена на информации се проширува и на авторски хонорар, додека пак со ДАК 8 и на приходи од нестарателски дивиденди.

Првата автоматска размена на информации на приходи од нефинансиска природа се изврши во 2015 година, а се однесуваше на даночни периоди во 2014 година во однос на категории на приходи и капитал кои се достапни на надлежниот орган за резиденти на другите земји членки. Со измените од ДАК 7, достапноста на категориите на приходите и капитал повеќе не претставува услов за вршење на автоматската размена на информации, па оттука земјите членки се обврзани, почнувајќи од 1 јануари 2025 година да разменуваат информации за најмалку четири категории на приходи и капитал. Со измените од ДАК 8, почнувајќи од 1 јануари 2026 година земјите членки се обврзани да разменуваат информации за најмалку пет категории на приходи и капитал.

Размената на информации е конзистентна со миграциската политика во рамки на Унијата, при што земјите на емиграција се земји кои се приматели на информациите, додека пак земјите на имиграција се даватели на информациите.⁴⁴⁵ Во 2022/2023 година автоматската размена на информации опфаќа размена на информации за 13.6 милиони даночни обврзници за приходи и капитал во износи над 236.2 билиони евра.⁴⁴⁶ Иако, автоматската размена на информации подразбира стандардизирање на видот на информации кои се разменуваат, средството за разменување и механизмот на размената, сепак критиките се насочени кон достапноста на информациите кои треба да се разменат на автоматска основа, како и во однос на квалитетот на добиените информации.⁴⁴⁷

Финансиските придобивки од автоматската размена на информации се тешко мерливи, но неспорно е дека автоматската размена на информации може да има одвраќачко дејство за даночните обврзници бидејќи ги поттикнува да го пријавуваат данокот од странските извори во нивните земји на резиденство. Дополнително, автоматската размена на информации поттикнува еднаков третман на приходи од домашни и странски извори на резидентни даночни обврзници, елиминирајќи ги можностите за даночно поттикнува реалокација на економски и финансиски ресурси во офшор земји.⁴⁴⁸

Автоматската размена на информации за приходи и капитал од нефинансиска природа се врши најмалку еднаш годишно, во период од шест месеци по завршување на даночна година во која информацијата станала достапна. Автоматската размена на

⁴⁴⁵ European Commission, Report from the Commission to the European Parliament and the Council on overview and assessment of the statistics and information on the automatic exchanges in the field of direct taxation, COM(2018) 844 final, 2018.

⁴⁴⁶ European Commission, DAC 1, https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/tax-transparency-cooperation/administrative-co-operation-and-mutual-assistance/directive-administrative-cooperation-dac/dac1_en Посетено на: 26.09.2025 година.

⁴⁴⁷ Knobel, Andres, Meinzer, Markus, 'The end of bank secrecy'? Bridging the gap to effective automatic information exchange An Evaluation of OECD's Common Reporting Standard (CRS) and its alternatives', Final Report, 2014, p.53.

⁴⁴⁸ Urinov, Vokhid, 'Developing Country Perspectives on Automatic Exchange of Tax Information', Law, Social Justice & Global Development Journal (LGD), 2015, p. 5.

информации за наведените категории на приходи и капитал се врши на стандардизиран начин и во компјутеризиран формат со кој се олеснува размената (член 20 од ДАК).

б) Автоматска размена на информации за финансиски сметки - ДАК 2 (automatic exchange of financial accounts information)

По билатералните преговори на Соединетите Американски Држави со земјите, вклучително и земјите членки на Унијата за склучување на билатерални договори за автоматска размена на информации врз основа на Актот за усогласување на даноците по странски сметки од 2010 година (анг: *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)*), во 2014 година на ниво на ОЕЦД се усвојува Стандардот за автоматска размена на информации за финансиски сметки за даночни прашања кој се состои од Стандард за заедничко известување и Модел договор помеѓу надлежни институции за автоматска размена на информации за финансиски сметки.⁴⁴⁹ Имплементирањето на стандардот на ниво на Унијата се врши преку усвојување на измени на ДАК во 2014 година познати како ДАК 2.⁴⁵⁰ Автоматската размена на информации за финансиски сметки од ДАК 2 треба да се врши во согласност со Стандардот за заедничко известување на ОЕЦД, а како извор на интерпретирање и толкување се користат Коментарите на Модел договорот помеѓу надлежни институции и Стандардот за заедничко известување.

Целта на ДАК 2 согласно преамбулата е спречување на прекугранична даночна измама и даночна евазија. Студиите покажуваат дека размената на информации придонесува за намалување на банкарските депозити во даночните раеви за 27,5 %. И покрај тоа, даночните обврзници изнаоѓаат нови начини на прикривање на нивниот вистинските приходи кои ќе останат под радарот на даночните власти.⁴⁵¹

Автоматската размена на информации за финансиски сметки согласно ДАК 2 претставува систематско комуницирање на претходно утврдени информации за резиденти на други земји членки на релевантните земји членки на резидентство, без претходно барање и во претходно утврден временски интервал (член 9 став (3) точка (б) од ДАК). Автоматската размена на информации за финансиски сметки опфаќа размена на финансиски информации кои вклучуваат камати, дивиденди и друг сличен вид на приход, состојба на сметки и приходи од продажба од финансиски средства.

Автоматската размена на информации за финансиски сметки се однесува на сметки за кои се известува (анг: *reportable accounts*)⁴⁵² односно финансиски сметки кои вклучуваат депозитарни, старателски и слични сметки на лица за кои се известува (анг:

⁴⁴⁹ OECD, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, OECD Publishing, 2014.

⁴⁵⁰ Council Directive 2014/107/EU of 9 December 2014 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation, OJ L 359, 2014.

⁴⁵¹ Lukas Menkhoff, Jakob Miethe, 'Tax evasion in new disguise? Examining tax havens' international bank deposits', Journal of Public Economics, Volume 176, 2019, p. 53-78.

⁴⁵² Section VIII, D (1), Annex I, Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, Consolidated version, OJ L 64, 2011.

reportable persons)⁴⁵³ од известувачка финансиска институција (анг: *reporting financial institution*)⁴⁵⁴ која е резидент на земја членка. Како известувачка финансиска институција се сметаат банките, старателските институции, инвестициски субјекти, депозитарни субјекти, како и осигурителните компании кои се резиденти во земји членки. Како неизвестувачки финансиски институции⁴⁵⁵ се сметаат владините субјекти, меѓународните организации, централните банки и други субјекти пропишани во анексот на ДАК 2.

Лицата за кои се известува се физички и правни лица кои се резиденти во друга земја членка (надвор од земјата членка во која е резидент известувачката финансиска институција), како и партнерства и други правни аранжмани, освен владини субјекти, меѓународни организации, финансиски институции и државни претпријатија. Дополнително, како лица за кои се известува се сметаат и пасивни нефинансиски субјекти,⁴⁵⁶ со едно или повеќе контролирачки лица кои се резиденти на земја членка различна од земјата членка на известувачката финансиска институција (лица кои имаат ефективна контрола врз трастови или аранжмани слични на траст).⁴⁵⁷ Опфатот на известувачките финансиски институции и сметките за кои се известува е доста широк заради ограничување можностите на избегнување на обврската за известување преку пренесување на средства на финансиски институции кои не се опфатени со обврската или инвестирање во финансиски продукти кои се надвор од опфатот на ДАК. Од друга страна, финансиските институции и сметките кои претставуваат низок ризик за одбегнување на данок се исклучени од примена на ДАК.

При автоматската размена на информации за финансиски сметки надлежните органи на земјите членки разменуваат информации кои вклучуваат лични податоци за лицата за кои се известува, податоци за сметката како што се: број на сметка, состојба на сметка, бруто износ на камати и дивиденди, бруто продажби на имателот на сметката и други информации.

Автоматската размена на информации за финансиски сметки започна од 1 јануари 2016 година и се врши еднаш годишно во период од девет месеци по завршување на календарска година или друг соодветен период за кој се однесува информацијата која се известува (член 8 став (6) точка (б) од ДАК).

При известување на информациите за финансиски сметки, известувачките финансиски институции треба да ги следат правилата за известување и длабинска анализа кои се уредени со Анекс I и Анекс II од ДАК. Правилата постојат заради обезбедување на

⁴⁵³ Section VIII, D (2), Annex I, Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, Consolidated version, OJ L 64, 2011.

⁴⁵⁴ Section VIII, A (1), Annex I, Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, Consolidated version, OJ L 64, 2011.

⁴⁵⁵ Section VIII, B, Annex I, Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, Consolidated version, OJ L 64, 2011.

⁴⁵⁶ Section VIII, D (6-8), Annex I, Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, Consolidated version, OJ L 64, 2011.

⁴⁵⁷ Section VIII, D (5), Annex I, Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, Consolidated version, OJ L 64, 2011.

соодветно ниво на квалитет на прибраните информациите кои се известуваат и разменуваат со надлежни органи на други земји членки.⁴⁵⁸

Со правилата за длабинска анализа се утврдуваат сметките за кои се известува и се утврдува резидентниот статус на иматели на сметки во земја членка. Длабинската анализа е различна во однос на постоечките сметки и новите сметки (сметка отворена на или по 1 јануари 2016 година) на физичките лица и на правните субјекти. Дополнително, длабинската анализа за физички лица во однос на постоечки сметки (отворени до 31 декември 2015 година) се разликува во однос на сметки од мала вредност (сметки до 1,000,000 УСД) и сметки од голема вредност (сметки над 1,000,000 УСД).

Првата автоматска размена на информации за финансиски сметки се изврши во 2017 година, со исклучок на Австрија која започна да ја применува автоматската размена на информации за финансиски сметки во 2018 година. Како за индикација, во периодот 2017/18 најмногу информации се размениле за состојба на сметка, бруто продажби и износ на дивиденди. Земјите членки ги користат добиените информации за проценка на ризик и даночно утврдување, како и за водење на кампањи за подигнување на свеста на даночните обврзници за доброволно пријавување на даночните обврски. Од друга страна, некои од земјите членки (Бугарија, Малта и Словачка) известиле дека воопшто не извршиле анализа на добиените информации, до мерата до која, добиените информации воопшто не се ни отворени од надлежните органи.⁴⁵⁹

в) Автоматска размена на информации за претходни прекугранични договори и претходни договори за цени - ДАК 3 (automatic exchange of information on advance cross-border tax rulings)

Пресметките покажуваат дека годишно се губат помеѓу 50 - 70 билиони евра даночни приходи во Унијата заради агресивното даночно планирање на данокот на добивка.⁴⁶⁰ Оттука, на меѓународно ниво се дискутира за затворање на преостанатите можности за агресивното даночно планирање, а во фокус се и даночните одлуки (анг: *tax rulings*) кои може да доведат до ерозија на даночните основи на земјите членки.⁴⁶¹

Поконкретно, за даночните одлуки се нотира дека го прикриваат меѓународното даночно право од јавноста.⁴⁶² Даночните одлуки се широко застапено помеѓу даночните

⁴⁵⁸ Ibid, Section I, Annex I.

⁴⁵⁹ Report from the Commission to the European Parliament and the Council on overview and assessment of the statistics and information on the automatic exchanges in the field of direct taxation, COM(2018) 844 final, 2018, p. 8.

⁴⁶⁰ Dover et al, 'Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union', Part I of a study for the European Parliamentary Research Service, 2015, p. 4.

⁴⁶¹ Brodzka, Alicja, 'Exchange of Information on Cross-Border Tax Rulings As the European anti-Tax Avoidance Measure', In: Vision 2025: Education Excellence and Management of Innovations through Sustainable Economic Competitive Advantage, Proceedings of the 34th International Business Information Management Association Conference (IBIMA)/ Soliman Khalid S. (eds.), International Business Information Management Association, 2019, pp. 10984-10992.

⁴⁶² Christians, Allison, 'Lux Leaks: Revealing the Law, One Plain Brown Envelope at a Time', Tax Notes International, Vol. 76, No. 12, 2014, p.3.

администрации, за ова сведочи и фактот дека до декември 2022 година издадени се 24,000 даночни одлуки кои се во процес на мониторинг од страна на ОЕЦД.⁴⁶³ За влијанието на даночните одлуки се дискутира во рамки на даночната литература⁴⁶⁴ и на ниво на меѓународните институции.⁴⁶⁵

Под даночни одлуки се подразбираат правни инструменти во форма на совет, информација или изјава издадени од даночниот орган за конкретен даночен обврзник во врска со даночниот третман на идна даночна трансакција и на кои даночниот обврзник може да се потпре.⁴⁶⁶ Со даночните одлуки се гарантира правната сигурност при вршење на трансакциите, но од друга страна може да имаат за цел намалување на даночните обврски.⁴⁶⁷ Дополнително, студиите покажуваат дека правната сигурност не е примарната причина заради која се издаваат даночните одлуки.⁴⁶⁸

Во 2014 година, преку *LuxLeaks* се објавуваат документи издадени од даночните органи на Луксембург кои покажуваат дека на мултинационалните групации на систематски начин им се давани “тајни” спогодби за намалување на даночните обврски.⁴⁶⁹ Истата година, во рамки на Унијата започнува истрагата за даночните одлуки (договори за трансферни цени) издадени од Ирска за *Apple*, Холандија за *Starbucks* и од Луксембург за *Fiat Finance and Trade* и нивната усогласеност со правилата за државна помош. Во случаите се утврдува дека даночните одлуки може да имаат елементи на државна помош во случаите кога уредуваат селективни поволности за одредени компании.⁴⁷⁰ Анализата на ефектот на претходните даночни одлуки покажува дека доведуваат до пониски ефективни даночни стапки на мултинационалните групации.⁴⁷¹

Во 2014 година во рамки на Проектот за спречување на БЕПС на ОЕЦД/G20 се усвојува Мерката 5 - Поефективно спречување на штетни даночни практики, земајќи ја

⁴⁶³ OECD, ‘Harmful Tax Practices – 2022 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings: Inclusive Framework on BEPS: Action 5’, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2023, p.9.

⁴⁶⁴ Sandler, Daniel, ‘A Request for Rulings’, Institute of Taxation in collaboration with the Institute for Fiscal Studies, 1994. Romano, Carlo, ‘Advance Tax Rulings and Principles of Law, Towards a European Tax Rulings System’, IBFD Doctoral Series, 2002.

⁴⁶⁵ Waerzeggers, Christophe, Hillier, Cory, ‘Introducing an advance tax ruling (ATR) regime’, Tax Law IMF Technical Note 02, Volume 1, 2016. OECD, ‘Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report’, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2015.

⁴⁶⁶ Види повеќе во: Romano, Carlo, ‘Advance Tax Rulings and Principles of Law: towards a European Tax Rulings System?’, IBFD Doctoral Series; Vol. 4. IBFD, 2002.

⁴⁶⁷ Види повеќе во: Eynatten, W., ‘European R&D and IP Tax Regimes: A Comparative Study’, Intertax, Vol. 36, Issue 11, Kluwer Law International, 2008.

⁴⁶⁸ Givati, Yehonatan, ‘Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Rulings’ Virginia Tax Review 29, 2009, p. 137-175.

⁴⁶⁹ Christians, Allison, ‘Lux Leaks: Revealing the Law, One Plain Brown Envelope at a Time’, Tax Notes International, Vol. 76, No. 12, 2014, p.3.

⁴⁷⁰ European Commission, Press release, ‘State aid: Commission investigates transfer pricing arrangements on corporate taxation of Apple (Ireland) Starbucks (Netherlands) and Fiat Finance and Trade (Luxembourg)’, 11 June 2014.

⁴⁷¹ Види повеќе во: Huesecken, Birgit, Michael Overesch, ‘Tax Avoidance through Advance Tax Rulings - Evidence from the LuxLeaks Firms’, 2015.

предвид транспарентноста и суштината. Со мерката меѓудругото, се воведува спонтаната размена на информации за неколку видови на даночни одлуки кои имаат прекуграничен елемент, а кои може да предизвикаат ерозија на даночната основа и префрлување на добивка.

На ниво на Унијата, со измените на ДАК познати како ДАК 3 се воведува автоматската размена на информации за даночните одлуки.⁴⁷² ДАК 3 во голема мера се заснова на Мерката 5, со одредени разлики како што се: задолжителна спонтаната размена на даночни одлуки само со засегнати јурисдикции согласно мерката 5 и задолжителна автоматската размена на даночни одлуки со сите земји членки на Унијата согласно ДАК 3 и поширок од опфат на даночни одлуки согласно мерката 5 наспроти опфатот на даночни одлуки согласно ДАК 3 (како на пример иницијално исклучување од опфатот на даночните одлуки кои се однесуваат на физичките лица).

Даночните одлуки согласно преамбулата на директивата “*доведуваат до ниско ниво на оданочување на вештачки високи износи на добивка во земјите во кои се издава, изменува или обновува претходната одлука и вештачки ниски износи на добивка кои се оданочуваат во која било друга вклучена земја.*” Размената на даночните одлуки со земјите чии резиденти се субјектите на кои се однесуваат е клучна за утврдување на даночните обврски во другите земји.

И пред усвојувањето на ДАК 3, постои правен основ за размена на даночните одлуки преку преку спонтаната размена на информации. Оваа форма на административна соработка е по дискреција на земјата и се врши само доколку земјата има основа да претпостави дека може да настанат даночни загуби во друга земја, па следствено преку спонтаната размена да ја достави даночната одлука која ја издава, изменува или обновува. Меѓутоа, во реалноста земјите членки многу ретко се впуштаат во спонтаната размена на информации на прекуграничните даночни одлуки.⁴⁷³

Механизмот на автоматската размена на информации согласно ДАК 3 се однесува на автоматската размена на информации за претходни прекугранични договори (анг: *cross-border tax rulings*) и претходни договори за цени (анг: *advance pricing arrangements*) кои се издадени, изменети или обновени од земја членка кои се однесуваат на лица или група на лица. Со ДАК 8 автоматската размена на информации се проширува и на претходни прекугранични договори кои се однесуваат на физички лица кои се класифицирани како богати поединци (анг: *high-net worth individuals*) кои се издадени, изменети или обновени по 1 јануари 2026 година во случај кога износот на трансакцијата или серијата трансакции од претходниот прекуграничен договор надминува 1,500,000 евра или со претходниот прекуграничен договор се утврдува резидентниот статус на лице за даночни цели во земјата членка која го издава договорот.⁴⁷⁴

Претходни прекугранични договори и претходни договори за цени кои се предмет

⁴⁷² Council Directive (EU) 2015/2376 of 8 December 2015 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation, OJ L 332, 2015.

⁴⁷³ Press Release, European Commission, Combatting corporate tax avoidance: Commission presents Tax Transparency Package, March 2015.

⁴⁷⁴ Council Directive (EU) 2023/2226 of 17 October 2023 amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, ST/10215/2023/INIT, OJ L, 2023/2226, 2023.

на автоматската размена на информации согласно ДАК 3 меѓудругото се и:

- Унилатерални, билатерални или мултилатерални претходни аранжмани за цени и/или одлуки;
- Аранжмани или одлуки со кои се утврдува постоење или непостоење на постојана деловна единица;
- Аранжмани или одлуки со кои се утврдува постоење или непостоење на факти со потенцијално влијание врз даночната основа на постојана деловна единица;
- Аранжмани или одлуки со кои се утврдува статус на хибриден субјект во земја членка кој се однесува на резидент во друга јурисдикција;
- Аранжмани или одлуки за проценка на основата за амортизација на средство во една земја членка кое е стекнато од групација на друштво во друга земја членка.⁴⁷⁵

Може да се заклучи дека ДАК 3 уредува широк опфат на даночни одлуки во форма на аранжмани или договори кои потпаѓаат под дефиницијата на претходни прекугранични договори и претходни договори за цени, а токму тоа е и интенцијата на оваа директива односно опфаќање на што е можно повеќе видови на даночни одлуки кои може да се разменат помеѓу земјите членки.

При автоматската размена на информации се разменуваат основните информации опфатени во претходните прекугранични договори и претходните договори за цени меѓу кои: податоци за лицата на кои се однесуваат, резиме на содржина, опис на деловни трансакции, датум на издадавање, измена или обновување, период на важење и завршување на претходни прекугранични договори и претходни договори за цени, вид и износ на претходни прекугранични договори и претходни договори за цени, збир на критериуми и метод за определување на трансферните цени, идентификување на други засегнати земји членки или засегнати лица во други земји членки и идентификување на основот на комуницирање на информацијата (член 8а став (6) од ДАК). Земјите членки може да побараат дополнителни информации за претходните прекугранични договори и претходни договори за цени, како и нивната целосна содржина.

Автоматската размена на информации се однесува на претходни прекугранични договори и претходни договори за цени издадени, изменети или обновени по 31 декември 2016 година, а при размената застапен е и ретроактивниот елемент односно се разменуваат информации за претходни прекугранични договори и претходни договори за цени издадени пред влегување во сила на ДАК 3 (член 8а став (1) и став (2), потстав (2) од ДАК).

Автоматската размена на информации не ги опфаќа сите видови на даночни одлуки. Па така, автоматската размена на информации не се однесува на претходни прекугранични договори и претходни договори за цени кои се издадени, изменети или обновени пред 1 април 2016 година, а кои се однесуваат на лица или група на лица кои вршат финансиски и инвестициски активности со годишен нето промет под 40,000,000 евра (член 8а став (2) потстав (4) од ДАК). Исто така, автоматската размена на

⁴⁷⁵ Ibid, point (6), preamble.

информации не се однесува на билатерални и мултилатерални договори за претходни цени со трети земји кога одредбите на меѓународните даночни договори не дозволуваат спodelување на информации од даночните одлуки на трети страни.⁴⁷⁶

Автоматската размена на информации за претходни прекугранични договори и претходни договори за цени се врши на стандардизиран начин како и другите форми на автоматска размена на информации односно преку мрежата на централен директориум воспоставен од Унијата. Централниот директориум беше воспоставен во 2017 година, а пристап до него имаат само земјите членки, додека пак до информациите Европската комисија има ограничен пристап.

Информациите се разменуваат во рок од три месеци по завршување на половината на календарската година во која претходните прекугранични договори и претходните договори за цени се издадени, изменети или обновени (член 8а став (5) точка (а) од ДАК).

Согласно јавно достапните информации до 1 февруари 2018 година разменети се околу 17,000 претходни прекугранични договори и претходни договори за цени, пришто најмногу информации се разменети од Холандија и Луксембург.⁴⁷⁷ Овие бројки укажуваат на распространетоста на овие даночни инструменти, како и земјите кои најмногу се вклучени во издавање на вакви одлуки.

г) Автоматска размена на извештаи по земја - ДАК 4 (automatic exchange of country-by-country reports)

Мултинационалните групации ја префрлуваат добивката помеѓу различни јурисдикции заради намалување на даночните обврски. Ова доведува до еродирање на даночната основа на земјите. Мултинационалните групации од Соединетите Американски Држави предничат во оваа појава.⁴⁷⁸ Анализите покажуваат дека околу 36 % од добивката на мултинационалните групации се префрлува во даночните раеви,⁴⁷⁹ кое резултира со загуби на даночни приходи од данок на добивка. Во 2018 година овие загуби се проценети на 500 билиони долари, кои во поголем обем ги погодуваат посиромашните земји.⁴⁸⁰

Заради спречување на овие појави се наметнува потребата од поголема транспарентност за работењето на мултинационалните групации во различни јурисдикции

⁴⁷⁶ *Ibid*, art. 8а (3). Сепак, овие договори може да се разменат врз основа на членот 9 од ДАК, кога ваквата размена е дозволена согласно меѓународниот даночен договор и доколку третата земја дала дозвола за размена.

⁴⁷⁷ European Commission, Evaluation of Administrative Cooperation in Direct Taxation, Final Report, Directorate-General for Taxation and Customs Union, 2019.

⁴⁷⁸ Clausing, Kimberly, 'Multinational Firm Tax Avoidance and Tax Policy', National Tax Journal, vol. 62, issue 4, 2009, p. 703-25. Zucman, Gabriel, 'Taxing across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits', Journal of economic perspectives Vol. 28, No. 4, 2014, p. 121-148. Clausing, Kimberly, 'The Effect of Profit Shifting on the Corporate Tax Base in the United States and Beyond', National Tax Journal, 69(4), 2016, p. 905-934.

⁴⁷⁹ Tørsløv, Thomas, Wier, Ludvig, Zucman, Gabriel, 'The Missing Profits of Nations', The Review of Economic Studies, Volume 90, Issue 3, 2023, p. 1499-1534.

⁴⁸⁰ Cobham, Alex, Janský, Petr, 'Global distribution of revenue loss from corporate tax avoidance: re-estimation and country results: Global Corporate Tax Avoidance', Journal of International Development, 30(2):206-232, 2018, p. 2.

преку достапност на информации за нивната структура, политиката на користење на трансферните цени со поврзани лица и трансакциите во рамки на групацијата. Извештаите по земји (анг: *country-by-country reports*) претставуваат корисна алатка за оваа намена. Поконкретно, во извештаите по земја на годишно ниво и за секоја даночна јурисдикција во која работат се доставуваат податоци за приходите, добивката и платениот данок на добивка на ниво на групацијата, како и податоци за бројот на вработени, материјални средства и акумулираната добивка. Дополнително, во извештајот по земја се идентификуваат субјектите во рамки на групацијата и нивните деловни активности во поделни јурисдикции.

Преку извештаите по земја даночните органи имаат увид за потенцијално префрлувањето на добивката помеѓу јурисдикции и ерозија на даночната основа.⁴⁸¹ Извештаите по земја се критикуваат од аспект на наметнување на други принципи при проверката на трансферните цени наместо користење на досегашниот принцип на цена на дофат на рака.⁴⁸² Дополнително, масивноста на податоците може да резултира од неефикасно користење на ограничените ресурси на даночните органи и нивно насочување кон беспредметни даночни контроли.

Заради унифицирање на известувањето во рамки на Инклузивната рамка за спречување на БЕПС се усвојува Мерката 13 - Документација за трансферни цени и известување по земја со која се воведува стандард за известување по земја и Модел правилата за известување по земја.⁴⁸³

На ниво на Унијата во 2016 година се усвојува измена на ДАК со која се пропишува автоматска размена на информации на извештаи по земја позната како ДАК 4.⁴⁸⁴ Со преамбулата на оваа директива се нотира дека информациите од извештаите по земја ќе користат за спречување на штетните даночни практики преку иницирање на промени во домашното законодавството или проценки на ризик и даночни контроли при вештачко префрлување на значителни износи на добивка во даночно поволни средини од страна на мултинационалните групации.⁴⁸⁵

Оврската за известување се ограничува на мултинационалните групации со консолидирани годишни приходи од најмалку 750,000,000 евра во фискалната година која претходи на годината за која се известува. Под мултинационални групации се подразбира мрежа на субјекти поврзани преку сопственост или контрола кои подготвуваат консолидирани финансиски извештаи врз основа на применливи сметководствени принципи и во која субјектите на групацијата се лоцирани во различни јурисдикции.

⁴⁸¹ Види повеќе во: Schoen, Wolfgang, 'Public Country-by-Country Reporting: Corporate Law, Fiscal Law and the Principle of Unanimity', Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, 2021.

⁴⁸² Види повеќе во: Hanlon, Michelle, 'Country-by-Country Reporting and the International Allocation of Taxing Rights', International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), Bulletin for International Taxation, Volume 72, No. 4/5, 2018.

⁴⁸³ OECD, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13: 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2015.

⁴⁸⁴ Council Directive (EU) 2016/881 of 25 May 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation, OJ L 146, 2016.

⁴⁸⁵ Point (3), Preamble, Council Directive (EU) 2016/881 of 25 May 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation, OJ L 146, 2016.

Обврската за известување согласно ДАК 4 се однесува на мултинационалните групации кои се наоѓаат во Унијата, но и на мултинационалните групации кои се наоѓаат надвор од Унијата, во случаите кога нивните субјекти се лоцирани во некоја од земјите членки на Унијата. Поконкретно, обврска поднесување на извештај по земја има крајниот матичен субјект на мултинационалната групација кој се наоѓа во Унијата во земјата во која е даночен резидент (член 8аа став (1) од ДАК). Доколку, крајниот матичен субјект на мултинационалната групација е даночен резидент надвор од Унијата, обврската за известување се пренесува на другите составни субјекти кои се даночни резиденти во Унијата, доколку земјите членки не го добијат извештајот по земја од трета земја во која крајниот матичен субјект е даночен резидент. За неисполнување на обврската за известување се пропишуваат казни кои треба да се ефективни, пропорционални и одвраќачки (член 25а од ДАК).

Извештајот по земја се доставува на годишна основа и за секоја даночна јурисдикција и содржи податоци кои клучуваат клучни финансиски информации (приходи, добивка/загуба и платен данок на добивка) и други информации поврзани со деловните активности (број на вработени и материјални средства во јурисдикцијата). Дополнително, мултинационалните групации ги идентификуваат субјектите од групата кои вршат деловни активности во засегнатата јурисдикција, нивниот резидентен статус и нивните деловни активностите во одделните јурисдикции (член 8аа став (3) од ДАК). Истото се однесува и за постојаните деловни единици со посебни финансиски сметки.

Извештаите по земја се доставуваат во стандардна форма која се состои од три табели и тоа: табела 1 која содржи преглед на алоцирање на добивката, даноците и деловните активностите по јурисдикција, табела 2 која содржи листа на субјекти во рамки на мултинационална групација вклучени во секој збир по даночна јурисдикција и табела 3 во која се содржани дополнителни информации (Секција III од Анекс III од ДАК). Автоматската размена на информации се врши преку заедничката мрежа за комуникација воспоставена односно “CCN” мрежата која е воспоставена за целите на размената од страна на Унијата.

Субјектот кој има обврска за известување (краен матичен субјект или друг субјект кој известува) (анг: *reporting entity*) поднесува извештај по земја во земјата во која е резидент за даночни цели за фискалната година за која се известува во рок од 12 месеци по последниот ден од фискалната година за која се известува (анг: *reporting fiscal year*) на мултинационалната групација (член 8аа став (1) од ДАК). Надлежниот орган на земја членка кој го прима извештајот по земја преку автоматската размена го доставува извештајот по земја на било која друга земја членка во која еден или повеќе составни субјекти на мултинационалната групација се даночни резиденти или се оданочуваат (анг: *subject to tax*) во однос на деловната активност која ја вршат преку постојана деловна единица (член 8аа став (2) од ДАК). Извештајот по земја преку автоматска размена се разменува помеѓу земјите членки во рок од 15 месеци по завршување на фискалната година на мултинационалната групација на која се однесува извештајот по земја (член 8аа став (4) од ДАК). Во 2021 извештаите по земја на мултинационалните групации кои се

наоѓаат во Унијата или кои се наоѓаат надвор од Унијата, но вршат деловни активности преку составни субјекти во Унијата стануваат јавно достапни.⁴⁸⁶

Примените извештаи по земја согласно не може да се користат за прилагодување на трансферните цени. Но, може да се користат за проценка на ризик за трансферни цени на високо ниво и постоење на индикации за ерозија на даночната основа и префрлување на добивката, вклучувајќи ја и неусогласеноста на членовите на групата со правилата за трансферни цени, како и за економска и статистичка анализа (член 16 став (6) од ДАК).

Со автоматската размена на информации за извештаи по земја требаше да се започне на средината на 2017 година, а првите извештаи по земја се однесуваа на фискални години кои започнуваа на 1 јануари 2016 година. Како индикација за обемот на оваа форма на автоматска размена на информации, во периодот од јуни 2017 година до октомври 2018 година се разменија повеќе од 19,000 извештаи по земја, со тоа што најмногу извештаи по земја се пратени од Германија, Велика Британија и Холандија, а земји кон кои најмногу се пратени извештаите по земја се Германија, Шпанија и Италија.⁴⁸⁷

Анализите на извештаите по земја покажуваат дека мултинационалните групации имаат тенденцијата да ја префрлуваат добивката во земји со ниска ефективна даночна стапка, без префрлување на суштинските економски активности во земјата.⁴⁸⁸ Од друга страна, по воведување на известувањето за извештаите по земја во Унијата, мултинационалните групации ги зголемиле капиталните трошоци и трошоците за работна сила, кое покажува дека се зголемиле и суштинските економски активности во земјите со преференцијални даночни режими. Исто така, како последува на обврската за известување мултинационалните групации преку корпоративно реорганизирање ја намалиле мрежата на субјекти на групацијата во рамки на Унијата.⁴⁸⁹

д) Овозможување на пристап на даночните органи до информации за спречување на перење на пари - ДАК 5

Даночните органи треба да имаат пристап до сите информации кои ќе им овозможат ефикасна борба против даночната евазија и даночното одбегнување. Ова ги вклучува и информациите за спречување на перење на пари. Во оваа насока, во 2016 година се усвојува измената на ДАК позната како ДАК 5 со која на даночните органи им се обезбедува пристап по информации за спречување на перење на пари.⁴⁹⁰

⁴⁸⁶ Directive (EU) 2021/2101 of the European Parliament and of the Council of 24 November 2021 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of income tax information by certain undertakings and branches, PE/74/2021/INIT OJ L 429, 2021.

⁴⁸⁷ Commission staff working document evaluation of the Council Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC {SWD(2019) 328 final}, 2019, p. 97.

⁴⁸⁸ Garcia-Bernando, Javier, Janský, Petr and Tørslov, Thomas, 'Multinational Corporations and Tax Havens: Evidence from Country-by-Country Reporting', International Tax and Public Finance, 28, 2021, p. 1519–1561.

⁴⁸⁹ De Simone, Lisa, Olbert, Marcel, 'Real Effects of Private Country-by-Country Disclosure', The Accounting Review, 97 (6), 2022, p. 201–232.

⁴⁹⁰ Council Directive (EU) 2016/2258 of 6 December 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards access to anti-money-laundering information by tax authorities, OJ L 342, 2016.

Измената е поврзана со ДАК 2 и воведувањето на стандардот за автоматската размена на информации за финансиски сметки. Поконкретно, финансиските институции имаат обврска за идентификување и известување на вистинскиот сопственик преку постапките за длабинска анализа (особено кога имателот на сметката е посредна структура), а за таа цел ги користат информациите за спречување на перење на пари прибавени врз основа на Четвртата Директивата за спречување на перење на пари.⁴⁹¹

ДАК 5 пропишува обврска за земјите членки за усвојување на законски одредби врз основа на кои на даночните органи ќе им се овозможи пристап до информации кои се држат од финансиските институции меѓукои, податоци за длабинска анализа, податоци за вистински сопственици и други податоци кои се собрани врз основа на прописите за спречување на перење на пари и финансирање на тероризам. Земјите членки требаше да ги усвојат законските измени што е можно поскоро, а најдоцна до јануари 2018 година.⁴⁹² Информациите за вистински сопственици се особено значајни бидејќи ги откриваат крајните сопственици или лицата кои ги контролираат компаниите, трустовите или други правни субјекти.⁴⁹³ Пристапот до овие информации ќе овозможи даночните органи да ги следат постапките за длабинска анализа кои се вршат од финансиските институции, што ќе овозможи поефикасна контрола врз примената на ДАК, а со тоа поефикасна борба против даночната евазија и даночното одбегнување.

ДАК 5 се критикува од аспект на тоа дека иако помеѓу прописите за спречување на перење на пари и даночната транспарентност постои поврзаност, и понатаму останува неусогласеноста помеѓу земјите членки во однос на дефинирањето на вистинските сопственици и даночните кривични дела, што пак води до несигурности при вршење на формите на административната соработка во областа на оданочувањето.⁴⁹⁴

ѓ) Автоматска размена на информации за даночни цели на прекугранични аранжмани за кои се известува - ДАК 6 (cross-border arrangements)

Даночните скандали како *Panama Papers* и *Paradise Papers* ја наметнуваат потребата од поголема транспарентност за потенцијално агресивните прекугранични даночни аранжмани. Оттука, како резултат на Мерката 12 - Правила на задолжително откривање од Проектот за спречување на БЕПС на ОЕЦД и Г20, во 2018 година се усвојува

⁴⁹¹ Directive (EU) 2015/849 of the European Parliament and of the Council of 20 May 2015 on the prevention of the use of the financial system for the purposes of money laundering or terrorist financing, amending Regulation (EU) No 648/2012 of the European Parliament and of the Council, and repealing Directive 2005/60/EC of the European Parliament and of the Council and Commission Directive 2006/70/EC (Text with EEA relevance), OJ L 141, 2015.

⁴⁹² Article 2, Council Directive (EU) 2016/2258 of 6 December 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards access to anti-money-laundering information by tax authorities, OJ L 342, 2016.

⁴⁹³ Olbert, Marcel, Spengel, Christoph, Weck, Stefan, 'Multinational Firms in Tax Havens – Corporate Motives, Regulatory Countermeasures, and Recent Statistics', TRR 266 Accounting for Transparency Working Paper Series No. 126, 2024, p. 6.

⁴⁹⁴ Schiefer, Irene, 'Interplay Between Anti-Money Laundering Provisions and Exchange of Information for Tax Transparency Purposes at EU Level', European Union Law Working Papers, No. 56, 2022, p. 81-82.

измената на ДАК позната како ДАК 6.⁴⁹⁵ Целта на измената е откривање на потенцијално агресивни аранжмани на даночно планирање и размена на информации поврзани со аранжманите помеѓу земјите членки, што ќе придонесе кон спречување на агресивното даночно планирање и заштита на даночните основи на земјите членки.⁴⁹⁶

ДАК 6 пропишува обврска за посредниците (анг: *intermediaries*) како лице кое го смислува, пласира, организира или става на располагање за имплементирање или раководи со имплементирањето на прекуграничниот аранжман за кој се известува. Обврска за известување како посрдник може да има и лице кое помага, советува или дава поддршка при смислување, пласирање, организирање, ставање на располагање за имплементирање или раководење со имплементирање на прекуграничен аранжман за кој се известува, при што секое лице има право да докаже дека не знаело и од кое не можело разумно да се очекува да знае дека било вклучено во прекуграничен аранжман за кој се известува (член 3 став (1) точка (21) од ДАК). Посредниците како лица кое имаат обврска за известување се утврдени доста широко и опфаќаат физички или правни лица и тоа: адвокати, даночни советници, сметководители, финансиски институции, консултанти или нотари кои на било кој начин се вклучени во аранжмани кои може да се сметаат како потенцијално агресивни.

Посредникот кој има обврска за известување треба да исполнува најмалку еден од следните услови:

(а) да е резидент за даночни цели во земја членка;

(б) да има постојана деловна единица во земја членка преку која ги дава услугите во однос на аранжманот;

(в) да биде основан или регулиран со законите на земја членка или

(г) да биде регистриран во професионално здружение за давање на правни, даночни или консултантски услуги во земја членка.⁴⁹⁷ Информаците се поднесуваат до надлежен орган на земја членка во рок од 30 дена во зависност од моментот на започнување на течење на рокот (член 8аб став (1) од ДАК).

Со ДАК 6 се прави разлика помеѓу аранжмани спремни за пласирање (анг: *marketable arrangements*) без притоа да има потреба од суштинско прилагодување и аранжмани по мерка (анг: *bespoke arrangements*) (член 3 став (1) точка (24) и точка (25) од ДАК). Поконкретно, под аранжмани спремни за пласирање се подразбираат прекуграничени аранжмани кои се смислени, пласирани на пазарот, подготвени за имплементирање или на располагање за имплементирање без да има потреба од суштинско приспособување, додека пак ао аранжман по мерка се означува прекуграничен аранжман кој не е аранжман спремен за пласирање. Доколку станува збор за известување

⁴⁹⁵ Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements ST/7160/2018/INIT, OJ L 139, 2018.

⁴⁹⁶ Points (2-6), Preamble, Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements ST/7160/2018/INIT, OJ L 139, 2018.

⁴⁹⁷ Ibid.

на аранжмани спремни за пласирање, посредникот доставува периодичен извештај на секои три месеци и врши негово ажурирање доколку има потреба (член 8аб став (2) од ДАК).

Доколку обврската за известување на посредникот доведува до повреда на професионална тајна во согласност со домашното законодавство на земја членка, посредникот може да се ослободи од обврската за известување за прекугранични аранжмани за кои се известува. Во овој случај, обврската за известување преминува на друг посредник, кој се известува за преминувањето на обврската за известување од претходниот посредник (член 8аб став (5) од ДАК).⁴⁹⁸ Ослободување од обврската за известување може да се однесува на адвокатите или сметководителите кои согласно домашното законодавство се заштитени со одредби за спречување на откривање на професионална тајна.

Доколку не постои друг посредник, обврската за известување преминува на релевантниот даночен обврзник (анг: *relevant taxpayer*) (член 8аб став (6) од ДАК). Релевантниот даночен обврзник може да биде физичко лице, правно лице или правен аранжман вклучувајќи ги и трастовите, партнерствата, фондациите и слични правни аранжмани. Релевантниот даночен обврзник ги доставува информациите до надлежен орган во рок од 30 дена, при што рокот почнува да тече во различни моменти во зависност од околностите (член 8аб став (7) од ДАК).

Во определени случаи може да постојат повеќекратни обврски за известување во иста земја членка во однос на исти прекугранични аранжмани за кои се известува. Станува збор за ситуации кога постојат повеќе од еден посредници или повеќе релевантни даночни обврзници. Во овој случај, обврска за известување на прекуграничниот аранжман за кој се известува имаат сите посредници или сите даночни обврзници, освен ако се докаже дека обврската за поднесување на информација за прекуграничниот аранжман е исполнета од друг посредник или даночен обврзник (член 8аб став (9) и став (10) од ДАК). Доколку пак, обврската за поднесување на информации за прекуграничниот аранжман за кој се известува треба да се исполни во повеќе од една земја членка, се пропишува редослед на земји членки по кој се поднесуваат информациите со цел да се избегнат повеќекратни обврски за известување на посредниците (член 8аб став (3) од ДАК). Истото се однесува и за обврската за известување на релевантниот даночен обврзник (член 8аб став (7) и став (8) од ДАК).

Во ДАК 6 не се пропишува што се подразбира под агресивно даночно планирање. Наспроти ова, се зборува за прекугранични аранжмани за кои треба да се известува, а кои вклучуваат листа на карактеристики кои може да претставуваат индикација за даночно одбегнување или злоупотреба.⁴⁹⁹ Па така, обврската за известување се однесува на прекугранични аранжмани кои се однесуваат на повеќе од една земја членка или земја членка и трета земја при што аранжманите исполнуваат барем еден од условите:

⁴⁹⁸ Одредбата беше предмет на оценување пред ЕСП (Case C-694/20) и во случајот се утврди дека претставува повреда на членот 7 од Повелбата за основните права.

⁴⁹⁹ Point (9), preamble, Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements ST/7160/2018/INIT, OJ L 139, 2018.

(а) учесниците во аранжманот не се резиденти за даночни цели во иста јурисдикција;

(б) еден или повеќе од учесниците во аранжманот истовремено се резиденти за даночни цели во повеќе од една јурисдикција;

(в) еден или повеќе од учесниците во аранжманот работат во друга јурисдикција преку постојана деловна единица која се наоѓа во таа јурисдикција и аранжманот претставува дел или целина од работата на таа постојана деловна единица;

(г) еден или повеќе од учесниците во аранжманот вршат работа во друга јурисдикција без притоа да бидат резиденти за даночни цели или да формираат постојана деловна единица која се наоѓа во таа јурисдикција или

(д) аранжманот да може да влијае врз автоматската размена на информации или идентификување на вистинската сопственост. Аранжманот може да се состои од серија на аранжмани или да вклучува еден или повеќе чекори (член 3 став (1) точка (18) од ДАК).

Откривањето на аранжманите на агресивното даночно планирање во смисла на ДАК 6 се темели на листа на индикации односно ознаки (анг: *hallmarks*), кои опфаќаат карактеристика или особина на прекуграничен аранжман кои може да претставуваат потенцијален ризик за даночно одбегнување. Во оваа насока, прекуграничните аранжмани за кои се известува се испитуваат дали содржат некоја од ознаките од Анексот IV на ДАК (член 3 став (1) точка (19) и точка (20) од ДАК). Постојат пет видови на ознаки кои можат да бидат општи или посебни, кои се земаат предвид при исполнување на тестот на главна корист (анг: *main benefit test*). Тестот се смета дека е исполнет доколку како главна корист или една од главните користи на аранжманот е стекнување на даночна повољност која што лицето може разумно да очекув, имајќи ги предвид релевантните факти и околности (Дел II, Анекс IV од ДАК).

Надлежниот орган на земјата членка каде што е поднесена информацијата преку автоматска размена ги доставува добиените информациите до надлежните органи на сите други земји членки (член 8аб став (13) и став (14) од ДАК). Информациите, меѓудругото, треба да содржат податоци за посредниците и релевантни даночни обврзници, опис на ознаките и прекуграничниот аранжман за кој се известува, идентификување на засегната земја-членка/и итн.

Автоматската размена на информации се врши во рок од еден месец од крајот на кварталот во кој е поднесена информацијата, при што првата информација требаше да биде доставена до 31 октомври 2020 година (член 8аб став (18) од ДАК). ДАК 6 има и ретроактивен ефект бидејќи се бара од посредниците и релевантните даночни обврзници да известуваат за прекугранични аранжмани за кои иницијалниот чекор бил преземен во периодот помеѓу влегување во сила и влегување во примена на измената, најдоцна до 31 август 2020 година (член 8аб став (12) од ДАК). Автоматската размена на информации се врши преку заедничката мрежа за комуникации (CCN), а информациите се чуваат во безбеден централен директориум за административна соработка во областа на оданочувањето. Пристап до информациите имаат надлежните органи, а Европската комисија има ограничен пристап.

Како индикација за оваа форма на административна соработка во областа на оданочувањето, до крајот на 2023 година, разменети се околу 53,000 прекугранични аранжмани за кои се известува, пришто најголем удел во размената имаат Германија и Холандија.⁵⁰⁰

Заради автоматската размена на информации на прекуграничните аранжмани се намалуваат прекуграничните депозити во земјите кои ги имплементираат обврските за известување, а во исто време се забележува пренасочување на добивката кон земји кои имаат порелаксирани правила за известување на прекуграничните аранжмани.⁵⁰¹ Во земјите во кои е имплементирана обврската за известување, ефективните даночни стапки се повисоки, особено во земјите во кои се пропишуваат високи глоби за неусогласеност и во кои не се применува исклучокот за професионална тајна.⁵⁰²

Обврската за известување на потенцијално агресивни даночни аранжмани може да резултира со повреда на основните слободи.⁵⁰³ Во судската пракса се нотира обврската за известување е во колизија со Повелбата на основните човекови права.⁵⁰⁴ Од друга страна пак, ЕСП од 2024 година ја потврдува полноважноста на ДАК 6 и борбата на Унијата за зајакнување на транспарентноста во даночните прашања преку откривање на потенцијално штетни агресивни прекугранични аранжмани.⁵⁰⁵

ДАК 6 носи бројни предизвици при имплементирањето во домашното законодавство од недостаток на дефиниции до неконзистентност на одредбите кои можат да ја поткопаат ефективноста на обврската за известување од страна на посредниците.⁵⁰⁶ Дополнително, барањата за известување во согласност со ДАК 6 се исцрпи, може да доведат до прекумерно известување, а со тоа и до намалување на ефективноста.⁵⁰⁷ Од друга страна пак, мултинационалните групации и нивните советници се свесни дека

⁵⁰⁰ European Court of Auditors, 'Combatting harmful tax regimes and corporate tax avoidance', Special Report, 27, 2024, p. 25 - 26.

⁵⁰¹ Casi, Elisa, Mardan, Mohammed, Muddasani, Rohit Reddy, 'So close and yet so far: The ability of mandatory disclosure rules to crack down on offshore tax evasion', TRR 266 Accounting for Transparency Working Paper Series No. 104, 2022, p.1.

⁵⁰² Edwards, Alexander S. and Hutchens, Michelle and Persson, Anh, 'Third-Party Reporting and Cross-Border Tax Planning', Rotman School of Management Working Paper No. 3792342, 2023, p.1.

⁵⁰³ Blum, D.W.; Langer, A., 'At a Crossroads: Mandatory Disclosure under DAC-6 and EU Primary Law', European Taxation 2019 (Volume 59), No. 6, 2019, p. 317. Lang, Michael, 'Mandatory Disclosure Rules', European and International Tax Law and Policy Series, Volume 26, WU Institute for Austrian and International Tax Law, 2023, p. 51.

⁵⁰⁴ Judgment of the Court (Grand Chamber) of 8 December 2022, Orde van Vlaamse Balies and Others v Vlaamse Regering, Case C-694/20, ECLI:EU:C:2022:963.

⁵⁰⁵ Judgment of the Court (Second Chamber) of 29 July 2024, Belgian Association of Tax Lawyers and Others v Premier ministre/ Eerste Minister, C-623/22, ECLI:EU:C:2024:639.

⁵⁰⁶ Bianco, Arthur, 'DAC6 and the Challenges Arising from Its Disclosure Obligation', EC Tax Review, Volume 30, Issue 1, 2021, p. 8 – 23. European Court of Auditors, 'Combatting harmful tax regimes and corporate tax avoidance', Special Report 27, 2024, p. 19.

⁵⁰⁷ Види повеќе во: Casi-Eberhard, E., Chen, X., Orlic, M., & Spengel, C, 'One directive, several transpositions: a cross-country evaluation of the national implementation of dac6', World tax journal, 13(1), 16, 2021.

прекумерното известување ги отежнува напорите на даночните органи за спречување на агресивното даночно планирање.⁵⁰⁸

е) Автоматска размена на информации кои се известуваат од дигиталните платформи - ДАК 7 (reporting rules for digital platforms)

Дигиталните платформите, особено по Ковид - 19 пандемијата се точка на поврзување помеѓу давателите на услуги или добра и корисниците на услугите односно купувачите. Добивката која што се остварува преку дигиталните платформи е предмет на оданочување, кое може да биде предизвик за даночните органи доколку дигиталните платформи се лоцирани во јурисдикција различна од јурисдикцијата на давателите на услуги или добра.⁵⁰⁹

Заради проширување на автоматската размена и на информации кои се однесуваат на дигиталните платформи во 2021 година се усвојува уште една измена на ДАК позната како ДАК 7.⁵¹⁰ Измената е инспирирана од Модел правилата на ОЕЦД за известување на операторите на платформи во однос на продавачите на економија на споделување (анг: *sharing economy*) и економијата на хонорарна работа (анг: *gig economy*).⁵¹¹

Преку оваа форма на автоматска размена на информации се спречува понатамошното губење на даночните приходи кое произлегува од непријавување на приходите кои се остварени преку дигиталните платформи, а во исто време се врши стандардизирање на правилата за известување.⁵¹²

Обврската за известување на операторите на платформи врз основа на ДАК 7 се оценува од аспект на усогласеноста со правото на Унијата. Имено, во случајот *Airbnb Ireland and Airbnb Payments UK* (C-83/21)⁵¹³ се потврдува дека усогласеноста на обврската за собирање на информации за закупини од платформи како *Airbnb* со слободата на давање на услуги (член 56 од ДФЕУ). Во случајот *Airbnb Ireland* (C-674/20)⁵¹⁴ се потврдува усогласеноста на белгиското законодавство со кое се бара од давателите на услуги за посредување на имот (вклучувајќи ги и операторите на дигиталните платформи) да даваат информации за трансакциите во рамки на туристичко сместување до даночните органи. Во случајот *SIA 'SS' v Valsts ieņēmumu dienests* (C-175/20)⁵¹⁵ во која предмет на

⁵⁰⁸ Edwards, Alexander S. and Hutchens, Michelle and Persson, Anh, 'Third-Party Reporting and Cross-Border Tax Planning', Rotman School of Management Working Paper No. 3792342, 2023. p. 3.

⁵⁰⁹ Berreta, Giorgio, 'The new rules for reporting by sharing and gig economy platforms under OECD and EU initiatives', EC Tax Review, Volume 30, Issue 1, 2021, p. 31 – 38.

⁵¹⁰ Council Directive (EU) 2021/514 of 22 March 2021 amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, ST/12908/2020/INIT, OJ L 104, .2021.

⁵¹¹ OECD, 'Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy', OECD, 2020.

⁵¹² Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, COM/2020/314 final, 2020.

⁵¹³ Judgement of the Court (Second Chamber), 22 December 2022, Case C-83/21, *Airbnb Ireland UC, Airbnb Payments UK Ltd v Agenzia delle Entrate*, ECLI:EU:C:2022:1018.

⁵¹⁴ Judgment of the Court (Second Chamber) of 27 April 2022, *Airbnb Ireland UC v Région de Bruxelles-Capitale* Case C-674/20, ECLI:EU:C:2022:303.

⁵¹⁵ Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 24 February 2022, '*SIA 'SS' v Valsts ieņēmumu dienests*, C-175/20, ECLI:EU:C:2022:124.

разгледување е усогласеноста на обврската за известување со заштитата на личните податоци се утврдува дека доставувањето на информациите од огласите за продажба на возила до даночниот орган не претставува повреда на личните податоци на даночниот обврзници.

Обврска за известување согласно ДАК 7 имаат операторите на платформи, како субјекти кои склучуваат договор со продавачите заради ставање на располагање во целост или дел од платформата (Секција I A (2), Анекс V од ДАК). Платформата претставува софтвер (вклучувајќи и вебстраница или апликација) преку која корисниците и продавачите се поврзуваат заради вршење на некоја од релевантните активности. Платформата вклучува и аранжмани за собирање и плаќање во однос на тие активности, но не и софтвер преку кој се процесира плаќањето, се објавуваат или рекламираат активностите или преку кој се пренасочуваат корисниците кон платформата (Секција I A (1), Анекс V од ДАК). За да има обврска за известување, платформата мора да е резидент за даночни цели односно да е воспоставена во согласност со законите, да има место на управување или постојана деловна единица во некоја од земјите членки односно да станува збор за платформа која е присутна во Унијата. Дополнително, обврска за известување имаат и странски оператори на платформи кои го олеснуваат вршењето на активностите од страна на продавачите кои се резиденти за даночни цели во некоја од земјите членки или недвижниот имот кој се изнајмува се наоѓа во земјата членка (Секција I A (4), Анекс V од ДАК). Овие платформи кои немаат присуство во Унијата се регистрираат во некоја од земјите членки преку единствената регистрација во рамки на Унијата (член 8ав став (4) и Секција VI Ѓ, Анекс V од ДАК). Широкиот опфат на платформи во рамки на Унијата, но и надвор од Унијата обезбедува еднакви услови и спречување на нелојална конкуренција во рамки на внатрешниот пазар. Ова подразбира дека повеќето платформи ќе бидат опфатени со правилата за известување меѓу кои и *Airbnb, Booking, Upwork, Fevrr, Uber, Amazon, Etsy* итн.

Обврската за известување не се однесува на платформи кои се сметаат за квалификувани платформи надвор од Унијата, а кои се резиденти на квалификувани јурисдикции надвор од Унијата кои имаат склучено договор со сите земји членки на Унијата за автоматска размена на информациите кои се еквивалентни на ДАК 7. Во овие случаи, автоматската размена се врши врз основа на Модел правилата на ОЕЦД за известување на операторите на платформи во однос на продавачите на економијата на споделување и економијата на хонорарна работа, а во однос на еквивалентноста одлучува Европската комисија.⁵¹⁶

Активностите за кои се известува вклучуваат изнајмување на недвижен имот, давање на лични услуги, продажба на добра и изнајмување на транспорт кои се дефинирани како релевантни активности (Секција I A (8), Анекс V од ДАК). За релевантните активности на продавачот треба да има надомест во било која форма (Секција I A (10), Анекс V од ДАК).

⁵¹⁶ Point (16), preamble, Council Directive (EU) 2021/514 of 22 March 2021 amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, ST/12908/2020/INIT, OJ L 104, 2021 and art. 8ac (7) and Section I A (4-7), Annex V, Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, Consolidated version, OJ L 64, 2011.

Обврската за известување се однесува на продавачите кои се корисници на платформата и кои се регистрирани за вршење на некоја од релевантните активности, при што продавачите можат да бидат физички и правни лица, вклучувајќи ги и правните аранжмани како трустови, партнерства и фондации (Секција I Б (1) и (B), Анекс V од ДАК). Продавачите треба да бидат активни односно да вршат релевантна активност во периодот во кој се известува или да им е платен надомест во врска со релевантните активности во периодот во кој се известува (Секција I Б (2), Анекс V од ДАК). Финално, продавачите за кои се известува треба да бидат резиденти во некоја од земјите членки или да изнајмуваат недвижен имот кој се наоѓа во некоја од земјите членки (Секција I Б (3) и Секција II Г, Анекс V од ДАК). Обврската за известување не се однесува на субјектите кои се сметаат за исклучени субјекти (Секција I Б (4), Анекс V од ДАК).

Операторот кој има обврска за известување има две обврски: едната е собирање и потврдување на информациите за активните продавачи за кои се известува и другата, доставување на информациите до даночниот орган. За оваа цел, операторите на платформи вршат длабинска анализа преку која се утврдуваат продавачите за кои се известува, информациите за кои се известува и земјата членка на резиденство на продавачот за целите на ДАК 7 (Секција II, Анекс V од ДАК).

Информациите кои се собрани и идентификувани за продавачи за кои се известува се доставуваат во период од еден месец по завршување на периодот за кој се известува во кој продавачот бил идентификуван како лице за кое се известува. Известувањето на оператори на платформи кои се од Унијата се врши во земја членка во која операторот на платформата е резидент за даночни цели или е воспоставен врз основа на законите на земја членка или во земја членка во која има место на управување или постојана деловна единица (Секција III А, Анекс V од ДАК). Известувањето на оператори на платформи кои се надвор од Унијата се врши во земјата членка во која се регистрирале (Секција III А (3), Анекс V од ДАК).

Надлежните органи до кои се доставуваат информациите кои се известуваат од операторите на платформи кои имаат обврска за известување преку автоматската размена на информации ги доставуваат информациите кои биле доставени до нив до надлежни органи на земји членки во кои продавачот за кој се известува е резидент за даночни цели или во која се наоѓа недвижниот имот кој се изнајмува од продавачот за кој се известува. За секој продавач за кој се известува се доставуваат лични податоци, податоци за операторот на платформата кој има обврска за известување, примарна адреса, единствен даночен број на продавач за кој се известува кој е физичко лице или негово место на раѓање, број на регистрација и ДДВ број на продавач за кој се известува кој е правно лице, износ на надомест платен на продавачот за кој се известува, такси, провизии и даноци задржани од операторот на платформата кој има обврска за известува итн. Доколку продавач за кој се известува врши релевантни активности кои се однесуваат на издавање на недвижен имот се доставуваат дополнителни податоци кои се однесуваат на адреса на имотот кој се изнајмува, број на денови во кои бил изнајмен имотот, износ на надомест за секој квартал итн. (член 8ав став (2) и Секција II, Анекс V од ДАК).

Автоматската размена на информации кои се известуваат од оператори на платформи беше критикувана од аспект на неусогласеноста со регулативата за заштита на

лични податоци (анг: *General Data Protection Regulation*).⁵¹⁷ Во оваа насока, со ДАК 7 се зајакнува заштитата на личните податоци при неовластено откривање (анг: *data breach*) и се пропишува обврска за известување на продавачите дека неговите лични податоци ќе се собираат и разменуваат за целите на автоматската размена на информации.

Информациите се разменуваат во рок од два месеци по завршување на периодот за кој се известува, со тоа што првата размена требаше да се изврши на 1 јануари 2023 година (член 8ав став (3) од ДАК). Овој вид на автоматска размена на информации се врши на електронски начин преку CCN мрежата, а информациите се чуваат во централниот депозиториум (член 8ав став (6) и член 20 став (4) од ДАК).

Земјите членки имаат обврска за обезбедување на ефективно имплементирање на автоматската размена на информации кои се известуваат од операторите на платформи кое подразбира пропишување на обврска за собирање и верификување на информациите од операторите на платформи, пропишување на обврска за операторите на платформи за евидентирање на чекорите кои биле преземени при вршењето на длабинката анализа и известувањето и пропишување на постапка за обезбедување на усогласеност на операторите на платформи кои имаат обврска за известување, постапка во случај на известување на нецелосни или неточни податоци, постапка на избирање на единствена земја членка во која ќе се известува и постапка за единствена регистрација на операторите кои имаат обврска за известување (член 8ав став (1) и Дел IV, Анекс V од ДАК). Во случај на неисполнување на обврските за известување за операторите на платформите се пропишуваат сразмерни, одвраќачки и ефективни казни (член 25а од ДАК).

ж) Автоматска размена на информации за корисници на крипто-средства - ДАК 8 (tax transparency for crypto-assets)

Земјите членки на различен начин го уредуваат оданочувањето на добивката од трансакциите поврзани со крипто-средствата. Даночните органи имаат ограничен увид во активностите на крипто-пазарот што го отежнува утврдувањето на даночните обврски на даночните обврзници, особено во случаите на прекугранични трансакции.

Заради овие причини, во 2022 година на ниво на ОЕЦД се усвојува Рамката за известување на крипто-средства (анг: *crypto-asset reporting framework (CARF)*),⁵¹⁸ со која се пропишува обврска за известување на информации за трансакции со крипто-средства и автоматска размена информациите со јурисдикциите во кои даночните обврзници се резиденти за даночни цели. Следствено на ова, во 2023 година се усвојува измената на ДАК позната како ДАК 8,⁵¹⁹ со која обврската за известување и автоматската размена на информации за корисници на крипто-средства се воведува на ниво на Унијата.

⁵¹⁷ Saturnina Moreno González, 'The Automatic Exchange of Tax Information and the Protection of Personal Data in the European Union: Reflections on the Latest Jurisprudential and Normative Advances', EC Tax Review, Volume 25, Issue 3, 2016, p. 146 – 161.

⁵¹⁸ OECD, International Standards for Automatic Exchange of Information in Tax Matters: Crypto-Asset Reporting Framework and 2023 update to the Common Reporting Standard, OECD Publishing, 2023.

⁵¹⁹ Council Directive (EU) 2023/2226 of 17 October 2023 amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, ST/10215/2023/INIT, OJ L, 2023/2226, 2023.

Со ДАК 8 се пропишуваат и други измени меѓу кои: автоматската размена на информации за претходни прекугранични договори за богати поединци (анг: *high-net worth individuals*), автоматска размена на приходи од нефинансиска природа за приходи од дивиденди и други приходи кои се сметаат за дивиденди кои не се платени на старателска сметка (анг: *non-custodial dividend income*). Дополнително, се пропишува обврска за известување на единствениот даночен број (анг: *tax identification number*) при размена на информации врз основа на ДАК заради поврзување на разменетите информации и релевантниот даночен обврзник и се дава можност информациите кои се разменуваат освен за даночни цели да се користат и за други цели и тоа: при воведување на санкции од страна на Унијата кон трети земји, за извршување на царинските давачки и спречување на перење на пари и финансирање на тероризам кои може да бидат поврзани со даночната евазија и даночното одбегнување.

Автоматската размена на информации за корисници на крипто-средства ќе резултира со околу 2.4 милиони евра дополнителен даночен приход за земјите членки.⁵²⁰ Крипто-средство согласно ДАК 8 претставува дигитално претставување на вредност или право кое може да се пренесе и чува по електронски пат со користење на специфична технологија.⁵²¹ Тука се вклучени крипто-средствата кои се издаваат на децентрализиран начин, крипто-средства коишто имаат карактеристики на финансиски инструменти и се карактеризираат како финансиски инструмент/вложување (анг: *stablecoins*), вклучувајќи и токени за електронски пари, кои може да се користат за плаќање и инвестирање, како и на одредени незаменливи токени (анг: *non-fungible tokens* (NFTs)).⁵²² Дефинирањето на крипто-средствата е доста широко и опфаќа различни видови на крипто-средства. Заради обезбедување на конзистентност, дефинирањето на крипто-средства и давателите на услуги во ДАК 8 се заснова на Регулативата 2023/1114 за пазарот на крипто-средствата со која се врши хармонизирање на уредувањето на крипто-средствата на ниво на Унијата (во понатамошниот текст: Регулативата 2023/1114).⁵²³

Обврска за известување за трансакции со крипто-средства согласно ДАК 8 имаат давателите на услуги поврзани со крипто-средства (анг: *crypto-asset service providers*), кои се уредени и овластени за вршење на активности во рамки на внатрешниот пазар со Регулативата 2023/1114. Обврска за известување имаат и операторите на крипто-средства (анг: *crypto-asset operators*) кои даваат услуги поврзани со крипто-средствата, кои не се уредени и овластени со Регулативата 2023/1114, кои треба да се регистрираат во некоја од земјите членки на Унијата заради исполнување на обврската за известување. Овие субјекти се даватели на услуги кои имаат обврска за известување (анг: *reportable crypto-asset service providers*) (член 8аг став (1) од ДАК). Следствено на ова, обврска за известување ќе имаат субјекти како *Coinbase*, *Bitpanda*, *Binance* или *Bitstamp* итн.

⁵²⁰ Proposal for Council Directive amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, COM(2022) 707 final, 2022/0413(CNS), 2022.

⁵²¹ Point (5), Preamble, Council Directive (EU) 2023/2226 of 17 October 2023 amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, ST/10215/2023/INIT, OJ L, 2023/2226, 2023.

⁵²² *Ibid*, point (14), preamble.

⁵²³ Regulation (EU) 2023/1114 of the European Parliament and of the Council of 31 May 2023 on markets in crypto-assets, and amending Regulations (EU) No 1093/2010 and (EU) No 1095/2010 and Directives 2013/36/EU and (EU) 2019/1937, PE/54/2022/REV/1, OJ L 150, 2023.

Надлеженот орган за автоматската размена на информации за корисници на крипто-средства пропишаните ги разменува со надлежни органи на други земји членки на Унијата во пропишана временска рамка и на пропишан начин. Автоматската размена на информации за корисници на крипто-средства се врши во рок од девет месеци по завршување на календарската година на која се однесуваат барањата за известување на давателите на услуги поврзани со крипто-средства кои имаат обврска за известување (член 8аг став (6) од ДАК).

Автоматската размена на информации за крипто-средства може да се врши и со јурисдикции кои се наоѓаат надвор од Унијата, под определни услови како што е постоење на ефективен договор помеѓу квалификуван надлежен орган со јурисдикцијата надвор од Унијата кој што е во сила (Секција I, Анекс VI од ДАК). Операторите кои се наоѓаат надвор од Унијата (анг: *non-EU operators*) се регистрираат во некоја од земјите членки за исполнување на обврските од ДАК 8.

Надлежните органи на земјите членки ги доставуваат информациите на други земји членки во кои корисниците се резиденти преку автоматската размена на информации кои содржат детали за корисниците на крипто-средства, даватели на услуги поврзани со крипто-средства и трансакции со крипто-средства за кои се известува. Размената се врши преку заедничката мрежа за комуникации (CCN), а информациите се складираат во централниот депозиториум до кој сите земји членки имаат пристап (член 8аг став (4) од ДАК).

Обврската за известување се однесува на корисници за кои се известува (анг: *reportable users*) кои се физички или правни лица резиденти во некоја од земјите членки на Унијата во однос на крипто-средства за кои се известува (анг: *reportable crypto-assets*) кои може да се користат за инвестициски цели или за плаќање и во однос на трансакции за кои се известува (анг: *reportable transactions*) кои опфаќаат трансакции на размена и трансакции на крипто-средства за кои се известува (домашни или прекугранични трансакции), кои вклучуваат трансакции за крипто-средства за кои се известува за т.н *fiat* валути и трансакции помеѓу крипто-средства за кои се известува (член 8аг став (3) од ДАК). Во табелата 3 се прикажани информациите кои се известуваат за давателите на услуги поврзани со крипто-средства кои имаат обврска за известување, корисниците за кои се известува и крипто-средствата за кои се известува.

Табела 5: Преглед на информации за кои се известува преку автоматската размена на информации за корисници на крипто-средства

Даватели на услуги поврзани со крипто средства кои имаат обврска за известување	Корисници за кои се известува	Крипто средства за кои се известува
• име; • адреса; • единствен даночен број и • број за идентификација или идентификатор на глобално ниво на правен субјект.	• име; • адреса; • резиденство во земја членка; • датум и место на раѓање и • единствен даночен број.	• Име и вид на крипто-средство; • Платен или примен износ за размена на крипто-средства за декретна валута (анг: fiat money), број на трансакции и број на пренесени единици; • Вредност на крипто-средства (при стекнување), бруто приход (при располагање), во случај на крипто-за-крипто трансакции, број на трансакции, број на пренесени единици итн.

Извор: Дел II, Анекс VI од ДАК 8

Обврската за известување и обврска за вршење на длабинска анализа се уредува со Дел II и Дел III од Анексот VI на ДАК 8. Механизмот на известување, како и кај другите видови на автоматска размена на информации е составен од три чекори. Иницијално, преку примена на правилата за длабинска анализа давателите на услуги поврзани со крипто-средства ќе ги утврдат корисниците за кои се известува и ќе ги соберат информации за корисниците и нивните трансакции поврзани со крипто-средства, кои понатаму се доставуваат до надлежниот орган во земјата членка во која се резиденти..

Со ДАК 8 се пропишува критериумите за ефективно имплементирање на обврската за известување (Секција I, Анекс VI од ДАК). Обврската за известување влезе во сила на 1 јануари 2026 година, а давателите на услуги на крипто-средства кои имаат обврска за известување на годишно ниво ги известуваат информациите (Секција II (Г), Анекс VI од ДАК).

з) Автоматска размена на информации во областа на минимално ефективно оданочување - ДАК 9

Во 2022 година се усвои Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување со која се воведува минимално ниво на оданочување на мултилатералните групации и домашните групации од големи размери. Со предметната директива се пропишуваат правила за поднесување на пријава за информации за дополнителен данок (анг: *top-up tax information return*) во која се содржани информации кои даночните органи

ќе ги користат за утврдување на даночната обврска и се обезбедува правилна примена на одредбите од Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување.

Заради олеснување на размената на информации во однос на пријавите за информации за дополнителен данок во согласност со Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување се усвојува последната измена на ДАК позната како ДАК 9. Со оваа измена се воведува автоматска размена на информации во областа на минимално ефективно оданочување.⁵²⁴ Измената се заснова на Мултилатералниот договор помеѓу надлежни органи за размена на GloBE информации и пријавата за GloBE информации (анг: *GloBE Information Return (GIR)*) усвоени на ниво на ОЕЦД и Г20.

Автоматската размена на информации во областа на минимално ефективно оданочување се однесува на пријавата за информации за дополнителен данок која се поднесува од крајниот матичен субјект или назначен субјект за поднесување на пријава (позната како *central filing*). Поднесената пријава за информации за дополнителен данок преку автоматската размена на информации се разменува со други земји членки и тоа: имплементирачки земји членки (анг: *implementing member states*)⁵²⁵ или земји членки во кои се имплементира само правилото за квалификуван домашен дополнителен данок (анг: *QDIT-only member states*).⁵²⁶

Размената се однесува само на определни делови од пријавата за информации за дополнителен данок во согласност со *dissemination approach* согласно кој, земјата членка на крајниот матичен субјект ја добива пријавата за информации за дополнителен данок во целост, додека пак имплементирачките земји членки го добиваат општиот дел (анг: *general section*) од пријавата за информации за дополнителен данок доколку во јурисдикцијата се наоѓаат составни субјекти на мултинационалната групација. Земјите членки во кои се имплементира само правилото на квалификуван домашен дополнителен данок во кои се наоѓаат составни субјекти на мултинационалната групација добиваат само одредени делови од општиот дел на пријавата за информации за дополнителен данок.⁵²⁷ Правните делови (анг: *jurisdictional sections*) од пријавата за информации за дополнителен данок се доставуваат на земјите членки кои имаат право на оданочување (вклучувајќи и врз основа на правилото на квалификуван домашен дополнителен данок) согласно Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување.⁵²⁸

Размената се врши во рок од три месеци од истекот на рокот за поднесување на пријавата или доколку пријавата за информации за дополнителен данок е поднесена по истекот на рокот, не подоцна од три месеци од приемот на пријавата. Во првата фискална година за која се известува дозволено е пролонгирање на рокот до шест месеци од истекот на рокот за поднесување на пријавата, со тоа што првата размена ќе се изврши по 1

⁵²⁴ Council Directive (EU) 2025/872 of 14 April 2025 amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, OJ L, 2025/872, 2025.

⁵²⁵ Имплементирачки земји членки се земји членки во кои е имплементирано правилото на вклучување на добивка или правилото на помалку оданочена добивка или и двете правила во согласност со Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување.

⁵²⁶ Точка (7) од преамбула на директивата.

⁵²⁷ Точка (8) од преамбула на директивата.

⁵²⁸ Точка (9) од преамбула на директивата.

декември 2026 година.⁵²⁹ Земјите кои може да го пролонгираат имплементирањето на правилото на вклучување на добивка и правилото на помалку оданочена добивка во согласност со Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување немаат обврска за автоматска размена на пријавата за информации за дополнителен данок за овој временски период (освен ако не се земји во кои се применува правилото на квалификуван домашен дополнителен данок).⁵³⁰

Со ДАК 9 се врши и унифицирање на формата на пријавата за информации за дополнителен данок (Анекс VII од ДАК). Унифицираната форма на оваа пријава овозможува правилно утврдување на даночните обврски согласно Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување и вршење на проценка на ризик, а во исто време се ограничува доставувањето на непотребни информации до даночниот орган за целите на утврдување на дополнителниот данок.

Земјите членки требаше да ја транспонираат ДАК 9 во домашното даночно законодавство најдоцна до крајот на 2025 година, а примената на одредбите започна од 1 јануари 2026 година.

1.4.3 Спонтана размена на информации како форма на административна соработка во областа на оданочување (spontaneous exchange of information)

Спонтаната размена на информации како форма на административна соработка во областа на оданочување се врши во случај кога земја членка поседува информации кои може да бидат корисни за друга земја членка во целите на оданочувањето.

Под спонтана размена на информации се подразбира комуникација на информации на друга земја членка на несистематска основа која се врши во било кое време и без претходно барање (чл. 3 став (1) точка (10) од ДАК). Спонтаната размена на информации се врши доколку постои некоја од индициите пропишани во ДАК и тоа:

- Надлежниот орган во една земја членка има основи да претпостави дека постои загуба на даноци во друга земја членка;
- Лице кое е обврзаник на данок користи намалување или ослободување од данок во една земја членка кое може да доведе до зголемување на данокот или даночната обврска во друга земја членка;
- Деловните зделки помеѓу лице кое е обврзаник на данок во една земја членка и лице кое е обврзаник на данок во друга земја членка се вршат преку една или повеќе земји на таков начин што може да резултираат со заштеда (намалување) на данокот во едната или другата земја членка или и во двете земји;
- Надлежниот орган на земја членка има основа да претпостави дека заштедата (намалувањето) на данок може да произлегува од вештачки трансфери на добивки во рамки на групацијата и

⁵²⁹ *Ibid.*

⁵³⁰ Точка (10) од преамбула на директивата.

- Информациите испратени до една земја членка од надлежниот орган на друга земја членка овозможиле да се добијат информации кои може да бидат релевантни за проценка на даночната обврска во последната земја членка (член 9 од ДАК).

Информациите се доставуваат до надлежните органи на земја членка што е можно поскоро, но не подоцна од еден месец откако информациите станале достапни. Приемот на доставените информации се потврдува веднаш, а најдоцна во рок од седум работни дена (член 10 од ДАК).

Спонтаната размена на информации се интензивира низ годините.⁵³¹ Преку овој вид на административна соработка се разменуваат информации за даночни одлуки, деловни трансакции и трансакции поврзани со вработувањето.⁵³²

1.5 Други форми на административна соработка во областа на оданочувањето во согласност со ДАК

1.5.1 Присуство во административни канцеларии и учество во административните постапки (presence in administrative offices and participation in administrative enquiries)

Присуството во административни канцеларии и учеството во административните постапки, како форми на административна соработка во областа на оданочувањето се пропишуваат во основната верзија на ДАК, а со ДАК 7 се врши нивно проширување и доуредување.

Под овие форми на административна соработка во областа на оданочувањето се подразбира присуството во канцелариите во кои административните органи на замолената земја членка ги извршуваат своите должности, присуство во текот на административните постапки кои се вршат на територија на замолената земја членка или присуство во текот на административните постапки кои се вршат од замолената земја членка преку користење на електронски средства за комуникација. При поднесување на барање за овие форми на административна соработка во областа на оданочувањето потребно е информациите да бидат предвидливо важни за администратирање и извршување на домашното даночно законодавство на земјата членка која го поднесува барањето.

По барањето, замолената земја членка е должна да одговори во рок од 60 дена од приемот на барањето, на начин на кој го потврдува барањето или дава образложение за одбивањето. Доколку бараните информации се содржани во документација до која службените лица на замолената земја членка имаат пристап, на службените лица на надлежниот орган кој го поднесува барањето треба да им се обезбедат копии од документацијата.

Доколку барањето се однесува на присуство во текот на административните постапки кои се вршат на територија на замолената земја членка или присуство во текот

⁵³¹ European Court of Auditors, Exchanging tax information in the EU: solid foundation, cracks in the implementation, Special Report, 2021, p. 39-41

⁵³² European Commission, Commission staff working document, Evaluation of the Council Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC {SWD(2019) 328 final}, 2019, p.19.

на административните постапки кои се вршат од замолената земја членка преку користење на електронски средства за комуникација, службените лица на надлежните органи на земјата членка која го поднесува барањето може да вршат интервјуа и да испитуваат докази во замолената земја членка. Оваа одредба се пропишува со ДАК 7.

Било кое одбивање од страна на лицето под истрага за почитување на инспекциските мерки од службениците на органот кој го поднесува барањето се третира како одбивањето да е сторено во однос на службениците во замолената земја членка. Службениците овластени од земјата членка која го поднесува барањето кои се присутни во друга земја членка треба во секое време да приложат писмено овластување со кое се потврдува нивниот идентитет и службениот статус (член 11 од ДАК).

1.5.2 Истовремени даночни контроли (simultaneous controls)

Две или повеќе земји членки можат да се договорат да вршат истовремени даночни контроли на својата територија во однос на едно или повеќе лица кои се од заеднички или комплементарен интерес, заради разменување на прибавените информациите на овој начин. Со поднесувањето на предлогот за истовремена даночна контрола надлежниот орган на земја членка ги идентификува лицата во однос на кои ќе ја врши контролата, како и временскиот период во кој ќе се врши контролата. Согласно измените на ДАК од 2021 година, учеството во истовремена даночна контрола зависи од другата земја членка, која е должна да извести за прифаќањето или неприфаќањето по предлогот во рок од 60 дена од денот на приемот на предлогот (член 12 од ДАК).

1.5.3 Заеднички контроли (joint audits)

Заедничката контрола како форма на административна соработка во областа на оданочувањето се воведува со ДАК 7 заради поефективна даночна контрола од страна на даночните органи.

Заедничката контрола претставува спроведување на постапката на утврдување на даноците надвор од територијата на земја членка преку која им се овозможува на даночните органи да ги собираат и анализираат даночните информации на побрз и поопширен начин преку соработка со надлежните органи на други земји членки.

Со ДАК 7 се пропишуваат правата и обврските на службените лица кои учествуваат во заедничката контрола, временската рамка за давање на одговор по барањето за заедничка контрола и постигнувањето на финален извештај од заедничката контрола помеѓу надлежните органи на земјите членки. На овој начин се зајакнува правната сигурност за даночните обврзници.

Заедничката контрола се иницира по барање на земја членка по кое другата земја членка е должна да одговори во рок од 60 дена од приемот на барањето. Заедничката контрола се врши на претходно договорен и координиран начин и врз основа на законодавството на земјата членка во која се вршат активностите од заедничката контрола. При вршење на активности од заедничката контрола се назначуваат службени лица за надзор и координирање на заедничката контрола.

Во рамки на заедничката контрола, службените лица може да вршат интервјуа и да испитуваат докази согласно постапка која е пропишана во земјата членка во која се вршат активностите на заедничката контрола. Оттука, заедничката контрола се врши согласно законодавството на земјата членка во која се вршат активностите од заедничката контрола, особено во однос на постапката на собирање на доказите, нивната допуштеност, како и правата и обврските на лицата кои се предмет на заедничката контрола.

Надлежните органи на земјите членки се договараат за фактите и околностите кои се релевантни за заедничката контрола, како и за даночната позиција на лицето кое е предмет на заедничката контрола. Наодите од заедничката контрола треба да биде содржани во финален извештај усогласен од страна на надлежните органи на земјите членки кои учествуваат во заедничката контрола. Во финалниот извештај може да бидат содржани и прашања во однос на кои надлежните органи на земјите членки не постигнале согласност. Финалниот извештај од заедничката контрола ќе се земе предвид при донесување на релевантните одлуки од страна на надлежните органи на земјите членки кои учествуваат во заедничката контрола. За финалниот извештај се известува и лицето кое е предмет на заедничката контрола (член 12а од ДАК).

1.5.4 Административно известување (administrative notification)

Административното известување, исто така, претставува една од формите на административна соработка во областа на оданочувањето кое се пропишува со ДАК уште од основната верзија од 2011 година, без притоа да претрпи било какви подоцнажни измени.

Административното известување се врши по барање на земја членка, врз основа на кое земјата членка до која се поднесува барањето треба да ги достави инструментите или одлуките на примателот кои потекнуваат од административните органи на земјата членка која го доставува барањето, а се однесуваат на примена на законодавство на нејзина територија во однос на даноците опфатени со ДАК. Оваа форма на административна соработка е можна само доколку земјата членка која го доставува барањето не е во можност да ја изврши доставата до примателот врз основа на нејзините правила за доставување или доколку тоа не е можно без несразмерни потешкотии. Барањето треба да содржи податоците за име и адреса на примателот и предмет на инструментот или одлуката која се доставува (член 13 од ДАК).

1.6 Административната соработка со други земји во областа на оданочувањето согласно домашниот правен поредок

Административната соработка во областа на оданочувањето на земјата со другите земји се уредува со Законот за даночна постапка и Законот за Управата за јавни приходи, како и со договорите за одбегнување на двојно оданочување кои земјата ги склучува со други земји, меѓу кои и земји членки на Унијата.

Во 2018 година се прави значаен исчекор во административната соработка од областа на оданочување со пристапувањето на земјата кон Мултилатералната Конвенцијата за заемна административна помош за даночни прашања, изменета со

Протокол од 2010 година.⁵³³ Мултилатералната Конвенцијата за заемна административна помош за даночни прашања беше ратификувана во 2019 година⁵³⁴ и е во примена од 1.01.2020 година. Овој меѓународен инструмент претставува сеопфатна мултилатерална рамка за размена на информации и помош при наплата на даноци со која се пропишуваат формите на заемна административна помош, меѓу кои размена на информации по барање, автоматска размена на информации, спонтанa размена на информации, други форми на заемна административна помош, како и помош при наплата.

1.6.1 Размената на информации по барање согласно домашниот правен поредок

Согласно домашното даночно законодавство, Управата за јавни приходи е надлежен орган за размена на информации на барање на надлежни органи на други земји. Поконкретно, Управата за јавни приходи остварува соработка и размена на податоци со други државни органи и меѓународни институции од областа на оданочувањето во согласност со склучените меморандуми за соработка, односно меѓународните договори што се ратификувани согласно со Уставот на Република Северна Македонија.⁵³⁵

Размената на информации по барање согласно домашниот правен поредок може да се врши врз основа на неколку правни основи. Поконкретно, размената на информации по барање може да се врши врз основа на договорите за одбегнување на двојно оданочување кои земјата ги склучила со други земји. Согласно договорите за одбегнување на двојно оданочување, размената на информации по барање се врши заради целите на примена на договорот или заради администрирање и присилна наплата согласно законодавството на земјите. Размената на информации се однесува на даноците од секој вид и опис кои се воведени од страна на земјата договорничка или нејзините политички единици или локални власти. Разменетите информации од страна на земјите договорнички ќе се користат за целите на спречување на даночната евазија и даночното одбегнување. Одредбата од размена на информации по барање од договорите за одбегнување на двојно оданочување се заснова на членот 25 од Модел даночната конвенција за доход и капитал на ОЕЦД.

Земјата има широка мрежа на договори за одбегнување на двојно оданочување, меѓу кои и со повеќето земји членки на Унијата. Поконкретно, земјата има склучено 49 договори за одбегнување на двојно оданочување, од кои 23 се со земји членки на Унијата. Договор за одбегнување на двојно оданочување не е склучен со неколку земји членки на Унијата и тоа: Грција, Кипар, Малта и Португалија.⁵³⁶

⁵³³ OECD and the Council of Europe, Convention on mutual administrative assistance in tax matters and Protocol amending the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, 2011.

⁵³⁴ Закон за ратификација на Конвенцијата за заемна административна помош за даночни прашања, изменета со Протоколот од 2010 година, „Службен весник на Република Северна Македонија” 191/2019 од 17.09.2019.

⁵³⁵ Член 4 став (2) точка 11, Закон за Управата за јавни приходи, „Службен весник на РМ”, бр.43/14...7/19, ... „Службен весник на РСМ” бр.87/23 и „Службен весник на РСМ” 03/25.

⁵³⁶ Податокот е заклучно со октомври 2025 година.

Размената на информации по барање може да се врши и врз основа на договори за размена на информации за даночни прашања кои се склучуваат со други земји. Ваков договор е сличен во 2013 година со Аргентина.⁵³⁷

Дополнително, размената на информации по барање може да се врши и врз основа на Мултилатералната Конвенцијата за заемна административна помош за даночни прашања. Поконкретно, правниот основ за размената на информации е членот 5 од Законот за ратификација на Конвенцијата за заемна административна помош за даночни прашања, изменета со Протокол од 2010 година. Размената на информации се однесува на било какви информации кои се предвидливо важни за административно или присилно извршување на националното законодавство на страните во врска со даноците на кои се применува Конвенцијата.

Во табелата 6 е дадена статистика за размена на информации по барање на Управата за јавни приходи со земји членки на Унијата за 2022 година и за 2023 година.

Табела 6: Размена на информации по барање на Управата за јавни приходи со земји членки на ЕУ за 2022 година и 2023 година

	Примени барања за размена на информации од странски даночни администрации на земји-членки на ЕУ	Поднесени барања за размена на информации до странски даночни администрации на земји-членки на ЕУ
2022 година	8	3
2023 година	22	4

Извор: Управа за јавни приходи, по поднесено барање за пристап до информации од јавен карактер

Следствено на горенаведеното, размената на информации по барање во земјата се врши врз основа на неколку правни основи. Пропишување на уште еден правен основ согласно ДАК е особено значајно бидејќи отвора можности за размена на информации по барање со земјите со кои Северна Македонија нема склучено договор за одбегнување на двојно оданочување. Добиените информации може да се користат за утврдување на данок врз основа на домашното даночно законодавство, за целите на присилна наплата, но и за целите на спречување на даночната евазија и даночното одбегнување.

⁵³⁷ Договор помеѓу Република Македонија и Аргентинската Република за размена на информации за даночни прашања, „Службен весник на Република Македонија“ бр. 150 од 31.10.2013 година.

1.6.2 Автоматска размена на информации согласно домашниот правен поредок

Автоматската размена на информации, како форма на заемна административна помош се пропишува со Мултилатералната Конвенцијата за заемна административна помош за даночни прашања. Поконкретно, членот 6 од Законот за ратификација на Конвенцијата за заемна административна помош за даночни прашања, изменета со Протокол од 2010 година претставува правен основ за автоматска размена на информации кои се утврдуваат во меѓусебен договор со надлежните ограни.

Настрана од оваа одредба, автоматската размена на информации не се уредува со други прописи во рамки на домашниот правен поредок. Па така, иако, во домашниот правен поредок постои правен основ за автоматска размена на информации преку примена на Мултилатералната Конвенцијата за заемна административна помош за даночни прашања, сепак земјата сè уште не е вклучена во автоматска размена на информации со други земји од било кој вид.

Земјата е членка на Глобалниот форум за транспарентност и размена на информации за даночни цели⁵³⁸ како меѓународна иницијатива за зајакнување на транспарентноста преку размената на информации за даночни цели. Преку членувањето во форумот земјата изразува поддршка за имплементирањето на меѓународните даночни стандарди, меѓукои и автоматската размена на информации во домашниот правен поредок.

Имплементирањето на **автоматската размена на информации за приходите од нефинансиски природа (ДАК 1)** подразбира обврска за земјата за доставување на информации за приходи од нефинансиска природа за резиденти на други земји, како и добивање вакви информации за даночни резиденти на земјата. Оваа форма на автоматска размена на информации опфаќа размена на информации за: приходи од вработување, примања на членовите на органите на управување, производи на животно осигурување кои не се опфатени со други правни инструменти на Унијата, пензии, сопственост на недвижен имот и доход од закуп и подзакуп, авторски хонорар и приходи од нестарателски дивиденди. Земјата ќе има обврска да разменува информации за најмалку пет од наведените категории на приходи и капитал согласно ДАК, во зависност од тоа кои од категориите на приходи и капитал се достапни на даночниот орган за домашни даночни цели. Автоматската размена на информации за приходите од нефинансиски природа земјата ќе ја врши најмалку еднаш годишно, во период од шест месеци по завршување на даночна година во која информацијата станала достапна.

Имплементирање на автоматската размена на информации за приходи на нефинансиска природа во домашниот правен поредок ќе придонесе кон поголема даночна усогласеност и избегнување на двојно оданочување во однос на овие категории на приходи и капитал, зајакнување на проценката на ризик, како и кон подигнување на свеста на даночните обврзници за намирување на даночните обврски со оглед на тоа дека

⁵³⁸ Глобалниот форум за транспарентност и размена на информации за даночни цели е тело на ОЕЦД за имплементирање на меѓународните стандарди за даночна транспарентност. Република Северна Македонија станува членка на Глобалниот форум за транспарентност и размена на информации за даночни цели во 2011 година. Во Глобалниот форум за транспарентност и размена на информации членуваат 171 јурисдикција. Извор: <https://web-archive.oecd.org/tax/transparency/who-we-are/members/index.htm>

даночниот орган ќе има увид во наведените категории на приходи и капитал на даночните обврзници кои се резиденти за даночни цели во земјата, а кои се остваруваат во друга земја.

И покрај бројните придобивки, автоматската размена на информации за приходи на нефинансиска природа налага обемни законски и подзаконски измени и воспоставување на потребната инфраструктура за ефективно спроведување на автоматската размена на информации.

Имплементирање на **автоматската размена на информации за финансиски сметки (ДАК 2)** подразбира обврска за земјата за размена на информации за финансиски сметки кои се чуваат во земјата за даночни резиденти на други земји, како и добивање на информации од други земји за даночните резиденти на земјата. Со ДАК 2 се пропишува обврска за собирање на информации и длабинска анализа од страна на финансиските институции, нивно доставување до надлежниот орган и споделување на овие информации преку автоматската размена на информации со надлежните органи на други земји.

Преку автоматската размена на информации за финансиски сметки даночниот орган ќе има увид во информациите од финансиски сметки кои се чуваат во странски финансиски институции, кои може да се користат за контрола на даночната усогласеност за домашните даночни обврзници. Информациите може да претставуваат индиција за постоење на прекугранична даночна евазија или даночно одбегнување.

Имплементирањето на автоматската размена на информации за финансиски сметки (ДАК 2) во домашниот правен поредок покрај усвојувањето на обемни законски и подзаконски прописи, налага и воспоставување и одржување на потребните системи за собирање на информациите и нивно поврзување со системот во рамките на Унијата воспоставен за целите на автоматската размена на информации. Имајќи ја предвид опширноста на обврските за известување и длабинска анализа на финансиските известувачки институции, како и обемноста на информациите кои што ќе пристигнуваат до надлежниот орган, се налага зајакнување на капацитетите за прием, доставување и обработка на доставените информации од страна на надлежниот орган.

Имплементирањето на **автоматска размена на информации за даночните одлуки (ДАК 3)** подразбира обврска за земјата за автоматска размена на информации за претходните прекугранични договори и претходни договори за цени кои се однесуваат на резиденти на други земји и доставување на вакви информации до земјата за домашните даночни резиденти. Оваа форма на административна соработка во областа на оданочувањето е насочена кон спречување на прекугранично даночно одбегнување, агресивно даночно планирање и нарушување на праведната конкуренција. Преку размената на овие даночни одлуки ќе се утврди даночната позиција на даночните обврзници, кое што пак е значајно за утврдување на вкупната даночна обврска во земјата за резиденство.

Анализата на домашното даночно законодавство во однос на постоењето на даночните одлуки во домашниот правен поредок покажува дека единствено обврзувачката согласност која што ја издава Управата за јавни приходи врз основа на Законот за даночна постапка исполнува некои од елементите од претходните прекугранични договори кои се опфатени со автоматската размена на информации согласно ДАК 3, додека пак согласно

позитивно даночно законодавство не постои можност за издавање на претходни договори за цени.

Иако, со домашното даночно законодавство не се пропишува правен основ за издавање на даночни одлуки како што се уредени со ДАК 3, земјата може да има корист од доставувањето на информациите од надлежните органи на други земји за даночните обврзници кои се резиденти во земјата и кои се опфатени со даночните одлуки. Од друга страна, со оглед на тоа дека ваквите даночни инструменти не се пропишани во важечкото даночно законодавство, земјата нема да има обврска за нивно разменување, освен во случаите со обврзувачката согласност во однос на која беше нотирано дека исполнува некои од елементите на претходните прекугранични договори.

Имплементирањето на автоматската размена на информации на даночните одлуки во домашниот правен поредок налага пропишување на правен основ за оваа форма на автоматска размена на информации, кое подразбира усвојување на законски и подзаконски одредби, што не треба да се третира како правен основ за издавање на вакви одлуки. Дополнително, се налага воспоставување на потребната инфраструктура за размена и поврзување на системите на земјата во системите на Унијата кои се воспоставени за целите на автоматската размена на информации. Со оглед на тоа дека за овој вид на автоматска размена на информации потребна е и рачна обработка на некои од информациите (како што е краткото резиме) се налага зајакнување на човечките капацитети во даночниот орган.

Добиените информации од автоматската размена на информации за даночни одлуки може да се користат за целите на утврдување на данокот на личен доход и данокот на добивка (вклучително и за контрола на трансферните цени), како и за анализа на ризик и во случаите на даночна неусогласеност на даночните обврзници. Ова ќе придонесе кон позиционирање на земјата како конкурентна даночна јурисдикција во која се преземаат напори за спречување на агресивното даночно планирање преку кое се еродираат даночните основи на земјите.

Имплементирањето на **автоматската размена на информации по земја (ДАК 4)** во земјата подразбира обврска за доставување на извештаи по земја од страна на мултинационалните групации кои имаат вкупен консолидиран годишен приход над 750,000,000 евра или под определени услови доставување на извештајот по земја од страна на составните субјекти на мултинационалните групации кои се наоѓаат во земјата до даночниот орган во земјата. Добиените извештаи по земја од субјектите кои се даночни резиденти во земјата се разменуваат преку автоматската размена на информации со надлежни органи во други земји членки.

Воведувањето на извештаите по земји е моќна алатка за даночните органи која придонесува кон зголемување на транспарентноста, подобрена даночна контрола и заштита на домашната даночна основа на земјата. Преку извештаите по земја, даночниот орган ќе има целосен увид во работењето на мултинационалната групација по одделни јурисдикции, но и во однос на составните субјекти кои се даночни резиденти на земјата. Добиените информации даночниот орган може да ги користи за проценувањето на ризикот во однос на трансферните цени за субјектите кои се даночни резиденти во земјата, а кои се дел од некоја мултинационална групација. Информациите не може да бидат основа за прилагодување на трансферните цени од страна на даночниот орган, но

може да се користат за понатамошни проверки на трансферните цени или за други даночни прашања во текот на даночната контрола врз основа на кои може да се изврши соодветно прилагодување на даночната основа на субјектите.

Имплементирањето на автоматската размена на информации за извештаи по земја во домашниот правен поредок налага пропишување на правен основ за оваа форма на административна соработка согласно ДАК и пропишување на обврска за известување во земјата, како и воспоставување на системи во рамки на даночниот орган за целите на автоматската размена на информации за извештаи по земја и приклучување на овие системи кон системите кои се воспоставени на ниво на Унијата. Дополнително, даночните обврзници кои ќе потпаднат под обврската за поднесување на извештаи по земја ќе треба да ги сносат трошоците за нивна подготовка.

Имплементирањето на **автоматската размена на информации за даночни цели на прекугранични аранжмани за кои се известува (ДАК 6)** во домашниот правен поредок подразбира обврска за посредниците (или во определени случаи даночните обврзници) кои се резиденти во земјата кои имаат сознание, ги поседуваат или имаат контрола во однос на прекугранични аранжмани за кои се известува, да известуваат информации за учесниците во аранжманот кои не се даночни резиденти во земјата. Доставени информации надлежниот орган преку автоматската размена на информации ќе ги разменува со надлежните органи на другите земји. Автоматската размена на информации подразбира дека до даночниот орган, како надлежен орган ќе се доставуваат информации за даночните резиденти во земјата кои се вклучени во прекугранични аранжмани за кои се известува.

На овој начин ќе се зајакне транспарентноста во однос на ваквите аранжмани и ќе се заштити домашната основа од агресивното даночно планирање.

Имплементирањето на автоматската размена на информации на прекугранични аранжмани во земјата носи предизвици кои главно се фокусирани на пропишување на опширна законодавно - правна рамка, воспоставување на потребната инфраструктура и трошоци за имплементирање на ниво на посредниците и даночните обврзници.

Имплементирањето на **автоматската размена на информации кои се известуваат од дигиталните платформи (ДАК 7)** подразбира обврска за известување од операторите на платформи кои се наоѓаат во земјата за остварената добивка (од изнајмување на недвижен имот, давање на лични услуги, продажба на добра и изнајмување на транспорт) на продавачите преку дигиталните платформи, како и доставување на вакви информации за даночни обврзници во земјата кои оствариле добивка преку операторите на платформи кои имаат обврска за известување во некоја друга земја. Оваа форма на автоматска размена на информации е користа заради спречување на прекугранична даночна евазија и даночно одбегнување на даночните резиденти во земјата.

Од друга страна пак, воведувањето на овој вид на автоматска размена на информации налага усвојување на законски и подзаконски одредби согласно ДАК 7, воспоставување на потребната инфраструктура и трошоци за усогласување за лицата кои имаат обврска за известување.

Имплементирањето на **автоматската размена на информации за корисници на крипто-средства (ДАК 8)** подразбира обврска за известување од давателите на услуги поврзани со крипто-средства и операторите на крипто-средства кои се наоѓаат во земјата на даночно поврзани информации за трансакциите поврзани со крипто-средствата (корисниците за кои се известува, крипто-средствата за кои се известува и во однос на трансакциите за кои се известува). Овие информации преку автоматската размена се доставуваат до надлежни органи на други земји, а надлежниот орган на земјата ќе прима информации за трансакции поврзани со крипто-средствата за даночните резиденти во земјата. На овој начин ќе се овозможи увид и следење во добивките од крипто-средствата кои се релевантни за целите на оданочување, кое пак ќе претставува основа за даночно усогласување на даночните обврзници кои вршат активности поврзани со крипто-средства во земјата и надвор од земјата. Финално, оваа форма на административна соработка ќе придонесе кон спречување на даночна евазија и даночно одбегнување на добивките поврзани со крипто - средствата.

Покрај потребата од воспоставување на законодавно - правна рамка за автоматската размена на информации за корисници на крипто-средства и воспоставувањето на потребните системи за размена, субјектите кои согласно ДАК 8 имаат обврска за известување ќе снесат трошоци кои се поврзани со прибирањето на информациите, длабинската анализа, потврдувањето и доставувањето на информациите до надлежните органи.

Имплементирањето на **автоматската размена на информации во областа на минималното ефективно оданочување (ДАК 9)** ќе подразбира дека во земјата ќе се пропише правен основ за размена на информации од пријавите за информации на дополнителен данок во согласност со Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување со надлежни органи на други земји кои се “имплементирачки земји” или земји во кои се имплементира правилото на квалификуван домашен дополнителен данок.

Со Правилникот за начинот на пресметување и наплата на дополнителниот данок на добивка се пропишува формата и содржината на пријавата за информации за дополнителен данок, која ги содржи минималните утврдени информации, меѓутоа содржината и формата не е во целост усогласена со одредбите на ДАК 9. Со оглед на тоа дека земјата не е вклучена во процесот на автоматска размена на информации не постои правен основ за размена на пријавите со другите земји. Ова може да претставува предизвик при имплементирање на минималното ниво на оданочување во земјата, со оглед на тоа дека даночниот орган нема да има целосен увид при утврдувањето на обврската за дополнителен данок на глобално ниво. Имајќи предвид дека во земјата веќе се имплементираше минималното ниво на оданочување согласно Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување, покрај транспонирање на ДАК 9 во домашниот правен поредок земјата треба што поскоро да пристапи кон Мултилатералниот договор помеѓу надлежни органи за размена на GloBE информации, како друг правен основ врз основа на кој ќе може да се врши автоматската размена на пријавите за информации за дополнителен данок.

1.6.3 Спонтана размена на информации и други форми на административна соработка во областа на оданочувањето

Управата за јавни приходи, како надлежен орган за размена на информации врши спонтана размена на информации врз основа на договорите за одбегнување на двојно оданочување, договорите за размена на информации и Мултилатералната конвенција за заемна административна соработка за даночни прашања, изменета со Протоколот од 2010 година.

Во Мултилатералната конвенција за заемна административна соработка за даночни прашања се споменуваат неколку околности кои може да претставуваат основа за спонтаната размена на информации и тоа: загуба на даночни приходи за другата страна, право на намалување или ослободување во една од страните која може да доведе до зголемување на данокот или даночната обврска кај другата страна, околности кои произлегуваат од деловното работење помеѓу даночните обврзници кое се врши преку една или повеќе земји на кој доведува до заштети кај едната или другата страна или кај двете страни, околности кои произлегуваат од фиктивни преноси и постоење на информации кои се важни за утврдување на даночната обврска кај другата страна.

Со оглед на тоа дека даночниот орган веќе врши спонтана размена на информации врз основа на други правни основи, при транспонирањето на спонтаната размена на информации не се очекуваат трошоци поврзани со имплементирање на оваа форма на административна соработка од областа на оданочувањето согласно ДАК во домашниот правен поредок. Информациите кои даночниот орган ќе ги добие врз основа на спонтаната размена на информации доколку се поврзат со релевантните даночни обврзници, може да доведат до контрола во однос на усогласеноста на засегнатиот даночен обврзник со домашното даночно законодавство, а со тоа и потенцијално зголемување на даночните приходи.

Што се однесува пак на другите форми на административна соработка во областа на оданочувањето и нивното имплементирање во домашниот правен поредок, нивното имплементирање во домашниот правен поредок може да биде корисно при утврдување и наплата на даноците согласно домашното даночно законодавство преку користење на екстериторијални механизми на дејствување од страна на даночниот орган. За оваа цел може да се користат и средства кои на земјите им се достапни преку Програмата Фискалис на Унијата, како програма за соработка во областа на оданочувањето.

1.6.4 Пристап на даночните органи до информации за спречување на перење на пари

Пристапот на даночните органи до информациите за спречување на перење на пари и финансирање на тероризам се уредува со Законот за спречување на перење на пари и финансирање на тероризам.⁵³⁹ Поконкретно, во членот 131 од Законот за спречување на перење на пари и финансирање на тероризам се пропишува обврска за Управата за финансиско разузнавање за доставување на податоци, информации и документи до Управата за јавни приходи, како надлежен орган. Истите се доставуваат по сопствена

⁵³⁹ Закон за спречување на перење на пари и финансирање на тероризам, „Службен весник на Република Северна Македонија“ бр. 151 од 4.7.2022 година и 208/2024 од 9.10.2024 година.

иницијатива и по барање на надлежен орган кога постојат основи на сомнение дека е сторено кривично дело перење пари и/или финансирање на тероризам, но и друго казниво дело освен перење пари и/или финансирање на тероризам.

Заради обезбедување на транспарентност на сопственичката структура на правните субјекти, во 2021 година беше воспоставен Регистарот на вистински сопственици. Централниот регистар на Република Северна Македонија го води, одржува и управува со Регистарот на вистински сопственици во електронска форма. Управата за јавни приходи врз основа на членот 33 од Законот за спречување на перење на пари и финансирање на тероризам има пристап до податоците кои се запишуваат во Регистарот на вистински сопственици, директно и врз основа на електронски пристап, како орган на надзор над примената на мерките и дејствијата утврдени со законот.

Имајќи го предвид горенаведеното, може да се нотира дека Управата за јавни приходи има пристап до податоците и информациите кои се соберени заради спречување на перење на пари и финансирање на тероризам во услови на постоење на кривично дело или друго казниво дело, како и до Регистарот за вистински сопственици. Меѓутоа, согласно ДАК 5 ваквото овластување на Управата за јавни приходи треба да се прошири и за целите на административна соработка во областа на оданочувањето.

Имплементирањето на ДАК 5 во домашниот правен поредок ќе овозможи пристап на даночните органи до информациите за спречување на перење на пари односно пристап до информации кои се држат од финансиските институции меѓукој, податоци за длабинска анализа, податоци за вистински сопственици и други податоци кои се собрани врз основа на прописите за спречување на перење на пари и финансирање на тероризам. На овој начин ќе се овозможи поефикасна административна соработка во областа на оданочувањето.

Заклучок

Во ова поглавје се врши правна анализа на Директивата за административна соработка со сите измени (од ДАК 2 до ДАК 9), која е дел од секундарното законодавство на Унијата, па следствено на тоа е дел од законодавството на Унијата кое ќе треба да се имплементира во домашниот правен поредок. Оваа директива е поврзана со директните даноци од аспект на спречувањето на даночната евазија и даночното одбегнување и кај овие даноци. Преку компаративната анализа се дава увид во административната соработка во областа на оданочувањето на земјата со други земји согласно домашниот правен поредок.

Анализата на домашниот правен поредок покажува дека во домашното законодавство се пропишуваат правни основи за административна соработка на земјата со други земји во областа на оданочувањето, меѓутоа оваа административна соработка не е уредена до мерата до која се уредува согласно ДАК. Земјата е вклучена во размената на информации по барање и спонтаната размена на информации, меѓутоа опфатот на ДАК е доста поширок и вклучува и друго форми на административна соработка. Дополнително, во ДАК се пропишуваат временски рокови за постапување, начин на користење на

добиените информации и споделување на овие информации со други земји, кое согласно важечкото домашно законодавство не е уредено на начинот на кој се уредува со ДАК.

Понатаму, иако во земјата постои правен основ за автоматската размена на информации, сепак оваа форма на административна соработка во областа на оданочувањето сè уште не е во ефективна примена. Несомнено, автоматската размена на информации ќе отвори можности за добивање на широк обем на податоци до кои даночниот орган согласно важечкото законодавство нема пристап, како што се податоците за приходите од нефинансиски природа, податоци за финансиските сметки, податоци за глобалната распределба на добивката на мултинационалните групации, податоци за даночните одлуки и прекугранични аранжмани кои содржат елементи на агресивно даночно планирање, податоци од дигиталните платформи и финално, податоци за добивките кои произлегуваат од трансакции со крипто средства. На овој начин, на даночниот орган ќе му станат достапни информации кои се релевантни за утврдување на даночните обврски на даночните резиденти на земјата, а кои се остварени во странска јурисдикција до кои даночниот орган нема приспат. Ова несомнено ќе доведе до поголема даночна усогласеност, а следствено на тоа заштита на домашната даночна основа од даночна евазија и даночно одбегнување. Дополнително, автоматската размена на информации ќе овозможи подобра контрола од страна на даночниот орган при имплементирањето на минималното ниво на оданочување согласно Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување.

Транспонирањето на ДАК во домашниот правен поредок налага усвојување на законодавно - правна рамка во која ќе се пропише административната соработка во областа на оданочување. Ова подразбира обемни и сложени законски и подзаконски одредби. Дополнително, административната соработка во областа на оданочувањето подразбира и градење на потребната инфраструктура и системи за вршење на размената, но и зајакнување на оперативните капацитети на даночниот орган. Од особено значење е да се зајакне капацитетот за обработка на податоците кои што ќе се доставуваат до даночниот орган и нивното поврзување со релевантните даночни обврзници кои се резиденти за даночни цели во земјата заради проверката на даночната усогласеност.

Директната финансиска корист од имплементирањето на која било форма на административна соработка во областа на оданочувањето е особено тешко да се процени со оглед на тоа дека некои од добиените информации може да доведат до утврдување на данок кој треба да се плати во земјата, но некои од информациите може и воопшто да не бидат искористени за целите на оданочување.

Со оглед на тоа дека имплементирањето на ДАК во домашниот правен основ може да има директен ефект кон спречување на даночната евазија и даночното одбегнување во областа на директните даноци, земјата треба да се усогласи со предметната директива и пред пристапување во Унијата.

ГЛАВА 2: ДИРЕКТИВА ЗА ЗАЕМНА ПОМОШ ПРИ НАПЛАТА НА ПОБАРУВАЊА КОИ СЕ ОДНЕСУВААТ НА ОДРЕДЕНИ ДАВАЧКИ, ДАНОЦИ И ДРУГИ МЕРКИ И НЕЈЗИНО ИМПЛЕМЕНТИРАЊЕ ВО ДОМАШНИОТ ПРАВЕН ПОРЕДОК

2.1 Вовед

На ниво на Унијата, почетоците на уредувањето на заемната помош при наплата на побарувањата на земјите членки се прават во Директивата на Советот 76/308/ЕЕС од 1976 година,⁵⁴⁰ која е предмет на бројни измени кои се кодифицираат во Директивата на Советот 2008/55/ЕС за заемна помош за наплата на побарувањата кои се однесуваат на одредени давачки, даноци и други мерки.⁵⁴¹ Иако, овој систем на заемна помош помеѓу земјите членки за наплата на побарувањата беше во примена повеќе од 30 години, се критикува од аспект на неговата ефикасност и некомпатибилност со развојот на внатрешниот пазар.

Од овие причини, во 2011 година се усвојува Директивата на Советот 2010/24/EУ за заемна помош за наплата на побарувањата кои се однесуваат на даноци, давачки и други мерки⁵⁴² (по понатамошниот текст: Директивата за заемна помош при наплата на побарувања). Со Директивата за заемна помош при наплата на побарувања се зајакнува механизмот на заемната помош во однос на даночните прашања, особено во рамки на Унијата.⁵⁴³

Заемната помош помеѓу земјите членки при наплатата на побарувањата е потребна заради зголемената мобилност на луѓето, капиталот и прекуграничните трансакции во рамки на внатрешниот пазар, од една страна и територијалната ограниченост на даночното законодавство на земјите членки, од друга страна.

Целта на Директивата за заемна помош при наплата на побарувања е воведување на униформиран систем на заемна помош помеѓу земјите членки при наплатата на побарувања во однос на даноците, давачките, како и во однос на други мерки на заемна помош, негово проширување и подобрување на ефикасноста.⁵⁴⁴ На овој начин се штитат финансиските интереси на земјите членки.

⁵⁴⁰ Council Directive 76/308/EEC of 15 March 1976 on mutual assistance for the recovery of claims resulting from operations forming part of the system of financing the European Agricultural Guidance and Guarantee Fund, and of the agricultural levies and customs duties, OJ L 73, 19.3.1976.

⁵⁴¹ Council Directive 2008/55/EC of 26 May 2008 on mutual assistance for the recovery of claims relating to certain levies, duties, taxes and other measures (Codified version) OJ L 150, 10.6.2008.

⁵⁴² Council Directive 2010/24/EU of 16 March 2010 concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures, OJ L 84, 31.3.2010.

⁵⁴³ Roman Seer, 'Recent Development in Exchange of Information within the EU for Tax Matters', EC Tax Review, Volume 22, Issue 2, 2013, pp. 66-77.

⁵⁴⁴ Servaas van Thiel, Marius Vascega, 'Assessment of Taxes in Cross-Border Situations: The New EU Directive on Administrative Cooperation in the Field of Taxation', EC Tax Review, Volume 20, Issue 3, 2011, pp. 148-154, Ilse De Troyer, 'Recovery Assistance in the EU: Evaluation of Directive 2010/24/EU: Time for an Update?', EC Tax Review, Volume 23, Issue 5, 2014, pp. 284-292.

Директивата за заемна помош при наплата на побарувања е единствен правен акт во рамки на Унијата врз основа на кој се врши заемна помош помеѓу земјите членки за наплата на побарувањата. Сепак, во истата се остава простор за поширока соработка помеѓу земјите врз основа на билатералните и мултилатералните договори или аранжмани (член 24 од Директивата за заемна помош при наплата на побарувања е единствен правен акт во рамки на Унијата врз основа на кој се врши заемна помош).

Директивата за заемна помош при наплата на побарувања е во сила од 1 јануари 2012 година. Во 2011 година се усвојува Имплементирачката регулативата на Комисијата (ЕУ) 1189/2011 со која се уредуваат правила во врска со одредени одредби од Директивата за заемна помош при наплата на побарувања⁵⁴⁵ која е директно применлива во законодавството на земјите членки.

Земјите членки ги применуваат одредбите од Директивата за заемна помош при наплата на побарувања, и притоа ја нотираат ефикасноста на постапката, која што пак влијае врз подобрување на ефикасноста на домашниот систем за наплата на побарувања.⁵⁴⁶

Во ова поглавје ќе се изврши правна анализа на Директивата за заемна помош при наплата на побарување како дел од законодавството на Унијата кое е предмет на даночно хармонизирање со домашното законодавство и кое е поврзано со директните даноци. Во рамките на ова поглавје се прави компаративна анализа со уредувањето на заемна помош при наплата на побарување во домашното законодавство, и финално, се утврдува проценката од влијанието на хармонизирањето на домашното законодавство со законодавството на Унијата.

2.2 Механизам на заемна помош при наплата на побарувања кои се однесуваат на давачки, даноци и други мерки

Со Директивата за заемна помош при наплата на побарувања се уредува заемната помош помеѓу земјите членки при наплата на побарувањата кои се однесуваат на даноците и другите давачки кои настануваат во друга земја членка (член 1 од Директивата за заемна помош при наплата на побарувања).

Опфатот на даноците и давачките за кои може да се иницира заемна помош при наплата на побарувањата помеѓу земјите членки е доста широк и опфаќа даноци и давачки од било кој вид кои се наплаќаат од земјите членки или нивни територијални или административни поединици, вклучувајќи ги и локалните власти и даноците и давачки во име на Унијата. Заемната помош може да се побара и за поврзани плаќања со побарувањата на даноци и давачки меѓу кои казни, пенали, такси и камати. Придонесите за задолжително социјално осигурување не спаѓаат во опфатот на заемна помош помеѓу земјите членки при наплата на побарувањата. Истото се однесува и за давачките од

⁵⁴⁵ Commission Implementing Regulation (EU) No 1189/2011 of 18 November 2011 laying down detailed rules in relation to certain provisions of Council Directive 2010/24/EU concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures, OJ L 302, 19.11.2011.

⁵⁴⁶ Report from the Commission to the European Parliament and the Council on the operation of the arrangements established by Council Directive 2010/24/EU of 16 March 2010 concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures {SWD(2017) 461 final}, COM(2017) 778 final, p.11.

договорна природа и кривичните казни (член 2 од Директивата за заемна помош при наплата на побарувања).

Претходниот систем на заемна помош помеѓу земјите членки при наплата на побарувањата е доста потесен во однос на опфатот на даночите и давачките на кои се однесува. Имено, со иницијалната Директива на Советот 76/308/ЕЕС со заемна помош помеѓу земјите членки при наплата на побарувања не се опфатени даноците на доход и капитал.

Заемната помош при наплата на побарувањата се врши од страна на надлежните органи кои се назначуваат од земјите членки (член 4 став (1) од Директивата за заемна помош при наплата на побарувања).

Информациите кои се соопштени во било која форма во рамки на заемната помош при наплата на побарувања помеѓу земјите членки може да се користат за извршување или мерки на обезбедување во однос на побарувањата кои се опфатени со Директивата за заемна помош при наплата на побарувања, како и за утврдување и извршување на придонесите за задолжително социјално осигурување. Земјата членка од која се даваат информациите може да дозволи овие информации да се користат и за други цели во земјата членка на која се даваат информациите доколку согласно законодавството на земјата членка од која се даваат информациите овие информации може да се користат за слични цели во земјата членка од која се даваат информациите. Во определени случаи, информациите може да се пренесат и на трета земја членка. Информациите кои се соопштуваат во рамки на постапките уредени со Директивата за заемна помош при наплата на побарувања се опфатени со обврската за чување на службена тајна и уживаат заштита која им се дава на слични информации согласно домашното законодавство на земјата членка во која се даваат информациите (член 23 од Директивата за заемна помош при наплата на побарувања).

2.3 Видови на заемна помош помеѓу земјите членки

Во Директивата за заемна помош при наплата на побарувања се пропишуваат неколку форми на заемна помош при наплата на побарувања помеѓу надлежни органи на земјите членки и тоа: размена на информации, присуство во службени канцеларии и учество во административни постапки, помош при доставување на документи, помош при наплата на побарувања и мерки за обезбедување.

2.3.1 Размена на информации како форма на заемна помош

Во Директивата за заемна помош на побарувања се припишува и размена на информации помеѓу надлежните органи на земји членка, како форма на заемна помош. Размената опфаќа размена на информации кои се предвидливо важни за наплата на побарувањата или давачките од предметната директива. При размената може да се спроведе и административна постака за прибавување на бараната информација.

Под одредени околности може да не се обезбеди бараната информација. Ова опфаќа случаи на откривање на заштитени информации (комерцијални, индустриски или професионални) или обезбедувањето на информацијата би било спротивно на поредокот

на земјата членка од која се бара информацијата. Исто така, може да се одбие обезбедување на информацијата во случаите кога бараната информација не може да се обезбеди за наплата на домашни слични побарувања. Банкарската тајна не е валидна причина за одбивање на споделување на информацијата. Истото се однесува и во случаите кога бараната информација се чува од друга финансиска институција, именувано лице или лице кое дејствува во својство на агент или во фидуцијарно својство (повереник) или доколку се однесува на сопственички интереси на лицето (член 5 од Директивата за заемна помош при наплата на побарувања).

Во определени случаи, размената на информации може да биде и без претходно барање. Поконкретно, во случај на поврат на даноци или давачки на лице кое е резидент или е основано во друга земја членка, земјата членка од која треба да се изврши повратот може за повратот да ја извести земјата членка во која лицето е основано или е резидент за даночни цели (член 6 од Директивата за заемна помош при наплата на побарувања).

2.3.2 Присуство во службени канцеларии и учество во административни постапки

Оваа форма на заемна помош е доста широко пропишана и опфаќа присуство во канцелариите на органите во земјата членка во која се поднесува барањето, присуство за време на административната постапка или помагање за службени лица за време на судска постапка. Подробностите на оваа форма на заемна помош се уредуваат со договор помеѓу засегнатите земји, а помошта се врши според постапките на земјата членка во која се поднесува барањето, а службените лица треба во секое време да поседуваат писмено одобрение за нивниот идентитет и службена должност.

Доколку законодавството на земјата членка до која се доставува барањето дозволува, на територијата на таа земја може да се вршат интервјуа и да се испитуваат докази (член 7 од Директивата за заемна помош при наплата на побарувања).

2.3.3 Помош при доставување на документи како форма на заемна помош

Директивата за заемна помош при наплата на побарувања опфаќа и помош за доставување на документи за побарувања опфатени со предметната директива. Доставувањето опфаќа доставување и на документи од судска постапка. Доставувањето се врши согласно законодавството на земјата членка до која се поднесува барањето за доставување. Заемната помош е условена со неможност за доставување на документите од земјата членка која го поднесува барањето за доставување или доставувањето би се извршило со несразмерни потешкотии. Во секој случај, доставување на документи во друга земја членка може да се изврши и од страна на надлежен орган на земјата членка од која се поднесува барањето согласно домашното законодавство, со директното доставување преку препорачана пратка или на електронски начин кога примателот кој се наоѓа на територија на друга земја членка (член 8 и 9 од Директивата за заемна помош при наплата на побарувања).

2.3.4 Помош при наплата на побарувања како форма на заемна помош (recovery of claims) и мерки на обезбедување (precautionary measures)

Во фокус на Директивата за заемна помош при наплата на побарувања е помошта при наплата на побарувања. Овој вид на заемна помош може да се побара само доколку за барањето за наплата постои инструмент со кој се дозволува извршување на побарувањето. Дополнително, побарувањето и/или инструментот не се оспорени во земјата членка од која се поднесува барањето, домашната постапка за наплата на побарувањето е исцрпена (освен кога не постојат средства од кои може може во целост да се изврши наплатата или постојат информации кои укажуваат дека постојат средства од кои може да се изврши наплатата во земјата членка во која се поднесува барањето) или кога наплатата на побарувањето во земјата членка од која се поднесува барањето би се извршила со несразмерни потешкотии.

Барањето за помош при наплата на побарување се поднесува заедно со инструментот со кој се дозволува извршување (анг: *instrument permitting enforcement*) кој го пресликува основниот инструмент со кој се дозволува извршување и претставува основа за спроведување на постапката за наплата на побарување и мерки на обезбедување. Инструментот не е предмет на признавање, дополнување или замена во земјата членка во која се поднесува барањето и треба да ги содржи пропишаните информации (член 12 од Директивата за заемна помош при наплата на побарувања).

На инструментот му дава третман како на домашен инструмент, а при наплатата на побарувањето се користат овластувањата и постапките кои се применуваат на исти или слични побарувања во однос на даноците или давачките во земјата членка во која се поднесува барањето или доколку не постојат такви, овластувањата и постапките кои се применуваат во однос на побарувањата за данокот на личен доход.

Заедно наплатата на побарувањето се наплаќа и камата за задоцнето плаќање од денот на поднесување на барањето. Плаќањето на побарувањето може да се изврши на рати, доколку тоа го дозволува домашното законодавство. Наплатените износи се пренесуваат на надлежниот орган на земјата членка од која се поднесува барањето (член 13 од Директивата за заемна помош при наплата на побарувања).

Во случај на спор во врска со наплата на побарувањето постапката на наплата во однос на оспорениот дел се прекинува сè до завршување на спорот. Во постапката за наплата на побарувања може да се иницира измена или повлекување на барањето за наплата на побарувањето од страна на земјата членка од која се поднесува барањето кое треба да се образложи (член 13 до член 15 од Директивата за заемна помош при наплата на побарувања).

Мерките на обезбедување се поврзани со постапката за наплата на побарувањето согласно Директивата за заемна помош при наплата на побарувања и се преземаат само доколку се дозволени за слични ситуации во земјата членка од која се поднесува барањето за наплата. Мерките на обезбедување се бараат кога побарувањето или инструментот со кој се дозволува извршување се оспорени во време на поднесување на барањето за наплата или кога за побарувањето сè уште не е донесен инструмент со кој се дозволува извршување (член 16 од Директивата за заемна помош при наплата на побарувања). Мерките на обезбедување мора да се дозволени согласно домашното законодавство во земјата членка во која се поднесува барањето.

Во случајот *Maksu-ja Tolliamet v Heavyinstall OU* (C-420/19)⁵⁴⁷ се нотира дека надлежниот орган до кој се поднесува барањето за мерки за обезбедување е обврзан на фактичката и правната состојба утврдена од земјата од која се поднесува барањето.

Помош при наплата на побарувања или за мерки на обезбедување може да се одбие во неколку случаи. Па така заемната помош може да се одбие доколку, имајќи ги предвид околностите на должникот, наплатата на побарувањето доведува до сериозни економски и социјални потешкотии во земјата членка во која се поднесува барањето и доколку законските одредби, прописите и административните практики на земјата членка во која се поднесува барањето дозволуваат таков исклучок и за домашни побарувања. Во случај на барање за размена на информации, помош при достава на документи, помош при наплата на побарувања или мерки на обезбедување, бараната помош може да се одбие за побарувања кои се постари од пет години, при што рокот почнува да тече денот кога побарувањето требало да биде платено во земјата членка од која се поднесува барањето до денот на поднесување на барањето за помош. Во секој случај, бараната помош може да се одбие доколку поминале повеќе од десет години од денот кога побарувањето требало да биде платено. Земјите членки може да одбијат да дадат помош за побарувањата кои се опфатени со Директивата за заемна помош при наплата на побарувања чиј вкупен износ е помал од 1,500 евра (член 18 од Директивата за заемна помош при наплата на побарувања).

На роковите на застареност се применува домашното законодавство во земјата членка од која се поднесува барањето. При суспендирање, прекинување или продолжување на роковите на застареност, активностите преземени за наплата на побарувањето од страна или во име на органот до кој се поднесува барањето кои влијаат врз суспендирањето, прекинувањето или продолжувањето на рокот на застареност согласно законодавството во земјата членка до која се поднесува барањето ќе се смета дека го имаат истиот ефект во земјата членка од која се поднесува барањето, под услов истиот ефект да е дозволен согласно законодавството во земјата членка од која се поднесува барањето. Доколку суспендирањето, прекинувањето или продолжувањето на роковите на застареност не е дозволено согласно законодавството на земјата членка во која се поднесува барањето, активностите преземени за наплата на побарувањето од страна или во име на органот до кој се поднесува барањето, за исполнување на барањето за помош, кои доколку би биле преземени од страна или во име на органот кој го поднесува барањето во неговата земја членка би предизвикале суспендирање, прекинување или продолжување на роковите на застареност согласно законодавството во земјата членка од која се поднесува барањето, ќе се смета дека се преземени во таа земја членка, во однос на ефектот врз суспендирањето, прекинувањето или продолжувањето на роковите на застареност. Во секој случај, надлежните органи на земјата членка од која се поднесува барањето може да преземаат мерки на суспендирање, прекинување или продолжување на рокот на застареност во согласност со нивното домашно законодавство (член 19 од Директивата за заемна помош при наплата на побарувања).

Трошоците во постапката за помош при наплата на побарувања се наплаќаат од засегнатото лице од страна на земјата членка во која се поднесува барањето. Во определени случаи, одговорноста за надоместување на трошоците преминува на земјите

⁵⁴⁷ Judgment of the Court (First Chamber) of 20 January 2021, *Maksu- ja Tolliamet v Heavyinstall OÜ*, Case C-420/19, ECLI:EU:C:2021:33.

членки. Па така, земјата членка од која се поднесува барањето е должна да ги надомести трошоците или загубите кои настанале при преземање на неосновани дејствија, а кои се однесуваат на суштината на побарувањето, инструментот со кој се дозволува извршување или мерките на обезбедување. Дополнително, земјата членка од која се поднесува барањето може да ги надомести трошоците доколку наплатата доведува до проблеми, побарувањето е од поголем износ или се однесува на организиран криминал (член 20 од Директивата за заемна помош при наплата на побарувања).

2.4 Заемна помош при наплата на побарување согласно домашното законодавство

Во македонскиот правен поредок надлежен орган за давање на заемна помош на надлежни органи на други земји е Управата за јавни приходи која во рамки на своите надлежности остварува соработка (и размена на информации) со други државни органи и меѓународни институции во областа на оданочувањето во согласност со склучените меморандуми за соработка односно меѓународните договори што се ратификувани во согласност со Уставот на Република Северна Македонија.⁵⁴⁸

Во домашното законодавство се пропишува основ за меѓународната правна помош која подразбира право на Управата за јавни приходи врз основа на меѓународни договори, во тек на даночната постапка да се обрати за давање правна помош до странски даночен орган, како и обврска на Управата за јавни приходи да даде таква помош на странски даночен орган.⁵⁴⁹ Меѓународната правна помош може да се даде и доколку постои реципроцитет, државата која ја прима правната помош се обврзе дека примените информации и документација ќе ги користи само за целите на даночна, прекршочна или кривична постапка, како и дека ќе бидат достапни само на лицата, органите на управата, односно правосудните органи надлежни за одреден даночен предмет или спроведување на прекршочна, односно кривична постапка во врска со тој предмет, државата на која и се дава правната помош е спремна по пат на разбирање да избегне двојно оданочување, задоволувањето на замолницата не го загрозува јавниот поредок или други битни интереси на Северна Македонија и не постои опасност дека со давање на правната помош да дојде до оддавање на службена или на професионална тајна или на резидентниот даночен обврзник да му се нанесе штета од поголеми размери.⁵⁵⁰

Во 2019 година се усвојува Законот за ратификација на Конвенцијата за заемна административна помош за даночни прашања, изменета со Протокол од 2010 година,⁵⁵¹ во кој се пропишуваат некои од формите на заемна помош и тоа: наплата на даночни побарувања, мерки за обезбедување и доставување на документи. Оваа конвенција е дел

⁵⁴⁸ Чл. 4 ст. (2) т. (11) од Закон за Управата за јавни приходи „Службен весник на Република Македонија,, бр. 43/14, 61/15, 27/2016, 35/2018, 83/2018, 7/14.01.2019 и „Службен весник на Република Северна Македонија,, бр.87 од 25.04.2023 година и „Службен весник на РСМ,, бр.3/2025 од 03.01.2025 година.

⁵⁴⁹ Чл. 178, Закон за даночна постапка, „Службен весник на РМ“ бр.13/06... „Службен весник на РСМ“ бр.3/2025.

⁵⁵⁰ *Ibid.*

⁵⁵¹ Закон за ратификација на Конвенцијата за заемна административна за даночни прашања, изменета со Протокол од 2010 година, „Службен весник на РСМ“, бр. 191/19.

од домашниот правен поредок, па следствено на тоа може да се иницира заемна помош и врз основа на овој правен акт.

Следствено на горенаведеното, во домашниот правен поредок се пропишува правен основ за заемна помош во областа на побарувањата кои произлегуваат од даночните давачки со надлежните органи на други земји. Па така, заемна помош може да се даде врз основа на меѓународна правна помош согласно склучените меѓународни договори, врз основа на реципроцитет или врз основа на Законот за ратификација на Конвенцијата за заемна административна помош за даночни прашања, изменета со Протокол од 2010 година. Меѓутоа, заемната помош согласно домашното законодавство е широко уредена без да се утврди за кои форми на заемна помош станува збор, кои се побарувањата од даночните обврски за кои може да се бара или да се даде заемна помош, во кои случаи може да се одбие да се даде помош, како може да се користат добиените информации итн.

Со оглед на тоа дека домашното законодавство не е хармонизирано со Директивата за заемна помош при наплата на побарување, со транспонирањето на предметната директива ќе се пропише сеопфатен механизам за заемна помош при наплата на побарувања од даноците и давачките, како и други мерки на заемна помош. Со оглед на обемот на материјата транспонирањето треба да се изврши во посебно законско решение, а по потреба да се усвојат и подзаконски акти. Во посебното законско решение треба да се пропишат формите на заемна помош согласно Директивата за заемна помош при наплата на побарување и тоа: размена на информации, присуство во службени канцеларии и учество во административни постапки, помош при доставување на документи, помош при наплата на побарувања и мерки на обезбедување. Законодавно - правната рамка ќе овозможи екстериторијална наплата на домашни побарувања од даноци и давачки кои се потврдени со извршна исправа и ќе се пропишат други мерки на заемна помош. Заемната помош ќе се однесува на наплата на побарувања кои настанале во земјата или во земја членка на Унијата.

Побарувања за кои ќе може да се иницира заемната помош се побарувања од: даноците и другите јавни давачките од било кој вид кои се наплаќаат од или во име на Северна Македонија или земја членка на Унијата или нејзини територијални и административни поединици, вклучувајќи ги и локалните власти или кои се наплаќаат во име на Унијата. Опфатени побарувања ќе бидат и повратите и другите мерки кои се дел од Европскиот земјоделски гарантен фонд и Европскиот земјоделски фонд за рурален развој, како и давачки во рамки на заедничката организација на пазарот за шеќерниот сектор. Заемна помош може да се побара и за парични казни, глоби, такси и други плаќања во врска со побарувањата за кои може да се бара заемна помош, наметнати од управните органи кои се надлежни да ги наплаќаат даноците или други јавни давачки или да спроведуваат административни постапки во врска со нив или кои се потврдени од управните или судските органи. Исто така, заемната помош може да се побара и за такси за потврди и слични исправи издадени во управните постапки во врска со даноците и други јавни давачки, како и за камати и трошоци за побарувањата за кои ќе може да се иницира заемната помош.

Надлежен орган за заемната помош при наплата на побарувања треба да биде Управата за јавни приходи, а овие надлежности на даночниот орган подразбираат измена

на Законот за Управата за јавни приходи. Во рамки на Управата за јавни приходи ќе се определи организациона единица која ќе има надлежност да дејствува како централна канцеларија за комуникација, која ќе биде одговорна за комуникација со надлежните органи на земјите членки при заемната помош и ќе се смета како орган кој го поднесува барањето или орган до кој се поднесува барањето во постапката на заемната помош. Со оглед на тоа дека со заемната помош се однесува и на побарувања од царинските давачки и други давачки кои согласно домашното законодавство се во надлежност на Царинската управа, како надлежен орган за заемната помош треба да се пропише и Царинската управа, во рамки на која ќе се определни организациона единица која ќе биде назначена како канцеларија за комуникација и која ќе се смета за орган кој го поднесува барањето или орган до кој се поднесува барањето во постапката на заемната помош за јавните давачки кои се во надлежност на Царинската управа.

Заклучок

Ова поглавје е посветено на правната анализа на Директивата за заемна помош при наплата на побарување како дел од законодавството на Унијата кое е предмет на даночно хармонизирање со домашното законодавство и кое е поврзано со директните даноци. Во рамките на ова поглавје се прави компаративна анализа со уредувањето на заемна помош при наплата на побарување во домашното законодавство.

Домашното законодавство не е хармонизирано со Директивата за заемна помош при наплата на побарување. Имајќи ги предвид целите на предметната директива, хармонизирањето на домашното законодавство ќе подразбира можност за екстериторијална наплата на побарувања од даноците и јавните давачки кои настанале во земјата. Дополнително, земјата ќе има можност да презема и други форми на екстериторијална заемна помош, како што се мерките за обезбедување, размената на информации и присуство во службените канцеларии и во текот на административните постапки кои се водат од надлежните органи на други земји, како и помош при доставување на документи. Ова ќе придонесе кон заштита на даночните приходи на земјата, особено при прекуграничните трансакции.

Со оглед на тоа дека заемната помош подразбира и давање на помош во однос на побарувања на други земји, имплементирањето на механизмот за заемна помош при наплата на побарувања во домашниот правен поредок налага зајакнување на капацитети на надлежните органи кои ќе бидат вклучени во постапките, а земјата ќе треба да ги сноси трошоците од постапката, со исклучок на случаите кога трошоците ги сноси другата земја.

Транспонирањето на предметната директива во домашниот правен поредок може да се изврши пред пристапување на земјата во Унијата, меѓутоа примената на директивата пред пристапување на земјата во Унијата не може да биде на реципроцитетна основа. Следствено на ова, примената треба да се одложи до денот на пристапување на земјата во Унијата.

ШЕСТИ ДЕЛ: ПРОЦЕНКА НА ВЛИЈАНИЕТО ОД ХАРМОНИЗИРАЊЕТО СО СЕКУНДАРНОТО ЗАКОНОДАВСТВО НА УНИЈАТА НАСОЧЕНО КОН СПРЕЧУВАЊЕ НА ДВОЈНО ОДАНОЧУВАЊЕ

ГЛАВА 1: АРБИТРАЖНА КОНВЕНЦИЈА И НЕЈЗИНО ИМПЛЕМЕНТИРАЊЕ ВО ДОМАШНИОТ ПРАВЕН ПОРЕДОК

1.1 Вовед

Со трансферните цени може да се влијае врз алоцирање на добивката, а со тоа и на даночните обврски на друштвата во различни јурисдикции.⁵⁵² Заради овие причини, трансферните цени се предмет на контрола од страна на даночните органи.

Кога при прекугранични трансакции на поврзани друштва определена земја извршила прилагодување на трансферните цени за даночни цели (зголемување на оданочивата добивка) може да дојде до економско двојно оданочување на истата добивка на две посебни, но поврзани друштва во две различни земји.⁵⁵³ Со двојно оданочување се соочуваат друштвата во рамки на мултинационалните групации при прекуграничните трансфери на добра, нематеријалните средства и услуги.⁵⁵⁴ Двојното оданочување ја ограничува меѓународната трговија и инвестициските текови.⁵⁵⁵ Двојното оданочување може да се избегне доколку другата земја соодветно ја прилагоди (ја намали) оданочивата добивка (анг: *corresponding adjustment*).⁵⁵⁶

Во оваа насока, уште во 1976 година се предлага усвојување на директива со која ќе се уреди отстранување на двојното оданочување при прилагодување на добивките на поврзани друштва.⁵⁵⁷ Дури 14 години подоцна од иницијалниот предлог наместо директива се усвојува конвенција за уредување на предметното прашање. Станува збор за Конвенцијата за отстранување на двојното оданочување во врска со прилагодувањето на добивките на поврзаните друштва⁵⁵⁸ (во понатамошниот текст: Арбитражна Конвенција (АК)).⁵⁵⁹ Со АК се пропишува постапка за отстранување на двојно оданочување на добивка на поврзани друштва од различни земји членки.⁵⁶⁰ АК се применува на споровите за

⁵⁵² Kalra, A., Afzal, M.N.I., 'Transfer pricing practices in multinational corporations and their effects on developing countries' tax revenue: a systematic literature review, *International Trade, Politics and Development*, Vol. 7 No. 3, 2023, p. 172-190.

⁵⁵³ Reports of the OECD Committee of Fiscal Affairs, 'Transfer Pricing and Multinational Enterprises, Three Taxation Issues', 1984, p. 11.

⁵⁵⁴ Terra, Ben, J.M, 'European Tax Law', Fourth Edition, Kluwer, 2005, p.577.

⁵⁵⁵ *Ibid*, p. 16.

⁵⁵⁶ OECD, 'OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022', OECD Publishing, Paris, 2022.

⁵⁵⁷ Proposal for a Council Directive on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of transfer of profits between associated enterprises (Arbitration Procedure)/* COM/76/611FINAL */OJ C 301, 21.12.1976.

⁵⁵⁸ Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises (90/463/EEC), L 225/10, 20.8.1990.

⁵⁵⁹ Chetcuti, Jean-Philippe, 'The EU tax Arbitration Convention, Chapter 1.2.3', Available at: <https://www.inter-lawyer.com/lex-e-scripta/articles/eu-tax-arb-conv.htm#top>. Accessed 1.06.2026

⁵⁶⁰ Lang et al (Eds), 'Introduction to the European Tax Law on Direct Taxation', Linde, 2022, p. 292.

трансферни цени помеѓу поврзани друштва и помеѓу седиштето (анг: *head office*) и постојаната деловна единица или помеѓу постојани деловни единици.⁵⁶¹

АК е меѓувладина мултилатерална конвенција која во правна смисла се разликува од директивите како секундарно законодавство на Унијата.⁵⁶² ЕСП нема надлежност за толкувањето на АК,⁵⁶³ а правната сила на АК зависи од уставното уредување на земјите членки.

АК е дел од *acquis communautaire* на Унијата и се применува од страна на сите земји членки.⁵⁶⁴ АК, со протоколот е предмет на ратификување од страна на земјите договорнички. АК беше склучена помеѓу тогашните 12 земји членки, а подоцна со соодветни правни инструменти се прошири со пристапувањето на другите земји членки. АК како единствен инструмент во законодавство на Унијата во областа на оданочување кој што е усвоен во форма на мултилатерална конвенција се карактеризира со отежнат процес на влегување во сила заради депонирање на инструментите за ратификација од страна на сите земји договорнички.

АК беше склучена во 1990 година, а влезе во сила пет години подоцна заради депонирање на последниот инструмент за ратификација. АК важеше во период од 1995 година до 1999 година, по што беше продолжена со протокол за период од пет години, а дополнително се пропиша важење по автоматизам за натамошни периоди од по пет години, освен доколку некоја од земјите договорнички не се спротистави на продолжувањето.⁵⁶⁵ Со оглед на тоа дека последниот инструмент за ратификување на протоколот беше депониран во ноември 2004 година (од Италија и Португалија), АК не беше во сила во периодот од 2000 година до ноември 2004 година, но се третираше како да е во сила заради ретроактивниот ефект на протоколот, при што арбитражните постапки кои беа преземени во овој период се сметаа како правно валидни.⁵⁶⁶

При потпишувањето на АК, земјите договорнички даваат заедничка декларација за некои од одредбите, како на пример декларацијата во однос на одредбите кои се однесуваат на пропишување на казни заради кршење на обврската за тајност, како и унилатерални декларации во однос на некои од одредбите во согласност со домашното законодавство, како на пример значењето на терминот “строга казна”.

Земјите договорнички ги утврдуваат даноците на кои ќе применува АК согласно домашното законодавство. Поконтретно, АК се применува на директните даноци и тоа: данокот на добивка и данокот на личен доход. Исто така, земјите договорнички ги утврдуваат и надлежните органи согласно домашното законодавство во постапката за

⁵⁶¹ *Ibid*, p. 294.

⁵⁶² Rhys Bane, Wessel Geursen, ‘The UK and the EU Arbitration Convention after Brexit’, *EC Tax Review*, 33, Issue 2, 2024, p. 58-67.

⁵⁶³ De Hert, Luc, ‘A New Impetus for the Arbitration Convention?’, *International Transfer Pricing Journal*, Volume 12, No. 2, 2005, pp. 50- 51.

⁵⁶⁴ Hinnekens, Luc, ‘The Uneasy Case and Fate of Article 293 Second Indent EC’, *Intertax*, Volume 37, Issue 11, 2009, p. 604.

⁵⁶⁵ Protocol amending the Convention of 23 July 1990 on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises - Final Act, OJ C 202, 16.7.1999.

⁵⁶⁶ Terra, Ben, J.M, ‘European Tax Law’, Fourth Edition, Kluwer, 2005, p.582.

заедничко договарање, при што како надлежни органи вообичаено се назначуваат министрите за финансии или овластените претставници.

Во насока на ефективно спроведување на АК и подетално уредување на одредбите се усвојува Кодексот за спроведување на ефективно имплементирање на АК.⁵⁶⁷ Кодексот се носи во рамки на Заедничкиот форум за трансферни цени (анг: *Joint Transfer Pricing Forum*), кој беше воспоставен како неформално тело *inter alia* за поддршка и советување на земјите членки за даночни прашања поврзани со трансферните цени.⁵⁶⁸ Кодексот е политички документ и нема сила на законодавен акт, па оттука не влијае на правата и обврските на земјите членки и утврдените надлежности. Со Кодексот се врши допрецизирање на започнувањето на течење на роковите пропишани со АК, подетално уредување на постапката за заедничко договарање и постапката пред советодавното тело, како и се препорачува запирање на постапката за наплата на данокот додека е во тек постапката за заедничко договарање. Во 2009 година се врши измена на Кодексот заради понатамошно допрецизирање на одредбите од АК, како што се случаите на трансферните цени во кои се вклучени повеќе земји договорнички, сооднос со правилата за тенка капитализација, допрецизирање на допуштеноста на поведување на постапката за заедничко договарање, течење на роковите итн.⁵⁶⁹

АК претставува *lex specialis* во однос на домашното законодавство на земјите договорнички и меѓународните договори за одбегнување на двојно оданочување помеѓу земјите договорнички. АК е минимален стандард кој не ги спречува земјите договорнички да ги применат сите останати конвенции во кои се договорни страни или на кои во иднина ќе бидат договорни страни или нивното домашно законодавство со кое се пропишуваат пошироки обврски за отстранување на двојното оданочување при прилагодување на добивките на поврзани лица. И покрај горенаведеното, една од причините за усвојувањето на АК е токму неефикасноста на домашното законодавство и меѓународните договори за одбегнување на двојното оданочување за отстранувањето на двојното оданочување кое настанува при прилагодувањето на добивката во споровите со трансферните цени.⁵⁷⁰

1.2 Принципи на прилагодување на добивката помеѓу поврзани друштва и алоцирање на добивката на постојана деловна единица

АК се применува во ситуациите кога добивката на едно поврзано друштво од земја договорничка е вклучена во добивката која е предмет на оданочување во друга земја договорничка како резултат на прилагодувањето на добивката заради усогласување со принципот на “дофат на рака” (член 1 став (1) од АК). АК се применува и во случаите кога некое од поврзаните друштва остварува загуба наместо добивка (член 1 став (3) од АК). Прилагодувањето може да резултира со двојно оданочување на истата добивка во земјите договорнички. Па оттука, со АК се пропишува постапката за заедничко договарање на земјите договорнички при отстранувањето на двојното оданочување во овие случаи.

⁵⁶⁷ Code of conduct for the effective implementation of the Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises, 2006/C 176/02, OJ C 176, 28.7.2006.

⁵⁶⁸ Мандатот на Заедничкиот форумот истече во 2019 година.

⁵⁶⁹ Revised Code of Conduct for the effective implementation of the Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises, OJ C 322, 30.12.2009.

⁵⁷⁰ Terra, Ben, J.M, ‘European Tax Law’, Fourth Edition, Kluwer, 2005, p. 588

АК се применува при прилагодувањето на добивката помеѓу поврзани друштва, како и при алоцирање на добивка на постојана деловна единица или помеѓу постојаните деловни единици. Поврзаност помеѓу две друштва од различни земји договорнички постои доколку едното друштво учествува директно или индиректно во управувањето, контролата или капиталот на друштво од друга земја договорничка (вертикална поврзаност) или исто лице учествува директно или индиректно во управувањето, контролата или капиталот на друштва од различна земја договорничка (хоризонтална поврзаност) (член 4 став (1) точка (1) од АК). Одредбата е идентична со членот 9 од Модел даночната конвенција за доход и капитал на ОЕЦД кој се однесува на прилагодување на добивката на поврзани друштва.

Доколку заради поврзаноста помеѓу две друштва во нивните трговски и финансиски односи се користат услови кои не би се користеле помеѓу неповрзани друштва, добивката која би настанала за едно од друштвата, но која заради постоење на условите не настанала, треба да се вклучи во севкупната добивка на друштвото и да се оданочи соодветно (член 4 став (3) од АК). Прилагодувањето на добивката на поврзаните друштва треба да се направи согласно принципот на дофат на рака (анг: *arms lenght principle*) во услови кога двете друштва би биле неповрзани. Како стандард за алоцирање на добивката помеѓу поврзани друштва се користи принципот на дофат на рака како што е утврден во рамки на упатставата на ОЕЦД за трансферните цени.⁵⁷¹ Упатствата може да се користат за толкување при примена на АК.⁵⁷²

Во случајот на постојана деловна единица, доделувањето на добивката се врши според добивката која би се остварила од страна на посебен правен субјект кој врши иста или слична дејност под исти или слични услови и којшто дејствува целосно независно од друштвото чија е постојаната деловна единица (член 4 став (4) од АК). Одредбата е идентична со членот 7 став (2) од Модел даночната конвенција за доход и капитал од 1977 година кој се однесува на алоцирањето на добивка на постојаната деловна единица која би ја остварила доколку, наместо да тргува со своето матично друштво, би тргувала со целосно независен правен субјект според услови и цени кои што важат на пазарот. Оваа одредба наметнува водење на посебно сметководство од страна на постојаната деловна единица.⁵⁷³

Имајќи ги предвид горенаведените принципи, земјата договорничка може да ја прилагоди добивката на друштвото доколку станува збор на трансакции помеѓу поврзани друштва во кои биле користени трансферни цени (член 5 од АК).

1.3 Постапка на отстранување на двојно оданочување помеѓу поврзани друштва од различни земји договорнички

Постапката за отстранување на двојно оданочување помеѓу поврзани друштва од различни земји договорнички согласно АК се состои од четири фази и тоа: известување за

⁵⁷¹ OECD, 'OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022', OECD Publishing, Paris, 2022.

⁵⁷² Hinnekens, L., 'Belgian co-ordination, distribution and special service centres; non-garden varieties of arm's length transfer pricing and European arbitration', Intertax 1996/10, 1996/10, p. 350-351

⁵⁷³ Terra, Ben, J.M, 'European Tax Law', Fourth Edition, Kluwer, 2005, p. 590

прилагодување на добивката, постапка на заедничко договарање, арбитражна постапка и отстранување на двојно оданочување.

1.3.1 Известување за прилагодување на добивка

Земјата договорничка која има намера да изврши прилагодување на добивката на поврзано лице врз основа на принципот на дофат на рака го информира засегнатото поврзано друштво за прилагодувањето. Засегнатото поврзано друштво за прилагодувањето на добивката го информира другото поврзано друштво, кое пак има обврска да ја информира другата земја договорничка (член 5 став (1) од АК). Доколку засегнатите поврзани друштва и другата земја договорничка се согласуваат со прилагодувањето, постапката завршува (член 5 став (1) од АК). Ова подразбира дека во другата земја договорничка ќе се изврши кореспондантно прилагодување на добивката на другото засегнато поврзано друштво.⁵⁷⁴

Во случај кога едно од поврзаните друштва смета дека прилагодувањето не е извршено во согласност со членот 4 од АК (индиректно се упатува на принципот на дофат на рака) и заради тоа може да дојде до двојно оданочување на истата добивка во различни земји договорнички, засегнатото поврзано друштво има право да побара отстранување на двојно оданочување пред надлежниот орган во земјата во која се наоѓа друштвото или во која се наоѓа постојаната деловна единица (член 6 став (1) од АК). Поврзаното друштво ја идентификува другата земја договорничка, а надлежниот орган го информира надлежниот орган на другата земја договорничка за жалбата во однос на потенцијалното двојно оданочување (член 6 став (1) потстав (2) од АК).

Отстранувањето на двојното оданочување може да се побара во рок од три години од известувањето за прилагодување на добивката заради кое дошло или може да дојде до двојно оданочување на добивката.⁵⁷⁵ Барањето за отстранување на двојното оданочување до надлежниот орган може да се поднесе независно од правото на користење на домашните правни лекови (член 6 став 1 од АК). Конечните одлуки донесени од земјите договорнички кои се однесуваат на оданочување на добивките кои произлегуваат од трансакциите со поврзани лица во постапката за заедничко договарање не ги спречуваат поврзаните друштва за користење на постапките од членот 6 и членот 7 од АК (член 13 од АК).⁵⁷⁶

1.3.2 Постапка на заедничко договарање помеѓу надлежни органи на земји договорнички

Доколку барањето е доволно основано, а надлежниот орган не може да донесе самостојна одлука за отстранување на двојното оданочување, постои можност преку постапка на заедничко договарање со надлежен орган на друга засегната земја

⁵⁷⁴ Terra, Ben, J.M, 'European Tax Law', Fourth Edition, Kluwer, 2005, p. 590

⁵⁷⁵ Започнувањето на течење на рокот е доуредено со Кодексот за спроведување на ефективно имплементирање на АК од 2006 година, и ревидираниот Кодекс за спроведување на ефективно имплементирање на АК од 2009 година.

⁵⁷⁶ Terra, Ben, J.M, 'European Tax Law', Fourth Edition, Kluwer, 2005, p. 591.

договорничка да се постигне договор за отстранување на двојното оданочување (член 6 став (2) од АК).

Надлежните органи на земјите договорнички треба во рок од две години од иницијалното поднесување на барањето за отстранување на двојното оданочување да постигнат заеднички договор за отстранување на двојното оданочување. Во Кодексот за спроведување на ефективно имплементирање на АК се уредува започнувањето на течење на роковите и се пропишуваат подетални одредби за постапката на заедничко договарање.

Заедничко договарање се врши помеѓу надлежните органи, а засегнатите лица не учествуваат во постапката.⁵⁷⁷ Постигнатиот заеднички договор се спроведува без оглед на роковите пропишани во законодавството на засегнатите земји договорнички (член 6 став (2) од АК).

Во определени случаи може да не се поведе постапка на заедничко договарање и тоа: кога приговорот на поврзаното друштво не е доволно основан (член 6 став (2) од АК); доколку за едно од друштвата е утврдена одговорност за сериозен прекршок во врска со прилагодувањето на добивката во судска или управна постапка (член 8 од АК) или доколку согласно домашното законодавство земјата договорничка не смее да отстапува од судските одлуки и поврзаното друштво не се откажало од правото на правен лек (член 7 став (3) од АК).

1.3.3 Арбитражна постапка

Арбитражната постапка е дел од постапката на заедничко договарање помеѓу надлежните органи заради одбегнување на двојно оданочување при прилагодување на добивката на поврзани лица. Па така, во случај кога надлежните органи не можат да постигнат заеднички договор во период од две години од поднесување на случајот до еден од надлежните органи се започнува со арбитражна постапка преку формирање на советодавно тело кое треба да даде мислење во однос на отстранувањето на двојното оданочување (член 7 став (1) од АК).

И во арбитражната постапка, засегнатите друштва имаат право на користење на правните лекови согласно домашното законодавство, а рокот за постигнување на договор помеѓу надлежните органи почнува да тече од донесувањето на конечната одлука од страна на највисокиот суд (член 7 став (1) потстав (2) од АК). Ддвегодишниот период може да биде продолжен во согласност на засегнатите поврзани друштва (член 7 став (4) од АК).

Обврската за формирање на советодавно тело не постои доколку согласно домашното законодавство на земја договорничка не е дозволено отстапување од судските одлуки, освен доколку друштвото не се откажало од правото на жалба или ја повлекло поднесената жалба (член 7 став (3) од АК).⁵⁷⁸ Постапката пред советодавното тело не ги спречува засегнатите земји договорнички да започнат или да продолжат со судска или управна постапка за истото прашање (член 7 став (4) од АК).

⁵⁷⁷ *Ibid.*

⁵⁷⁸ *Ibid.*, p.592.

Структурата на советодавното тело е утврдена и се состои од претседавач, двајца претставници од надлежните органи и независни лица кои се истакнати во својата професија. Независните лице се бираат од листата на предложени лица од земјите договорнички, при што за изборот треба да се согласат надлежните органи. Во спротивно, независните лица се избираат по случаен избор од листата од страна на надлежните органи (член 9 став (1) од АК). Членовите на советодавното тело имаат обврска за чување во тајност на информациите за кои ќе стекнат сознание во текот на постапката, а земјите договорнички имаат дискреционо право за пропишување на санкции за кршење на обврската за тајност (член 9 став (6) од АК).

Иако, поврзаните лице не се страни во арбитражната постапка, сепак може да доставуваат документи, информации и докази кои ќе бидат од корист при донесување на одлуката на советодавното тело (член 10 став (1) од АК) и имаат право, но и обврска да бидат сослушани или претставени пред советодавното тело (член 10 став (2) од АК). Исто така, поврзаните друштва и надлежните органи треба да постапуваат по барањето на советодавното тело за доставување на документи, информации и докази кои се потребни за донесување на одлуката. Сепак, надлежните органи не се обврзани да постапуваат доколку преземањето на административните мерки е спротивно на домашното законодавство или вообичаената административна пракса, информациите не се достапни согласно домашното законодавство или вообичаената административна пракса или доставувањето на информации ќе доведе до откривање на трговска, деловна, индустриска или професионална тајна или трговски процес или информации чиешто откривање би било спротивно на јавниот поредок (*ordre public*) (член 10 став (1) од АК).

Советодавното тело треба да даде мислење во рок од шест месеци од датумот на упатување на прашањето (член 11 став (1) од АК). Мислењето на советодавното тело се заснова на принципите пропишани во членот 4 од АК (член 11 став (1) од АК) и се носи со просто мнозинство (член 11 став (2) од АК).⁵⁷⁹

Трошоците кои ќе настанат пред постапката на советодавното тело, освен трошоците кои настанале од поврзаните друштва, подеднакво ги сносат засегнатите земји договорнички (член 11 став (3) од АК).

1.3.4 Отстранување на двојно оданочување

Надлежните органи, постапувајќи по принципите од членот 4 од АК, во рок од шест месеци од донесување на мислењето на советодавното тело донесуваат заедничка одлука за отстранување на двојното оданочување (член 12 став (1) од АК). Одлуката на надлежните органи може да отстапува од мислењето на советодавното тело, но доколку помеѓу надлежните органи не се постигне договор за решавање на спорното прашање мислењето на советодавното тело е обврзувачко за решавање на спорното прашање (член

⁵⁷⁹ Подетални правила во однос на течењето на роковите пред советодавното тело и носење на одлука се пропишани со Кодексот за спроведување на ефективна имплементација на АК од 2006 година, и ревидираниот Кодекс за спроведување на ефективна имплементација на АК од 2009 година.

12 став (1) потстав (2) од АК). Одлуката може да се објави доколку се согласат поврзаните лица (член 12 од АК).

Двојното оданочување на добивките се смета дека е отстрането доколку:

(а) добивките се вклучени во пресметката на оданочливите добивки само во една од засегнатите земји или

(б) данокот кој се наплаќа на добивките во една земја се намалува за износот на данокот кој е еднаков на данокот што се плаќа на истите добивки во другата земја (член 14 од АК).

1.4 Отстранување на двојно оданочување при спорови поврзани со трансферни цени согласно домашното даночно законодавство

Отстранувањето на двојното оданочување во случаи кои вклучуваат трансферни цени е комплексна задача за земјите, со оглед на дека треба да се земат предвид законодавствата на различни земји.

Во домашни рамки, двојното оданочување до кое може да дојде како резултат на прекуграничното прилагодувањето на добивката заради трансферните цени се отстранува согласно договорите за одбегнување на двојно оданочување кои земјата ги случила со други земји. Па така, меѓународните договори за одбегнување на двојно оданочување (вклучувајќи ги и со повеќето земји членки на Унијата) содржат одредби за решавање на споровите на двојно оданочување кои произлегуваат од трансферните цени. Станува збор за одредбата која се однесува на поврзаните друштва (вообичаено член 9 од договорите за одбегнување на двојно оданочување) и одредбата со која се уредува правото на оданочување на добивката од вршење на дејност (вообичаено член 7 од договорите за одбегнување на двојно оданочување).

Дополнително, договорите содржат и одредба со која се пропишува постапка на заемно договарање кога оданочувањето на даночните обврзници не е во согласност со одредбите на договорите, вклучувајќи ги и случаите на двојно оданочување од трансферните цени. Одредбата за постапката на заемно договарање се заснова на членот 25 од ОЕЦД Модел даночната конвенција за доход и капитал. Станува збор за постапка на заемно договарање помеѓу надлежни органи на земјите договорнички кога едно лице смета дека активностите на некоја од земјите договорнички доведуваат или може да доведат до оданочување кое не е во согласност со одредбите на конкретниот договор. Постапката ги опфаќа сите спорови кои може да произлезат од примената на договорот, меѓу кои споровите за задржан данок, спорови за доделување на добивка на постојани деловни единици, спорови за трансферни цени и спорови за двојно резиденство.⁵⁸⁰ Доколку надлежниот органи на земјите договорнички не постигнат договор во рамки на постапката на заемно договарање спорот може да остане нерешен, а лицето да биде двојно оданочено.

⁵⁸⁰ Bakker, Anuschka, Leveyp, Marc M., 'Transfer Pricing and Dispute Resolution, Aligning strategy and execution', IBFD, 2011, p. 38.

Со Мултилатерална конвенција за спроведување на мерките поврзани со даночните договори за спречување на ерозијата на даночната основа и пренесувањето на добивката се зајакнува постапката за заемно договарање од договорите за одбегнување на двојно оданочување преку пропишување на задолжителна арбитражна постапка за решавање на даночниот спор, по барање на даночниот обврзник. Земјата е потписничка на оваа конвенција, меѓутоа сè уште не е депониран инструментот за нејзиното ратификување, па следствено на тоа конвенцијата не е во примена.

Од друга страна, опфатот на споровите за кои може да се поведе постапка за заедничко договарање согласно АК е специфичен и се однесува само на споровите кои произлегуваат од прилагодувањето на добивката од трансферните цени на поврзаните друштва помеѓу земјите договорнички заради отстранување на двојното оданочување. Со АК се пропишуваат и принципи за прилагодување на добивката помеѓу поврзани лица, како и доделување на добивка на постојани деловни единици или помеѓу постојани деловни единици, во чија основа е принципот на дофат на рака. Овој принцип е пропишан и во домашното даночно законодавство при уредувањето на трансферните цени. Како напоменување, уредувањето на трансферните цени во земјата во голема мера е усогласено со Упатството на ОЕЦД за трансферни цени за мултинационалните друштва и даночните администрации.⁵⁸¹ Усогласувањето се изврши со измените на Законот за данокот на добивка во 2018 година,⁵⁸² како и со Правилникот за формата и содржината на извештајот за трансферни цени, видовите методи на утврдување на цената на трансакцијата во согласност со принципот на “дофат на рака” и начинот на нивна примена.⁵⁸³

Имплементирање на конвенцијата во домашниот правен поредок подразбира процес на ратификување на АК преку која мултилатералната конвенција станува дел од домашниот правен поредок. Земјата ќе треба да ги идентификува даноците на кои ќе треба да се применува АК, кои имајќи ја предвид целта на АК може да бидат данокот на добивка и данокот на личен доход. Исто така, треба да го утврди надлежниот орган во постапката за заедничко договарање, кој по примерот на другит земји ќе биде министерот за финансии или од него овластените лица. Дополнително, земјата ќе има можност да даде и унилатерални декларации во однос на примената на АК имајќи го предвид домашното законодавство. Со оглед на тоа дека станува збор за мултилатерална конвенција кој која ќе пристапи земјата, овој правен инструмент во зависност од процесот на ратификување може да се применува во земјата и пред нејзиното пристапување во Унијата.

Заклучок

Ова поглавје се посветува на правната анализа АК, како единствена мултилатерална конвенција која е од значење на процесот на даночно хармонизирање на директните даноци. Во овој контекст, се прави компаративна анализа на домашната рамка за отстранувањето на двојно оданочување при спорови поврзани со трансферни цени.

⁵⁸¹ OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris. 2017.

⁵⁸² Закон за изменување и дополнување на Законот за добивка, Службен весник на РСМ, бр. 248/18.

⁵⁸³ Правилник за формата и содржината на извештајот за трансферни цени, видовите методи на утврдување на цената на трансакцијата во согласност со принципот на “дофат на рака” и начинот на нивна примена, Службен весник на РСМ, бр. 59/19.

Домашната рамка за решавање на споровите при двојно оданочување упатува на одредбите од договорите за одбегнување на двојно оданочување кои земјата ги има склучено со други земји, вклучувајќи ја и постапката за заемно договарање. За ефективното решавање на споровите кои произлегуваат од договорите за одбегнување на двојно оданочување цени особено е значајно што поскоро да се имплементира Мултилатерална конвенција за спроведување на мерките поврзани со даночните договори за спречување на ерозијата на даночната основа и пренесувањето на добивката во домашниот правен поредок.

Сепак, со оглед на специфичниот опфат на АК која се однесува на споровите кои произлегуваат од трансферните цени, во домашниот правен поредок треба да се имплементира и АК, како дел од “*acquis*-то” на Унијата во областа на директните даноци. На овој начин преку постапка на заемно договарање помеѓу надлежниот орган на земјата со надлежните органи на другите земји договорнички ќе може да се отстрани двојното оданочување кое настанало при прилагодување на добивката во други земји на даночните обврзници кои се резиденти на Северна Македонија кои ги исполнуваат да бидат поврзани лица. АК може да се користи како правен основ за поведување на постапката за заемно договарање со земјите со кои земјата нема склучено договор за одбегнување на двојно оданочување, како што се Грција, Кипар, Малта и Португалија.⁵⁸⁴ Ова ќе го зајакне позиционирањето на земјата како конкурентна даночна јурисдикција во која постои механизам за решавање на прекуграничните даночни спорови кои произлегуваат од трансферните цени.

Имплементирањето на АК во домашниот правен поредок налага зајакнување на институционалните капацитети на надлежниот орган кој ќе учествува во постапката за заедничко договарање согласно АК. Дополнително, преку примената на АК може да се очекуваат трошоци за земјата кои произлегуваат од спроведувањето на постапката за заедничко договарање за земјата.

ГЛАВА 2: ДИРЕКТИВА ЗА РЕШАВАЊЕ НА СПОРОВИ (DISPUTE RESOLUTION MECHANISM) И НЕЈЗИНОТО ИМПЛЕМЕНТИРАЊЕ ВО ДОМАШНИОТ ПРАВЕН ПОРЕДОК

2.1 Вовед

До 2016 година даночните спорови во рамки на Унијата се решаваа врз основа на Арбитражната конвенција или меѓународните договори за одбегнување на двојно оданочување склучени помеѓу земјите. Анализите покажуваат дека овие механизми не се доволно ефикасни за решавање на споровите.⁵⁸⁵ Ова произлегува заради ограничениот опфат на споровите кои можат да бидат предмет на договарање, долгите рокови за постапување и непостоење на гаранција дека спорот ќе биде решен. Прекуграничните даночните спорови се интензивираат со усвојување на Пакетот на мерки за спречување на

⁵⁸⁴ Заклучно со мај 20265 година.

⁵⁸⁵ Proposal for a Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union, COM (2016) 686 final of 2016, p. 2.

БЕПС.⁵⁸⁶ Па оттука, уште повеќе доаѓаат до израз недостатоците на споменатите механизми за решавање на прекугранични спорови.

Заради горенаведеното, во 2017 година се усвојува Директивата за механизмот за решавање на споровите на двојно оданочување во Унијата⁵⁸⁷ (во понатамошниот текст: Директивата за решавање на спорови). Оваа директива *de facto* ја засенува АК, како механизам за решавање на спорови во рамки на Унијата заради поширокиот опфат на споровите и субјектите. Како што е нотирано во преамбулата на предметната директива, оданочувањето на ист приход или капитал од страна на две различни земји членки доведува до “сериозни даночни пречки при прекуграничното работење”, до “прекумерен даночен товар” и “негативно влијание врз прекуграничните инвестиции и растот”.

Со Директивата за решавање на спорови се проширува опфатот на спорови кои може да бидат предмет на постапката за заедничко договарање, се утврдуваат временски рокови за решавање на спорот и се зајакнуваат правата на даночните обврзници.⁵⁸⁸ Земјите членки имаа обврска за нејзино транспонирање во домашниот правен поредок најдоцна до 30 јуни 2019 година.

Како напоменување, на ниво на ОЕЦД исто така се прават напори за зајакнување на постапката за заедничко договарање на земјите. Па така, Мултилатералната конвенција за имплементирање на мерки поврзани со даночните договори за спречување на ерозија на даночната основа и префрлување на добивка (во понатамошниот текст: Мултилатерална конвенција),⁵⁸⁹ дава правна основа за измена на договорите за одбегнување на двојното оданочување помеѓу земјите на синфронизиран начин заради имплементирање на мерките за спречување на ерозија на даночната основа и префрлување на добивка. Ова подразбира дека договорите за одбегнување на двојно оданочување не треба да се менуваат на билатерална основа. Преку Мултилатералната конвенција се зајакнува и постапката за заедничко договарање (член 25 од ОЕЦД Модел даночната конвенција за приход и капитал и вообичаено член 25 од договорите за одбегнување на двојно оданочување) преку имплементирање на заложбите на земјите кои произлегуваат од Мерката 14 од БЕПС со која се зајакнува постапката за заедничко договарање (член 16 од Мултилатералната конвенција) и се пропишува арбитражна постапка (член 18 од Мултилатералната конвенција). Со оглед на тоа дека договорни страни на Мултилатералната конвенција се сите земји членки на Унијата, овој мултилатерален инструмент претставува еден од правните основи кој може да се користи за заедничкото

⁵⁸⁶ Повеќе во: Owens, Jeffrey, ‘Mandatory Tax Arbitration: The Next Frontier Issue’, 46, Intertax, Issue 8, 2018, pp. 610-619. Govind, S., Turcan, L., ‘Cross-Border Tax Dispute Resolution in the 21st century: A Comparative Study of Existing Bilateral and Multilateral Remedies. Derivatives & Financial Instruments’, 19(5), 2017, abstract.

⁵⁸⁷ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union, OJ L 265. 2017.

⁵⁸⁸ Lang et al (Eds), ‘Introduction to the European Tax Law on Direct Taxation’, Linde, 2022, p. 293.

⁵⁸⁹ OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, 24 November 2016. До јуни 2025 година, Мултилатералната Конвенција е потпишана од страна 104 земји, меѓу кои и Република Северна Македонија, која ја потпиша на 29.01.2020 година, но се уште не е депониран инструментот на ратификација, со што *de jure* Мултилатералната Конвенција не е во сила.

договарање помеѓу земјите членки.⁵⁹⁰ Помеѓу Мултилатералната конвенција и директивата постојат значителни разлики во постапката за заедничко договарање.⁵⁹¹

Следствено на горенаведеното, даночните обврзници во случај на даночен спор можат да ја применат постапката на заедничко договарање согласно АК, постапката на заедничко договарање согласно Директивата за решавање на спорови или постапката на заедничко договарање од членот 25 од договорите за одбегнување на двојно оданочување која е зајакната со Мултилатералната конвенција.

Во последното поглавје на докторскиот труд се прави правна анализа на Директивата за решавање на спорови, која е дел од законодавството на Унијата во областа на оданочувањето и која ќе биде предмет на даночно хармонизирање во домашното законодавство. Предметната директива е важна за даночното хармонизирање на директните даноци бидејќи се однесува на спорови од произлегуваат од договорите за одбегнување на двојно оданочување и Арбитражната конвенција. Со оглед на тоа дека во поглавјето кое се однесува на Арбитражната конвенција веќе е објаснета домашната рамка во однос на постапката на заедничко договарање, во оваа поглавје се прави компаративна анализа на постапката на заедничко договарање согласно договорите за одбегнување на двојно оданочување, АК и Директивата за решавање на спорови и се даваат финални заклучоци во однос на влијанието од даночното хармонизирање.

2.2 Директива за решавање на спорови

2.2.1 Спорови за кои може да се поведе постапка за заедничко договарање

Постапката на заедничко договарање од Директивата за решавање на спорови се однесува на засегнати лица (анг: *affected persons*) кои се лица, вклучувајќи ги и физичките лица кои се резиденти на земја членка за даночни цели и чие оданочување е директно засегнато од спорното прашање (член 2 став (1) точка г) од Директивата за решавање на спорови).

За разлика од АК, каде што постапката за заедничко договарање се однесува на друштва на земји членки, опфатот на Директивата за решавање на спорови е поширок бидејќи се однесува на правни лица и на физички лица. Па така, механизмот за решавање на даночните спорови од Директивата за решавање на спорови се однесува и на физичките лице кои се резиденти за даночни цели некоја од земјите членки во однос на чиј доход, исто така, може да настане двојното оданочување. Постапката за заедничко договарање согласно Директивата за решавање на спорови е значително поедноставена во однос на

⁵⁹⁰ За да се примени постапката како што е уредена со членот 16 од Мултилатералната конвенција потребно е Мултилатералната конвенција да е во сила во двете земји и да станува збор за опфатени даночни договори (анг: *covered tax agreements*) односно и двете земји да го идентификувале договорот за одбегнување на двојно оданочување како договор кој ќе се измени врз основа на Мултилатералната конвенција. Дополнително, помеѓу земјите треба да има поклопување во однос на нотификациите и резервациите од членот 16 од Мултилатералната конвенција.

⁵⁹¹ Govind, Sriram, 'The New Face of International Tax Dispute Resolution: Comparing the OECD Multilateral Instrument with the EU Dispute Resolution Directive', 27 EC Tax Review 6, 2018, p. 309-324.

физичките лица и помалите правни субјекти (кои согласно Директивата за решавање на спорови не се сметаат за големи преземања), што пак придонесува за подобрување на нејзината ефикасност.

Спорот кој што може да биде предмет на постапката за заедничко договарање може да настане како резултат на толкувањето и примената на договорите и конвенциите со кои се пропишува ослободување од двојно оданочување на приходи и капитал (член 1 од Директивата за решавање на спорови). Во преамбулата на Директивата за решавање на спорови се презицира дека постапката на заедничко договарање може да се користи во случаи на различно толкување и примена на договорите за одбегнување на двојно оданочување и на АК.

Постапката на заедничко договарање од Директивата за решавање на спорови може да се користи само доколку станува збор за спорно прашање помеѓу земји членки на Унијата. Дополнително, помеѓу земјите членки треба да е склучен договор за одбегнување на двојно оданочување или пак земјите да се договорни страни на АК, а при нивното толкување и примена да настанува двојно оданочување. Оттука, споровите на земјите членки кои произлегуваат од договорите за одбегнување на двојно оданочување кои се склучени со трети земји (земји надвор од Унијата) не можат да бидат предмет на постапката за заедничко договарање.

Постапката на заедничкото договарање може да се поведе по жалби поднесени по 1 јануари 2019 година за спорни прашања во врска со приходите или капиталот остварени во даночната година која започнува на или по 1 јануари 2018 година (член 23 став (2) од Директивата за решавање на спорови).

2.2.2 Постапка на заедничко договарање

а) Поднесување на жалба

Постапката на заедничко договарање започнува со поднесување на жалба (анг: *complaint*) од страна на засегнато лице за решавање на спорното прашање (член 3 од Директивата за решавање на спорови). Жалбата се поднесува до надлежните органи на секоја од засегнатите земји членки и мора да содржи информации кои се однесуваат на засегнатото лице, факти и околности на случајот, упатување на одредбите од домашното законодавство, договорот за одбегнување на двојно оданочување или АК, објаснување за спорното прашање и други информации (член 3 став (3) од Директивата за решавање на спорови). По исклучок, доколку засегнато лице е физичко лице или не е големо преземање (анг: *large undertaking*), жалбата може да се поднесе само до надлежниот орган во земјата членка во која лицето е резидент за даночни цели (член 17 од Директивата за решавање на спорови).

Жалбата се поднесува на еден од официјалните јазици на земја членка во согласност со домашното законодавство или на било кој друг јазик прифатен од земјата членка за целите на постапката на заедничко договарање (член 3 став (1) од Директивата за решавање на спорови). Поднесувањето на жалбата се врши во период од три години од приемот на првото известување за постапката која доведува или ќе доведе до спорното прашање (член 3 став (1) од Директивата за решавање на спорови). Жалбата се поднесува

без оглед на домашните лекови пропишани со домашното законодавство на засегнатите земји членки (член 3 став (1) од Директивата за решавање на спорови).

Надлежниот орган мора да го потврди приемот на жалбата во рок од два месеци од приемот на жалбата (член 3 став (2) од Директивата за решавање на спорови). За приемот на жалбата, надлежниот орган ги известува надлежните органи на други засегнати земји членки во рок од два месеци од приемот. Надлежните органи на засегнатите земји членки може да побараат дополнителни информации кои се неопходни за суштинско разгледување на конкретниот случај (член 3 став (2) точка (f) од Директивата за решавање на спорови). Овие информации може да се побараат во рок од три месеци од приемот на жалбата, а засегнатото лице има обврска да ги достави бараните информации во рок од три месеци од приемот на барањето (член 3 став (4) од Директивата за решавање на спорови).

Надлежните органи на земјите членки донесуваат одлука за одбивање или прифаќање на жалбата во рок од шест месеци од приемот на жалбата или во рок од шест месеци од приемот на бараните дополнителни информации (член 3 став (5) од Директивата за решавање на спорови).

Надлежниот орган може во рок од шест месеци од приемот на жалбата или во рок од шест месеци од приемот на бараните дополнителни информации да го реши спорното прашање, без вклучување на надлениот орган на другата засегната земја членка (член 3 став (5) од Директивата за решавање на спорови). Притоа, без одложување, го информира засегнатото лице и надлежните органи на другите засегнати земји членки. На овој начин се смета дека спорното прашање е решено на унилатеран начин од страна на земјата членка до која е поднесена жалбата. Оваа одредба од Директивата за решавање на спорови е насочена кон спречување на одоговлучување на постапката, кое беше една од главните критики на постапката за решавање на спорови пропишана со АК.

Поднесената жалба може да се повлече од страна на засегнатото лице со писмено известување до било кој од надлежните органи на засегнатите земји членки (член 3 став (6) од Директивата за решавање на спорови). Со известувањето се прекинуваат сите постапки преземени врз основа на Директивата за решавање на спорови. Истиот ефект настанува и доколку спорното прашање престанува да постои односно се прекинуваат сите постапки преземени врз основа на Директивата за решавање на спорови (член 3 став (6) од Директивата за решавање на спорови).

Доколку спорното прашање не се реши на унилатерален начин, надлежните органи на засегнатите земји членки треба да донесат одлука за прифаќање или одбивање на жалбата во рок од шест месеци од приемот на жалбата или во рок од шест месеци од доставување на бараните дополнителни информации (член 3 став (5) од Директивата за решавање на спорови).

Доколку надлежните органи на засегнатите земји членки донесат одлука за прифаќање на жалбата, започнува постапката на заедничко договарање (член 4 од Директивата за решавање на спорови).

Доколку жалбата поднесена од засегнато лице е одбиена од страна на најмалку еден надлежен орган на засегната земја членка, но не и од надлежните органи на другите

засегнати земји членки или надлежните органи на засегнати земји членки ја прифатиле жалбата на засегнатото лице, но не успеале да постигнат договор во постапка на заедничко договарање во пропишаниот временски рок, по барање на засегнато лице, се формира арбитражна комисија (член 6 став (1) од Директивата за решавање на спорови).

Барањето за формирање на арбитражна комисија се поднесува во рок од 50 дена од приемот на одлуката, а арбитражната комисија се формира во рок од 120 дена од приемот на барањето. По формирање на арбитражната комисија, повторно се одлучува за прифаќање на жалбата во рок од шест месеци од основањето на арбитражната комисија (член 6 став (2) од Директивата за решавање на спорови).

По барање на еден од надлежните органи, може да се иницира започнување на постапка на заедничко договарање, а доколку ниту еден надлежен орган не иницира започнување на постапка на заедничко договарање во рок од 60 дена од известување на одлуката на арбитражната комисија за прифаќање на жалбата, арбитражната комисија дава мислење за решавање на спорното прашање, со што се смета дека започнала арбитражната постапка.

Надлежниот орган на засегнатата земја членка може да ја одбие жалбата доколку се исполнети условите за одбивање (член 5 од Директивата за решавање на спорови) и тоа:

- жалбата не ги содржи бараните информации (член 3 став (3) од Директивата за решавање на спорови) или по барање на надлежен орган не се доставени бараните информации (член 3 став (3) точка (г) од Директивата за решавање на спорови) во пропишаниот рок (член 3 став (4) од Директивата за решавање на спорови);

- не постои спорно прашање или

- жалбата не е поднесена во рок од три години од приемот на првото известување за постапката која доведува или која ќе доведе до спорно прашање (член 3 став (1) од Директивата за решавање на спорови).

Надлежниот орган го известува засегнатото лице за причините за одбивањето. Засегнатото лице има право на жалба против одлуката за одбивање на надлежните органи на засегнати земји членки во согласност со домашното законодавство, доколку сите надлежните органи на засегнати земји членки донеле одлука за одбивање на жалбата (член 5 став (3) од Директивата за решавање на спорови). Додека постапката по жалба е во тек или одлуката за одбивање е потврдена во согласност со домашното законодавство, засегнатото лице нема право да поднесе барање за формирање на арбитражна комисија (член 5 став (3) од Директивата за решавање на спорови).

б) Постапка на заедничко договарање по прифаќање на жалбата

По прифаќањето на жалбата од страна на надлежните органи на сите засегнатите земји членки (член 4 став (1) од Директивата за решавање на спорови) или по прифаќањето на жалбата од страна на арбитражната комисија и по иницијатива на најмалку еден надлежен орган на засегнати земји членки (член 6 став (2) од Директивата за решавање на спорови), започнува постапката на заедничко решавање на спорното прашање.

Во постапката на заедничко решавање, надлежните органи на засегнатите земји членки треба да го решат спорното прашање во рок од две години од последното известување од засегнатата земја членка за прифаќање на одлуката (член 4 став (1) од Директивата за решавање на спорови). По писмено образложение на надлежен орган на засегнатата земја членка, рокот за решавање на спорното прашање може да се продолжи за уште една година.

Доколку надлежните органи на земјите членки постигнале договор за решавање на спорното прашање, за одлуката, без одлагање се известува засегнатото лице. Одлуката е обврзувачка и извршна за засегнатото лице, доколку засегнатото лице ја прифатило одлуката и се откажало од било кој друг правен лек. Доколку во однос на правниот лек постапката е во тек, одлуката за засегнатото лице станува обврзувачка и извршна, само доколку засегнатото лице доставило доказ до надлежните органи на засегнатите земји членки дека е започната постапка за прекинување на постапката по правниот лек, во рок не подоцна од 60 дена од денот на известување на одлуката од постапката за заедничко договарање (член 4 став (2) од Директивата за решавање на спорови).

Доколку надлежните органи на земјите членки не успеале да постигнат договор за решавање на спорното прашање во рок од две години, се известува засегнатото лице, а во известувањето се наведуваат причините за непостигнувањето на договор за решавање на спорното прашање (член 4 став (3) од Директивата за решавање на спорови).

2.2.3 Арбитражна постапка

Арбитражната постапка ќе биде започната доколку надлежните органи не постигнале договор во постапката на заедничко договарање (член 6 став (1) точка (б) од Директивата за решавање на спорови) или доколку арбитражната комисија ја прифатила жалбата и ниту еден надлежен орган не побарал започнување на постапка на заедничко договарање во рок од 60 дена од донесувањето на одлуката за прифаќање на жалбата на арбитражната комисија (член 6 став (2) од Директивата за решавање на спорови).

Арбитражната постапка може да се одвива пред арбитражната комисија (член 6 од Директивата за решавање на спорови) или пред алтернативна комисија за решавање на спорови (член 10 од Директивата за решавање на спорови).

Надлежните органи на засегнатите земји членки се договараат за правила на функционирање (анг: *rules of functioning*) со кои поопширно се уредува постапката пред арбитражната комисија и алтернативната арбитражна комисија (член 11 став (1) од Директивата за решавање на спорови). Па така, со правилата за функционирање се уредува описот и карактеристиките на спорното прашање, правилата на постапување (анг: *terms of reference*) за кои се договараат надлежните органи на земјите членки во однос на правните и фактичките прашања кои треба да се решат, формата на телото кое е надлежно за решавање на спорното прашање (арбитражна комисија или алтернативна арбитражна комисија), временската рамка за решавање на спорното прашање, состав на арбитражната комисија или алтернативната арбитражна комисија итн. Доколку, надлежните органи на засегнатите земји членки не договориле правила за функционирање, се применуваат стандардните правила за функционирање кои за целите на постапката за заедничко договарање се пропишани од страна на Европската Комисија (член 11 став (3) од Директивата за решавање на спорови).

а) Постапка пред арбитражна комисија

Арбитражната комисија е составена од претседавач, по еден претставник од засегнати надлежни органи и по едно независно лице назначено од засегнатите надлежни органи (член 8 од Директивата за решавање на спорови). По договор помеѓу надлежните органи, бројот на претставниците од надлежните органи и назначените независни лица може да се зголеми на два. Правилата за назначување на независните лица се договараат помеѓу засегнатите земји членки. За назначените независни лица се назначува и замена во случај истите да се спречени во извршување на нивната должност. Во случај да не се договорени правила за назначување на независните лица, назначувањето се врши по случаен избор (член 8 став (3) од Директивата за решавање на спорови). Независните лица може да бидат назначени и од страна на надлежен суд или домашно тело за назначување (член 7 од Директивата за решавање на спорови).

Во Директивата за решавање на спорови се пропишуваат и правила за обезбедување на независност и непристрасност на назначените лица (член 8 став (4) и став (5) од Директивата за решавање на спорови). Па така, назначените лица не треба да работат во корист на некоја од засегнатите даночни администрации, назначените лица да имаат удел (или гласачки права) или да биле вработени (или советници) во било кое време во последните пет години на засегнатото лице, не постои доволна гаранција за нивната објективност во решавањето на спорот итн.

Арбитражната комисија дава мислење за решавање на спорот во рок од шест месеци од основањето (член 14 став (1) од Директивата за решавање на спорови). Овој рок може да се продолжи за три месеци. Мислењето на арбитражната комисија се заснова на одредбите на договорот за одбегнување на двојно оданочување или на АК, како и на соодветните правила пропишани со домашното законодавство (член 14 став (2) од Директивата за решавање на спорови).

б) Постапка пред алтернативна комисија за решавање на спорови

Наместо арбитражна комисија, надлежните органи на земјите членки може да се договорат да формираат алтернативна комисија за решавање на спорови која треба да даде мислење за решавање на спорното прашање (член 10 став (1) од Директивата за решавање на спорови). Исто така, надлежните органи на земјите членки може да се договорат да формираат алтернативна комисија за решавање на спорови во форма на комитет кој е од постојан карактер (член 10 став (1) од Директивата за решавање на спорови).

Алтернативна комисија за решавање на спорови се разликува од арбитражната комисија по составот и формата, но членовите се обврзани на истите правила во однос на нивната независност од членот 8 став (5) и став (6) од Директивата за решавање на спорови.

Алтернативната комисија за решавање на спорови може да користи било која постапка или техника за решавање на спорното прашање (член 10 став (2) од Директивата

за решавање на спорови).⁵⁹² Па така, надлежните органи може да се договорат за користење и на арбитражната постапка позната како “*last best offer*”.⁵⁹³

Алтернативна комисија за решавање на спорови носи мислење за решавање на спорното прашање во рок од шест месеци од основањето (член 14 став (1) од Директивата за решавање на спорови), со можност за продолжување на уште три месеци, а мислењето се заснова на одредбите на договорот за одбегнување на двојно оданочување или на АК, како и на соодветните домашни правила (член 14 став (2) од Директивата за решавање на спорови).

в) Постигнување на договор во однос на спорното прашање

Засегнатите надлежни органи треба да се договорат за решавање на спорното прашање во рок од шест месеци од доставување на мислењето на арбитражната комисија или алтернативната арбитражна комисија (член 15 став (1) од Директивата за решавање на спорови). Одлуката за решавање на спорното прашање на надлежните органи може да се разликува од мислењето на арбитражната комисија или алтернативната арбитражна комисија. Меѓутоа, доколку надлежните органи не успеале да постигнат договор за решавање на спорното прашање, мислењето на арбитражната комисија или алтернативната арбитражна комисија е задолжително (член 15 став (2) од Директивата за решавање на спорови).

За целите за донесување на финална одлука, надлежните органи на засегнатите земји членки можат да одлучат да го вклучат и засегнатото лице во постапката пред арбитражната комисија или алтернативната арбитражна комисија. Во овој случај, може да се доставуваат информации, докази и документи кои се релевантни за донесување на финалната одлука (член 13 став (1) од Директивата за решавање на спорови). Исто така, по барање на арбитражната комисија или алтернативната арбитражна комисија надлежните органи и засегнатите лица имаат обврска да ги достават сите информации, докази и документи кои се релевантни за донесување на финална одлука (член 13 став (1) од Директивата за решавање на спорови). Во определни случаи, надлежните органи можат да одбијат да ги достават бараните информации, докази и документи. Засегнатите лице можат по нивно барање и по одобрување од надлежните органи на засегнати земји членки да учествуваат или да бидат претставувани пред арбитражната комисија или алтернативната арбитражна комисија (член 13 став (2) од Директивата за решавање на спорови).

Финалната одлука за решавање на спорното прашање е обврзувачка за засегнатите земји членки и може да се спроведе по нејзино прифаќање од страна на засегнатото лице

⁵⁹² Во Извештајот за имплементирање на членот 10 од Директивата за решавање на спорови изработен од Работна група воспоставена во рамки на ФИСКАЛИС се договорени поопширни објаснувања за начинот на функционирање на алтернативната арбитражна комисија. Документот е од технички карактер и нема задолжителна примена и може да се користи како водич во однос на изборите кои ги имаат земјите членки во постапката пред алтернативната арбитражна комисија. Извештајот е достапен на: https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/de307b6b-67fa-4275-92e8-b21a90aa8bab_en?filename=2019-tax-dispute-resolution-fiscalis-project-group-report.pdf

⁵⁹³ Повеќе за алтернативната арбитражна постапка во: A., P., Kotha, ‘Baseball Arbitration Option under the EU Dispute Resolution Directive: How Well Does It Fare against the Objectives?’, World Tax Journal, 13(2), June, 2021.

и по откажување од правото на домашен правен лек во рок од 60 дена од известување за финалната одлука (член 15 став (4) од Директивата за решавање на спорови). По одобрување на засегнатите лица, надлежните органи може да ја објават финалната одлука (член 18 од Директива за решавање на спорови).

Конечноста на одлуката во постапката за спорното прашање согласно домашното законодавство не ги спречува засегнатите лице да се обидат спорното прашање да го решат согласно постапката на заедничко договарање (член 16 став (1) од Директивата за решавање на спорови). Од друга страна, постапката на заедничко договарање на спорното прашање не ги спречува земјите членки да започнат или да ја продолжат постапката (управна или кривична) за истото спорно прашање (член 16 став (2) од Директивата за решавање на спорови).

Поведената постапка за заедничко договарање не ги спречува засегнатите лица да ги користат домашните правни лекови за решавање на спорното прашање (член 16 став (3) од Директивата за решавање на спорови). Доколку, за спорното прашање е донесена одлука од страна на надлежен суд или друг судски орган на земја членка и домашното законодавство на земја членка не дозволува дерогирање од донесената одлука за спорното прашање се прекинува поведената постапка на заедничко решавање на истото спорно прашање (член 16 став (4) од Директивата за решавање на спорови).

Во определени случаи, земјата членка може да одбие започнување на постапка на заедничко договарање. Поконкретно, станува збор за случаи кога во земјата членка биле изречени казни во однос на прилагодениот приход или капитал за даночна измама, намерно неплаќање и груба небрежност во работењето (член 16 став (6) од Директивата за решавање на спорови). Исто така, земјата членка може да одбие започнување на постапка на заедничко договарање доколку спорното прашање не вклучува двојно оданочување (член 16 став (7) од Директивата за решавање на спорови).

2.3 Постапка на заедничко договарање согласно домашниот правен поредок

Како што веќе беше напоменато во претходното поглавје, постапката на заедничко договарање не претставува законска новина во домашниот правен поредок. Меѓутоа, во пракса Управата за јавни приходи во 2023 година била вклучена само во една постапка за заедничко договарање со друга земја.⁵⁹⁴

Правниот основ за надлежност на Управата за јавни приходи во постапката на заедничко договарање се пропишува во Законот за Управата за јавни приходи, согласно кој Управата за јавни приходи спроведува постапки на заемно договарање во областа на даноците во согласност со склучените меѓународни договори ратификувани во согласност со Уставот на Република Северна Македонија.⁵⁹⁵

⁵⁹⁴ OECD, Mutual Agreement Procedure Statistics per jurisdiction, Republic of North Macedonia, 2020-2024, 2024, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issue-focus/map-statistics/map-statistics-north-macedonia.pdf>

⁵⁹⁵ Член 4, став (3) од 2. Закон за Управата за јавни приходи, „Службен весник на РМ“, бр.43/14...7/19 ,.... „Службен весник на РСМ“ бр.87/23 и „Службен весник на РСМ“ 03/25.

Земјата има широка мрежа на договори за одбегнување на двојно оданочување со повеќето земји членки на Унијата во кои се уредува постапката на заедничко договарање. Вообичаено, постапката на заедничко договарање се уредува со членот 25 од договорите за одбегнување на двојно оданочување. Дополнително, земјата е потписничка на Мултилатералната конвенција преку која се зајакнува постапката на заедничко договарање од договорите за одбегнување на двојно оданочување и се подобрува нејзината ефикасност преку задолжително спроведување на арбитражната постапка. Меѓутоа, овој правен акт сè уште не е ратификуван во домашниот правен поредок, па оттука не може ни се примени во договорите за одбегнување на двојно оданочување.⁵⁹⁶

Со оглед на тоа дека во поглавјето кое се однесува на Арбитражната конвенција веќе е објаснета постапката на заедничкото договарање согласно домашната рамка во ова поглавје преку компаративна анализа дадена во табелата 6 се прави преглед на сличностите и разликите на постапката на заедничко договарање согласно договорите за одбегнување на двојно оданочување, АК и Директивата за решавање на спорови.

⁵⁹⁶ Заклучно со мај, 2026 година.

Табела 7: Сличности и разлики во постапка за заедничко договарање согласно договорите за одбегнување на двојно оданочување, АК и Директивата за решавање на спорови

	Постапка на заедничко договарање уредена во договори за одбегнување на двојно оданочување	АК	Директива за решавање на спорови
Видови на спорови	Даночни спорови кои произлегуваат од договорите (оданочување кое не е во согласност со договорот).	Отстранување на двојно оданочување при прилагодување на добивка помеѓу поврзани друштва од различни земји договорнички.	Спорови од толкување и примена на договорите и конвенциите со кои се пропишува ослободување од двојно оданочување на приходи и капитал .
Примена	Договорни страни.	Земји договорнички на АК.	Земји членки на Унијата кои ја транспонирале Директивата за решавање на спорови во домашното даночно законодавство.
Временски рокови за изложување на случајот пред надлежен орган	3 години од прво известување за активност која доведува до оданочување кое не е во согласност со договорот.	3 години од известувањето за прилагодување на добивката заради кое дошло или може да дојде до двојно оданочување на добивката	3 години од приемот на првото известување за постапката која доведува или може да доведе до спорното прашање.
Чекори при постапка за договарање	1. Решавање на спорот од надлежниот орган; 2. Заедничко договарање со надлежниот орган на другата држава договорничка (со можност за формирање на заедничка комисија за комуникација).	1. Решавање на спорот од надлежниот орган; 2. Заедничко договарање со надлежниот орган на другата држава договорничка. 3. Формирање на советодавно тело за помагање во постапката за заедничко договарање.	1. Решавање на спорот од надлежниот орган; 2. Заедничко договарање со надлежниот орган на другата држава договорничка; 3. Формирање на арбитражна комисија или алтернативна арбитражна комисија за давање на мислење по однос на спорното прашање.

	Постапка на заедничко договарање уредена во договори за одбегнување на двојно оданочување	АК	Директива за решавање на спорови
Задолжително решавање на спорот	Не, не постои временски период за решавање на спорот (исклучок е договорот за одбегнување на двојно оданочување склучен со Швајцарија согласно кој доколку спорот не се реши во период од три години од обезбедување на сите информации за решавање на спорот, постои можност за арбитража (по барање на даночниот обврзник). Одлуката од арбитражната постапка е задолжителна.	Да, спорот треба да се реши во рок од две години од иницијалното барање за отстранување на двојното оданочување до надлежниот орган, а по упатување на советодавното тело во рок од шест месеци од донесувањето на мислењето на советодавното тело.	Да, спорот задолжително се решава во рок од шест месеци од извесувањето за мислењето на арбитражна комисија или алтернативна арбитражна комисија.

Компаративната анализа на урдувањето на постапката на заедничко договарање со различните правни инструменти покажува дека Директивата за решавање на спорови придонесува кон зголемување на ефикасноста на постапката на заедничко договарање преку широкиот опфат на даночните спорови кои се опфатени, широкиот субјективен опфат на засегнати лица, прецизните рокови за постапување и донесување на одлука и гаранцијата за исходот од постапката на заедничко договарање. Следствено на ова, имплементирањето на оваа директива во домашниот правен поредок несомнено ќе придонесе кон зајакнување на механизмите за решавање на даночните спорови, особено со земјите на Унијата со кои земјата нема склучено договор за одбегнување на двојно оданочување.

Даночното хармонизирање на домашното законодавство подразбира усвојување на посебно законско решение во кое ќе се транспонира Директивата за решавање на спорови, како и подзаконски прописи во кои ќе се транспонираат одредбите кои не се предмет на уредување со законски пропис. Со оглед на тоа дека постапката налага вклучување на надлежните органи, ова подразбира и јакнење на административните капацитети на органите кои ќе бидат вклучени во постапката за заедничко договарање. Дополнително, имплементирањето на постапката на заедничко договарање, особено на арбитражната постапка од директивата наметнува трошоци за земјата кои произлегуваат од спроведувањето на постапката. Како напоменување, при нормирањето на постапката на заедничко договарање во домашниот правен поредок треба да се има предвид домашното законодавство со кое се уредува управната и кривичната постапка заради спречување на колизија со посебниот закон при истовременото течење на повеќе постапки за иста правна работа.

Заклучок

Последното поглавје на докторскиот труд се посветува на правна анализа на Директивата за решавање на спорови, која е дел од законодавството на Унијата во областа на оданочувањето, која ќе биде предмет на даночно хармонизирање во домашното законодавство. Предметната директива е важна за даночното хармонизирање на директните даноци бидејќи се однесува на спорови од произлегуваат од договорите за одбегнување на двојно оданочување и Арбитражната конвенција. Со оглед на тоа дека во поглавјето кое се однесува на Арбитражната конвенција веќе е објаснета домашната рамка во однос на постапката на заедничко договарање, во оваа поглавје се прави компаративна анализа на постапката на заедничко договарање согласно договорите за одбегнување на двојно оданочување, АК и Директивата за решавање на спорови.

Имплементирањето на постапката на заедничко договарање од Директивата за решавање на спорови ќе се надогради на постоечките механизми за решавање на спорови а во исто време ќе придонесе кон пропишување на опфатот на субјектите и прекуграничните даночни спорови во кои се вклучени даночни резиденти на земјата за кои може да се користи постапката на заедничко договарање. Ова ќе подразбира позиционирање на земјата како конкурентна даночна јурисдикција во која ќе се уреди сеопфатен механизам на заедничко договарање во случај на спор, како механизам кој се користи помеѓу земјите членки во Унијата. Оттука, ќе се зајакне и правната сигурност на инвеститорите кои вложување во земјата. Даночните обврзници ќе имаат избор да иницираат постапка на заедничко договарање согласно договорите за одбегнување на двојно оданочување, Мултилатералната конвенција или Директивата за решавање на спорови.

Со оглед на тоа дека Директивата за решавање на спорови ја уредува постапката за заедничко договарање помеѓу земјите членки на Унијата, примената на предметната директива во домашниот правен поредок треба да се одложи до денот на пристапување на земјата на Унијата. Во спротивно, иако постапката на заедничко договарање ќе биде пропишана со домашниот правен поредок нема да може на реципроцитетна основа да се применува со земјите членки на Унијата.

ЗАКЛУЧНИ СОГЛЕДУВАЊА

Уредувањето на даночната политика е одраз на националниот суверенитет и е во суверена надлежност на земјите. Низ призмата на Европската Унија, како заедништво на земји во рамки на кое централна улога има внатрешниот пазар, разликите помеѓу даночните системи на земјите членки на ниво на Унијата може да го попречат ефикасното функционирање на внатрешниот пазар, како суштинска компонента на европската интеграција. Заради овие причини, преку поделената надлежност со земјите членки во однос на внатрешниот пазар Унијата има надлежност и во областа на оданочувањето, која се ограничува со принципите на пропорционалност и супсидијарност.

Надлежноста на Унијата во областа на оданочувањето подразбира усвојување на одредби на ниво на Унијата со кое се врши хармонизирање на даноците помеѓу земјите или процес познат како даночно хармонизирање. Во овој докторски труд даночното хармонизирање во поширока смисла е разбрано како *процес на отстранување на фискалните бариери и разликите помеѓу даночните системи на земјите*. Во контекстот на директните даноци, *даночното хармонизирање опфаќа процес на отстранување на даночни пречки кои произлегуваат од хетерогеноста на домашните одредби на земјите и конвергирање на одредени елементи на директните даноци заради остварување на заедничко дефинирани цели*.

Во основачките договори на Унијата се пропишува *expressis verbis* правен основ за даночното хармонизирање во областа индиректните даноци и тоа: даноците на промет, акцизите и другите форми на индиректно оданочување. Ова произлегува од фактот дека индиректните даноци во поголем степен влијаат врз ефикасното функционирање на внатрешниот пазар.

За разлика од ова, за директните даноци не се пропишува изричен правен основ, туку се упатува на усвојување на директиви на ниво на Унијата за приближување на законските одредби, регулативите или административните одредби на земјите членки кои директно влијаат на воспоставувањето или функционирањето на внатрешниот пазар. Оттука, даночното хармонизирање на директните даноци се задржува само на оние аспекти кои директно влијаат врз функционирањето на внатрешниот пазар (член 115 од ДФЕУ).

За процесот на даночното хармонизирање на директните даноци најрелевантно е “*acquis*-то” на Унијата кое ја опфаќа целокупната законодавно - правна рамка составена од примарно и секундарно законодавство настанато како резултат на договарањето помеѓу земјите членки и дејствувањето на институциите и телата на Унијата. Од примарното законодавство произлегува правниот основ за хармонизирање во областа на директното оданочување, додека пак даночното хармонизирање на директните даноци *de jure* се врши преку усвоеното секундарно законодавство во областа на директните даноци кое ги опфаќа усвоените директиви и регулативи кои се поврзани со директните даноци, како задолжителни правни норми и кодексите и препораките, како незадолжителни правни норми, меѓутоа за кои постои политичка обврска за почитување од земјите членки, но и третите земји. “*Acquis*-то” постојано се развива и менува, а земјите членки имаат обврска за имплементирање во домашниот правен поредок.

Даночното хармонизирање е исклучително актуелна и неизбежна тема со која се преокупирали како земјите членки на Унијата, така и земјите кандидатки како Северна Македонија. Нашата земја уште од 2005 година има статус на земја кандидат за членство во Европската Унија. Ова подразбира дека земјата има обврска за исполнување на потребните критериуми за интегрирање во Унијата. Поконкретно, станува збор за Копенхагенските критериуми кои подразбираат способност за усвојување на законодавството на Унијата во домашниот правен поредок и Мадридските критериуми кои подразбираат воспоставување на потребните институционални структури во земјата за ефикасно спроведување на усвоеното законодавство на Унијата. Обврската за усвојување на законодавството на Унијата во домашниот правен поредок се утврдува во стратешките документи усвоени на билатерално и домашно ниво и тоа: Спогодбата за стабилизација и асоцијација, како меѓународен билатерален договор помеѓу Северна Македонија и Унијата кој претставува правна рамка за уредување на обврските во процесот на пристапување на земјата кон Унијата и Националната програма за усвојување на правото на ЕУ во која се утврдува временската динамика на усогласување на домашното законодавство со законодавството на Унијата и прилагодување на националните институции кон европската институционална структура.

Законодавството на Унијата кое е предмет на усвојување во домашниот правен поредок се систематизира во 35 подрачја (области), кои се групирани во шест тематски кластери. Оданочувањето, како поглавје, согласно засилената методологија на пристапување е систематизирано во Поглавјето 16 - Оданочување, кое потпаѓа под Кластерот 3 - Конкурентност и инклузивен раст. Поглавјето опфаќа законодавство на Унијата во областа на индиректните даноци, директните даноци, административната соработка и заемната помош при даночни прашања и зајакнување на институционалниот капацитет на домашните органи кои го спроведуваат законодавството на Унијата. За директните даноци се смета дека во помал степен влијаат врз ефикасното функционирање на внатрешниот пазар, па затоа законодавството на Унијата во овој сегмент се ограничува на одредени аспекти на корпоративното оданочување. Поконкретно, во областа на директното оданочување законодавството на Унијата се фокусира на отстранување на домашните даночни пречки кои може да влијаат врз остварувањето на слободите во рамки на внатрешниот пазар. Заради ефикасното функционирање на внатрешниот пазар и спречување на даночната евазија и даночното одбегнување во областа на директните даноци законодавството на Унијата се фокусира и на административната соработка и заемната помош во даночни прашања помеѓу земјите. Дел од Поглавјето 16 е и зајакнувањето на оперативниот капацитет на даночниот орган, нивото на дигитализирање на даночните услуги и поврзување на домашните системи со системите на Унијата во областа на оданочувањето.

Хармонизирањето на домашното законодавство со законодавството на Унијата се следи преку извештаите на Европската комисија за напредокот на земјата кои се усвојуваат на годишна основа. Со извештаите за напредокот на земјата се оценува прогресот и се даваат препораки по одделните поглавја, меѓу кои и за поглавјето за оданочување. Од анализа на извештаите, произлегува дека Северна Македонија континуирано се оценува како умерено подготвена во областа на оданочувањето што подразбира дека постигнува одреден напредок во усогласувањето на домашната законодавна рамка со законодавството на Унијата и градењето на потребните капацитети.

Анализата на извештаите за напредокот на Северна Македонија од 2016 година до 2025 година покажува дека во последната декада, препораките на Унијата во областа на оданочувањето се насочени кон усогласување на домашното законодавство со релевантното законодавство на Унијата во областа на оданочувањето. Од друга страна, во извештаите се даваат забелешки за елементи на директните даноци кои се во исклучива надлежност на земјата, како што се даночната стапка или предметот на оданочување, за кои отсуствува усвоено законодавство на ниво на Унијата, како дел од процесот на даночно хармонизирање. Овие забелешки, иако насочени кон зајакнување на домашниот даночен систем и негова конвергенција кон даночните системи на земјите членки излегуваат од планираната рамка за хармонизирање на директните даноци на ниво на Унијата.

Со отворањето на пристапните преговори на земјата со Унијата во 2020 година, во рамки на билатералниот скрининг за Кластерот 3 земјата уште еднаш ја потврди заложба за прифаќање на законодавството на Унијата во рамки на Кластерот 3, меѓу кои и законодавството во областа на оданочувањето. Воедно, го задржа правото на користење на транзиционен период при примена на одредени правни акти на Унијата во домашниот правен поредок. Во рамки на билатералниот скрининг земјата даде приказ на временската рамка во која ќе се врши даночното хармонизирање, со тоа што процесот се очекува да заврши најдоцна до 2032 година.

Даночното хармонизирање на директните даноци може да биде позитивно даночно хармонизирање, негативно даночно хармонизирање и даночно координирање како поблага форма на даночно хармонизирање. Сите три процеси се важни и релевантни за процесот на даночното хармонизирање на директните даноци во земјата со законодавството на Унијата.

Позитивното даночно хармонизирање авторот го разбира како процес на приближување на даночното законодавство на земјите членки преку усвојување на секундарно законодавството од страна на институциите на Унијата. Ова супранационално законодавство е дел од “*acquis-to*” на Унијата, кое земјите членки, но и земјите кандидатки, како што е Северна Македонија, треба да го имплементираат во домашниот правен поредок. Досегашното позитивното даночно хармонизирање помеѓу земјите членки во областа на директното оданочување е ограничено заради неколку причини и тоа: фактот дека директните даноци во помал степен влијаат врз воспоставувањето и ефикасното функционирање на внатрешниот пазар, даночниот суверенитет на земјите членки и потребата од едногласност при усвојување на секундарното законодавство на ниво на Унијата. Оттука, постапката на усвојување на секундарно законодавство од областа на директните даноци е доста екстензивна, сложена и долга.

За процесот на даночното хармонизирање на директните даноци на земјата од значење се директивите како секундарното законодавство со кое се врши приближување на законодавството, регулативите или административните одредби на земјите членки. Директивите мора да се транспонираат во домашниот правен поредок, со тоа што земјите членки и земјите кандидатки имаат избор во однос на формата и методите со кои ќе се постигнат утврдените резултати од директивите. Транспонирањето на директивите во домашниот правен поредок на Северна Македонија треба да се изврши преку усвојување на нов пропис во форма на законодавен акт (или изменување и/или дополнување на

постоечки законодавен акт) преку кои се врши имплементирање на резултатите пропишани со директивата. Процесот на транспонирање на директивата во домашниот правен поредок подразбира пренесување на содржината на директивата во домашните даночни прописи, која треба да се прилагоди на домашното даночно законодавство. Ова подразбира дека при даночното хармонизирање на директните даноци во Северна Македонија со законодавството на Унијата ќе се зачува националниот суверенитет, а хармонизирањето ќе биде прилагодено на домашниот правен поредок.

Во делот на директните даноци, усвоено е доста скромно, но значајно законодавство кое е предмет на даночно хармонизирање. Во докторскиот труд се прави поделба на четири категории на усвоени директиви во областа на директните даноци имајќи ги предвид нивните цели и тоа: директиви насочени кон отстранување на даночни пречки за ефикасно функционирање на внатрешниот пазар, директиви насочени кон зајакнување на соработката помеѓу даночните администрации за целите на оданочување, директиви насочени кон спречување на даночно одбегнување и обезбедување на ефективно оданочување и секундарно законодавство насочено кон отстранување на двојно оданочување во рамки на Унијата. Овие директиви се дел од “*acquis-to*” на Унијата и треба да се имплементираат во домашниот правен поредок на земјата во претпристапниот период, иако некои од директивите ќе имаат одложена примена (со влез на земјата во Унијата).

Директивите од областа на директното оданочување кои се насочени кон отстранување на даночни пречки за кои е утврдено дека може да влијаат на внатрешниот пазар се особено значајни за процесот на хармонизирање на директните даноци на Северна Македонија со оглед на тоа дека домашното уредување во оваа област значително се разликува од она што е уредено со релевантното законодавство на Унијата. Станува збор за Директивата за матични друштва и друштва ќерки, Директивата за спојување и Директивата за камати и авторски хонорар. Иако, директивите во оваа група се доста стари, сепак за системот на директните даноци во земјата ќе претставуваат новина имајќи го предвид различниот даночен третман кој се уредува во домашното законодавство.

Директивите насочени кон спречување на даночно одбегнување и обезбедување на ефективно оданочување се резултат на напорите на Унијата да ја заштити домашната даночна основа на земјите членки. Во оваа група на директиви спаѓа Директивата за спречување на даночно одбегнување, Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување и Директивата за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржаните даноци. Независно од обврската за даночно хармонизирање со директивите од оваа група, земјата веќе има преземено заложба за имплементирање основните принципи на кои се засноваат овие директиви преку обврската за имплементирање на минималните стандарди за спречување на БЕПС во домашниот правен поредок и Двостолбното решение за адресирање на даночните предизвици кои произлегуваат од дигитализацијата на економијата.

Понатаму, во групата на директиви кои се насочени кон зајакнување на соработката помеѓу земјите во областа на оданочувањето спаѓа Директивата за административна соработка, заедно со сите нејзини измени почнувајќи од ДАК 2 до ДАК 9 и Директивата за заемна помош при наплата на побарување. Овие директиви се поврзани

со даночното хармонизирање на директните даноци бидејќи се однесуваат и на данокот на добивка и данокот на личен доход и претставуваат механизам за спречување на даночна евазија и даночно одбегнување преку зајакнување на транспарентноста во однос на остварените приходи кои се предмет на оданочување за даночни резиденти на Северна Македонија, како и на механизам за екстериторијална наплата на даночни побарувања, вклучувајќи ги и побарувањата од данокот на добивка и данокот на личен доход кои настанале во земјата. Директивите кои се насочени кон зајакнување на соработката помеѓу даночните органи за целите на оданочување, особено Директивата за административна соработка е резултат на меѓународното даночно координирање преку работата на ОЕЦД и Г20, па оттука земјата е обврзана за почитување и инкорпорирање на овие стандарди во домашниот правен поредок независно од обврска за даночно хармонизирање на директните даноци со законодавството на Унијата.

Досегашното усвоено секундарно законодавство на Унијата кое насочено кон отстранување на двојното оданочување се состои од Арбитражната Конвенција, како мултилатерален инструмент склучен на ниво на Унијата и Директивата за решавање на спорови, како задолжително секундарно законодавство кое е поврзано со директните даноци од аспект на пропишување на механизам за решавање на даночните спорови помеѓу земјите. Овие правни инструменти се дел од законодавство на Унијата кое треба да се инкорпорира во домашниот правен поредок, кои ќе бидат од особено значење за зајакнување на правната сигурност во земјата преку уредување на механизми за отстранување на двојно оданочување на резидентните даночни обврзници.

На ниво на Унијата не се усвоени регулативи со кои се уредуваат прашања за директните даноци. Ова од причина што директивите се пропишани како форма за даночно хармонизирање во областа на директните даноци согласно основачките договори. Сепак, неколку регулативи кои се усвоени на ниво на Унијата се поврзани со директните даноци. Овие директиви не се предмет на транспонирање и ќе имаат директен ефект во домашниот правен поредок по пристапување на земјата во Унијата. Станува збор за Регулацијата (ЕУ) 492/2011 за слобода на движење на работниците во рамки на Унијата, Регулацијата на Советот (ЕЦ) 2157/2001 година за Статут на европските друштва и Регулацијата на Советот (ЕЦ) 1435/2003 за Статут на европска кооперативна задруга.

За процесот на даночно хармонизирање на директните даноци во земјата со законодавството на Унијата значајни за споменување се предлозите за директиви кои сè уште не се усвоени, меѓутоа се патоказ за земјата за тоа како ќе се одвива развојот на законодавството на Унијата во областа на директните даноци. Тука спаѓаат до сега предложените директиви и тоа: Директивата за утврдување на правила за спречување на користење на фиктивни субјекти (*Shell Directive*), Директивата за деловно работење во Европа: Рамка за оданочување на добивката (*BEFIT*), Директивата за трансферните цени, Директивата со која се утврдуваат правила за олеснување заради намалување на пристрасноста на заемите во однос на капиталот и ограничување на одбивањето на каматите за целите на данокот на добивка (*DEBRA Directive*) и Директивата за воспоставување на систем за оданочување преку главно седиште на микро, мали и средни друштва и измена на Директивата 2011/16/EU (*HOT Directive*). Актуелните предлози на директиви покажуваат дека даночната агенда на Унијата во 21-от век е насочена кон воспоставување на праведен и одржлив даночен систем и елиминирање на преостанатите

даночни пречки за прекуграничното инвестирање, како и спречување на можностите за даночно одбегнување. Оттука, во најновите предлог на директиви приоритет се правилата за спречување на користење на фиктивни субјекти за даночни цели и хармонизирање на правилата за утврдување на даночната основа на ниво на мултинационални групации. Исто така, акцент се става на хармонизирањето на даночниот третман на малите и средни претпријатија и намалување на нивниот административен товар при прекуграничното работење. Во оваа насока, во докторскиот труд на кратко се анализираат споменатите предлози и можните импликации врз домашното законодавство.

Процесот на даночно хармонизирање на директните даноци во земјата со законодавството на Унијата не може да се следи изолирано од процесот на даночно координирање на директните даноци на ниво на Унијата и пошироко, изолирано од процесот на меѓународното даночно координирање на ниво на меѓународните организации како што е ОЕЦД заедно со земјите од Г 20. Даночното координирање во областа на директните даноци претставува процес на постигнување на компатибилност помеѓу различни даночни системи, без усвојување на супранационално право на ниво на Унијата. За Северна Македонија, како трета земја во односите со Унијата, значајни се инструментите од мекото право кои се одраз на даночното координирање, кои не се правно обврзувачки, меѓутоа претставуваат насоки за уредување на одредени аспекти од директните даноци. Иако, за мекото право не постои обврска за усвојување, нивното имплементирање во домашниот правен поредок е потребно бидејќи се добра практики за спречување на штетните даночни практики, даночно одбегнување и даночната евазија. Во одредени случаи, непочитувањето на инструментите на мекото право може да резултира со политички мерки спрема земјата.

Од мекото право, значајни за споменување се препораките усвоени во рамки на Унијата и тоа: Препораката на ЕК 94/79/ЕС за оданочување на одредени видови на доход на нерезиденти во земја членка различни од земјата членка во која се резиденти, Препораката на ЕК 94/390/ЕС која се однесува на оданочување на мали и средни претпријатија, Препораката за мерки за поттикнување на третите земји да ги применуваат минималните стандарди на добро управување во даночните прашања, Препораката за агресивно даночно планирање и Препораката за даночни поттикнување кои треба да го поддржат Договорот за чиста индустрија. Овие препораките се релевантни за целите на даночно координирање на директните даноци во земјата и претставуваат патоказ за уредување на даночната политика на земјата и пред пристапувањето во Унијата.

Од мекото право на Унијата, за земјата од важност е листата на Унијата за некооперативни јурисдикции за даночни цели, како политички инструмент со кој земјите членки и третите земји се поттикнуваат на почитување на стандардот за добро даночно управување. Како резултат на оценувањето на земјата во рамки на критериумот за праведно оданочување се направија измени на домашната законска рамка со кои се адресираше потенцијално штетен даночен режим кој што постоеше во домашното законодавство. Критериумот за даночна транспарентност ја потенцира потребата од започнување во земјата со автоматска размена на информации за финансиски сметки како форма на административна соработка во домашниот правен поредок, која ќе придонесе кон спречување на даночна евазија и даночно одбегнување, како и имплементирање на минималните стандарди за спречување на БЕПС во домашниот правен поредок.

Од друга страна, Кодексот на однесување при бизнис оданочување е инструмент за спречување на штетната даночна конкуренција помеѓу земјите членки и земји надвор од Унијата. Оценувањето на нашата земјата врз основа на критериумите од Кодексот се рефлектира во рамки на листата на Унијата за некооперативни јурисдикции за даночни цели. Како резултат на Кодексот, земјата при уредувањето на домашното законодавство земјата треба да се воздржува од инкорпорирање на потенцијално штетни даночни мерки во домашниот правен поредок кои може да ја еродираат даночната основа на другите земји.

Инструменти на мекото право покажуваат дека иако уредувањето на даночната политика е во суверена надлежност на земјата, сепак истите индиректно ја ограничуваат слободата на земјата во уредувањето на домашниот даночен систем.

Поврзано со инструментите на мекото право, во докторскиот труд е направена анализа на вклученоста на Северна Македонија во процесот на даночна конкуренција со земјите од регионот. Споредбената анализа на дел од мерките со кои земјите се впуштаат во даночната конкуренција (стапка на данок на добивка и даночни ослободувања) укажува на постоење на даночна конкурентност на ниво на регион со пропишување на слични стапки на данок на добивка и слични даночни ослободувања насочени кон привлекување на странски капитал во земјите. Во ваквите услови, земјата е ограничена во драстично менување на домашното уредување насочено кон привлекување на инвестиции.

Како што беше напоменато, процесот на даночното хармонизирање на директните даноци во земјата со законодавството на Унијата не може да се следи изолирано од процесот на меѓународно даночно координирање на ниво на ОЕЦД и Г20. Имено, постигнатиот степен на даночно хармонизирање на директните даноци на ниво на Унијата во голема мера е под силно влијание на политиките и усвоените даночни стандарди на ниво на ОЕЦД и Г 20. Оттука, во докторскиот труд се прави анализа и во однос на имплементирањето на меѓународното даночно координирање на ОЕЦД и Г20 во домашниот правен поредок и тоа имплементирањето на стандардот за транспарентност и размена на информации за даночни цели во домашниот правен поредок, како и имплементирањето на стандардите кои се поврзани со дигиталните платформи и оданочување на крипто средствата.

Земјата е пристапничка на Инклузивната рамка за спречување на БЕПС и има презено обврска за имплементирање на минималните стандарди во домашниот поредок. Анализата на степенот на имплементирање на минималните стандарди во домашниот правен поредок покажува дека Северна Македонија сè уште не е усогласена со меѓународните стандарди за спречување на ерозија на даночната основа и префрлување на добивка на ОЕЦД и Г 20. Постои определен напредок на земјата особено во однос на отстранувањето на даночни режими кои биде идентификувани како потенцијално штетни и зајакнување на одредбите на договорите за одбегнување на двојно оданочување согласно мерките за спречување на БЕПС, меѓутоа, домашното законодавство и понатаму остава простор за ерозија на даночната основа и префрлување на добивка, особено во полето на директните даноци. Оттука, од особено значење за земјата е целосното имплементирање на минималните стандарди за спречување на БЕПС во домашниот правен поредок.

Северна Македонија е пристапничка и кон Двостолбното решение за адресирање на даночните предизвици кои произлегуваат од дигитализацијата на економијата, па следствено на тоа се обврза на имплементирање на двата столба во домашниот правен поредок. Анализата на имплементирањето на двата столба во домашниот правен поредок покажува дека земјата го задржува *status quo* во однос на првиот столб, имајќи предвид дека и на меѓународно ниво усвојувањето на стандардите стагнира во овој момент. Што се однесува до вториот столб, земјата прави значаен исчекор преку имплементирање на глобалното минимално ниво на ефективно оданочување во домашниот правен поредок. На овој начин, под влијание на меѓународното даночно координирање се воспоставуваат механизми за заштита на домашната даночна основа, а со тоа се обезбедуваат дополнителни даночни приходи за земјата. Следствено на горенаведеното, меѓународно даночно координирање на ниво на ОЕЦД и Г20 веќе има влијание врз уредување на директните даноци во земјата и во отсуство на обврска за даночно хармонизирање на директните даноци со законодавството на Унијата.

Земјата, како земја кандидат за членство, како и по пристапувањето во Унијата треба да ја следи судската пракса на ЕСП преку која се врши негативно даночно хармонизирање и во областа на директните даноци. Авторот негативното даночно хармонизирање во областа на директните даноци го разбира како процес на приближување на законодавството помеѓу земјите членки преку судската пракса на ЕСП. Оттука, во процесот на хармонизирање на директните даноци на земјата со законодавство на Унијата се зема предвид судската пракса на Унијата која е насочена кон забраната за дискриминација во областа на оданочување и гарантирањето на основните слободи. Преку процесот на негативно даночно хармонизирање на директните даноци се отстрануваат рестриктивните домашни мерки со кои се ограничуваат основните слободи и се обезбедува еднаков даночен третман помеѓу резидентите и нерезидентите. Пресудите на ЕСП со кои се утврдуваат повреди на основните слободи се значаен извор на правото на Унијата и за земјата претставуваат патоказ за начинот на прилагодување на домашното даночно законодавство со основните слободи во Унијата.

Поврзано со процесот на негативното даночно хармонизирање, анализата на домашното законодавство покажува дека важечкото домашно законодавство во областа на директните даноци пропишува различен даночен третман на ситуациите со прекугранични елементи, кое пак може да биде во колизија со забраната за дискриминирање. Во оваа насока, во домашното даночно законодавство треба да се почитува забраната на дискриминирање (преку отстранување на различниот даночен третман на нерезидентите во споредба со резидентите) и да се гарантираат основните слободи при уредување на даночниот третман и тоа: слободата на движење, слободата на основање, слободата на движење на капиталот и слободата на плаќање и слободата за давање и примање на услуги. Дополнително, за процесот на хармонизирање особено значајно е и почитувањето на фундаментално загарантираните права на даночните обврзници кои земјата треба да ги гарантира во домашниот правен поредок согласно меѓународно усвоените документи.

Во докторскиот труд централното научно истражување е фокусирано на **утврдување на влијанието од хармонизирањето на директните даноци во земјата со законодавството на Унијата**. Следствено на тоа, согласно претходно утврдената поделба на директивите во четири категории во докторскиот труд се прави проценка на влијанието

од хармонизирањето на домашното законодавство со досегашните усвоени директиви на ниво на Унијата, вклучувајќи ја и Арбитражната Конвенција, како дел од “*acquis*-то” на Унијата.

Па така, проценката на влијанието од хармонизирањето со директивите кои се насочени кон отстранување на даночните пречки во областа на директните даноци се задржува на Директивата за матични друштва и друштва ќерки, Директивата за спојување и Директивата за камати и авторски хонорар.

Анализата во однос на домашните механизми за отстранување на двојно оданочување покажува дека во домашното законодавство отсуствуваат одредби за отстранување на економското двојно оданочување на прекуграничните распределби на дивиденди помеѓу два посебни правни субјекти кои се дел од иста групација (распределбите помеѓу друштва ќерки и матични друштва кои се лоцирани во различни земји и распределби кои вклучуваат постојана деловна единица која се наоѓа во земјата). Повластениот даночен третман во однос на оданочувањето на домашните распределби на дивиденди не само што не е усогласен со предметната директива, туку може да биде во конфликт и со забраната за дискриминирање и остварувањето на слободата на капиталот во рамки на внатрешниот пазар. Од друга страна, имплементирањето на Директивата за матични друштва и друштва ќерки во домашниот правен поредок подразбира и отстранување на правното двојно оданочување кое налага воздржување од наметнување на задржан данок на исплатите на дивиденди и други распределби на добивка на ниво на друштвото ќерка која ја врши исплатата. Податоците на Управата за јавни приходи за 2022 и 2023 година (кои се обезбедени преку барање за пристап до информации од јавен карактер) покажуваат дека ова може да резултира со значителни импликации врз даночните приходи. Дополнително, во домашниот правен поредок не се содржани одредби за спречување на случате на двојно неоданочување на дивидендите, што може да биде проблематично од аспект на еродирање на даночната основа во земјата.

Проценката на влијанието од хармонизирањето на домашното законодавство со Директивата за матични друштва и друштва ќерки покажува дека транспонирањето на предметната директива во домашниот правен поредок ќе придонесе кон отстранување на домашните даночни пречки во форма на економско и правно двојно оданочување при прекуграничните распределби на дивиденди и други распределби на добивки помеѓу квалификувани матични друштва и друштва ќерки од различни земји. Преку транспонирањето ќе се заштити домашната даночна основа во случаи кога може да дојде двојното неоданочување на исплатите на дивиденди и други распределби на добивка. На овој начин, ќе се отстрани дискриминаторниот третман во однос на прекуграничните распределби на добивка и ќе се олесни прекуграничното работење на македонските друштва во земјите членки на Унијата.

Со оглед на тоа дека домашното законодавство не е усогласено со Директивата за матични друштва и друштва ќерки транспонирањето во домашниот правен поредок налага измени на законските и подзаконските акти во согласност со одредбите на Директивата за матични друштва и друштва ќерки, како и следење на судската пракса на ЕСП во однос на примената на предметната директива од земјите членки.

Од друга страна, транспонирање ќе предизвика фискални импликации за Северна Македонија, преку обврската за земјата за отстранување на економско двојно

оданочување доколку се исполнети условите за примена на предметната директива, како и при примената на исклучокот од задржување на данок при распределбите на дивиденда и други распределби на добивка од друштвата ќерки кои се лоцирани во земјата на матичните друштва лоцирани во земја членка на Унијата. Оттука, транспонирањето на Директивата за матични друштва и друштва ќерки во домашниот правен поредок може да се изврши во периодот пред пристапување на земјата во Унијата, меѓутоа примената на предметната директива треба да се одложи до денот на пристапување на земјата во Унијата. Ова од причина што предметната директива не може да се примени на реципроцитетна основа во периодот пред пристапување на земјата во Унијата, како и заради потенцијалните фискални импликации од нејзиното имплементирање во домашниот правен поредок.

Поврзано со поставените тези и хипотези во трудот транспонирањето на Директивата за матични друштва и друштва ќерки во домашниот правен поредок ќе резултира кон отстранување на даночните пречки за прекуграничното инвестирање кои се детектирани согласно важечкото даночно законодавство. Доуредувањето на домашните одредби е неопходно независно од обврската на земјата за хармонизирање со законодавството на Унијата, особено преку инкорпорирање на механизми за спречување на економско двојно оданочување при исплата на дивиденди и други распределби на добивка во односите помеѓу матични друштва и друштва ќерки кои се наоѓаат во различни земји, пропишување на одредби за спречување на даночни злоупотреби во овие случаи преку користење на двојно ослободување и отстранување на различниот даночен третман при прекуграничните распределби во споредба со домашните распределби на добивка.

Анализа на домашниот правен поредок низ призмата на Директивата за спојување покажува дека даночниот третман на домашните статусни измени значително се разликува од уредувањето на даночниот третман при прекуграничните реорганизации и трансфери согласно Директивата за спојување. Оттука, земјата има обврска за имплементирање на Директивата за спојување, како дел од законодавството на Унијата во областа на директните даноци во домашниот правен поредок и следење на судската пракса на ЕСП поврзана со предметната директива. Хармонизирањето на домашниот правен поредок со Директивата за спојување може да претставува законодавно - правен предизвик со оглед на тоа дека налага измена на повеќе законски и подзаконски акти.

Со транспонирањето на директивата во домашниот правен поредок ќе се пропише заеднички систем на оданочување при реорганизации помеѓу македонски друштва и друштва од земја членка на Унијата. Даночниот третман на прекуграничните реорганизации од Директивата за спојување за може да се прошири и на домашните реорганизации заради спречување на дискриминација помеѓу домашните и прекуграничните реорганизации и зајакнување на конкурентноста на македонските друштва, како и зајакнување на домашните одредби.

Проценката на влијанието од хармонизирањето на домашното законодавство со Директивата за спојување покажува дека транспонирањето на предметната директива во домашниот правен поредок ќе придонесе кон обезбедување на даночна неутралност при прекуграничните реорганизации. Во услови кога Северна Македонија е земја од која се пренесуваат средствата и обврските при реорганизациите со транспонирањето на

предметната директива во домашниот правен поредок ќе се заштитат фискалните интереси на земјата. Со оглед на тоа дека целта на Директивата за спојување е одложување на оданочување на капиталните добивки при прекугранични реорганизации имплементирањето на предметната директива во домашниот правен поредок може да резултира со негативни фискални импликации бидејќи се одложува оданочувањето на капиталните добивки во моментот на реорганизацијата. Меѓутоа, ова не значи дека даночните приходи ќе бидат конечно изгубени, туку дека нивното оданочување ќе се одложи до моментот на располагање.

Поврзано со поставените тези и хипотези во трудот транспонирањето на Директивата за спојување во домашниот правен поредок ќе резултира кон отстранување на даночните пречки за прекуграничното инвестирање кои се детектирани согласно важечкото даночно законодавство. Доуредувањето на домашните одредби кои се однесуваат на даночниот третман на капиталните добивки е неопходно независно од обврската на земјата за хармонизирање со законодавството на Унијата, особено заради доуредување на даночниот третман при реорганизациите кои не се уредени со важечкото законско решение (како што се прекуграничните реорганизации, вклучувајќи ја и делумната поделба, преносот на средства и обврски и трансферите, даночниот третман на резервите и резервирања, даночниот третман при отповикување на уделот, пренесувањето на амортизацијата итн). Дополнително, во законското решение треба да се пропишат и одредби за спречување на даночно одбегнување во случај на реорганизации.

Анализа на домашниот правен поредок имајќи ги предвид одредбите од Директивата за камати и авторски хонорар покажува дека домашното законодавство не е усогласено со предметната директива со оглед на тоа дека во домашното даночно законодавство не се пропишуваат одредби за ослободување на плаќања од камата и авторски хонорар кои се исплаќаат од земјата кон поврзани друштва во друга земја. Од друга страна, пропишаните унилатерални и билатерални мерки за одбегнување на двојно оданочување во домашниот правен поредок не се доволни за постигнување на целите од Директивата за камати и авторски хонорари.

Проценката на влијанието од хармонизирањето на домашното законодавство со Директивата за камати и авторски хонорар покажува дека ефектот од имплементирање на оваа директива во домашниот правен поредок ќе биде ослободување од оданочување на плаќањата од каматите и авторските хонорари во земјата, како земја на извор помеѓу друштва од Северна Македонија и нивни поврзани друштва во друга земја членка, вклучувајќи ги и постојаните деловни единици на таквите друштва. Ова ќе резултира со загуба на даночни приходи кои земјата ги остварува од задржувањето на данокот во однос на приходите од камати и авторски хонорари кои се исплаќаат кон странски лица. Заради негативните фискални импликации од транспонирањето, земјата по примерот на другите земји членки, може да побара транзиционен период на примената на Директивата за камати и авторски хонорари во домашниот правен поредок, кое ќе подразбира продолжување со задржување на данок на плаќањата од каматите и авторските хонорари за определен временски период.

Поврзано со поставените тези и хипотези во трудот иако, хармонизирањето на домашниот правен поредок со предметната директива претставува законодавен и финансиски предизвик за земјата, транспонирањето е особено значајно заради отстранување на домашните даночни пречки во форма на задржување на данок на прекуграничните плаќања од камати и авторски хонорари помеѓу поврзани друштва. Со транспонирањето ќе се зајакнат домашните одредби преку пропишување на механизми за заштита домашната даночна основа и ограничување на ослободувањето само доколку се исполнети законски пропишаните критериуми (како што е прагот на учество, временскиот период на држење на уделот и условот за исплаќање кон лице кое се квалификува како стварен корисник.).

Проценката на влијанието од хармонизирањето на домашното законодавство со директивите кои се насочени кон спречување на даночното одбегнување и обезбедување на ефективно оданочување во областа на директните даноци се задржува на Директива за спречување на даночно одбегнување, Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување и Директивата за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржаните даноци.

Анализата на домашниот правен поредок низ призмата на Директивата за спречување на даночно одбегнување покажува дека домашното законодавство во голема мера не е усогласено со предметната директива. Освен општото правило за спречување на даночно одбегнување, во домашното законодавство отсуствува уредувањето на посебните правила за спречување на даночно одбегнување на начинот на кој се уредени со Директивата за спречување на даночно одбегнување.

Проценката на влијанието од хармонизирањето на домашното законодавство со Директивата за спречување на даночно одбегнување покажува дека со имплементирањето на оваа директива во домашниот правен поредок ќе се пропишат посебни правила за спречување на даночно одбегнување во домашниот правен поредок и тоа: правилото за ограничување на одбивање на камати, правилото за данок при излез, правилото за контролирано странско друштво и правилата за хибридни неусогласености. Овие правила претставуваат минимални стандарди за спречување на ерозија на даночната основа и префрлување на добивка, а земјата може да пропише построги правила за заштита на домашната даночна основа преку домашното законодавство и меѓународните договори за одбегнување на двојно оданочување. Со оглед на тоа дека хармонизирањето со Директивата за спречување на даночно одбегнување се прилагодува на домашното законодавство, земјата може да ги пропише и исклучоците од примена на овие правила, како и да вклучи одредени “*carve-outs*” во зависност од домашната правна рамка.

Оваа директива, за разлика од претходно анализираните директиви во областа на директните даноци може да се примени и за домашни ситуации. Па така, посебните правила се особено значаен механизам за спречување на ерозија на домашната даночна основа и префрлувањето на добивката во други јурисдикции. Но, транспонирањето носи предизвици за домашниот правен поредок. Покрај обемни и сложени измени на законодавно - правната рамка, имплементирањето налага трошоци за усогласување на даночните обврзници и даночниот орган.

Поврзано со поставените тези и хипотези во трудот транспонирањето на Директивата за спречување на даночно одбегнување во домашниот правен поредок ќе резултира кон зајакнување на домашните механизми за спречувањето на даночната евазија и даночното одбегнување во областа на данокот на добивка. Зајакнувањето на домашните одредби е неопходно независно од обврската на земјата за хармонизирање на домашното законодавство со законодавството на Унијата. Ова особено произлегува од веќе преземените заложби на земјата за имплементирање на меѓународните даночни стандарди во домашниот поредок, како што се мерката 2, мерката 3 и мерката 4 од Проектот на ОЕЦД и Г20 за спречување на БЕПС. Од друга страна, освен во случајот на правилото за ограничување на одбивање на камати, со другите посебни правила се штити даночната основа на земјата во која се наоѓаат матичните друштва, па оттука како земја која е насочена кон увоз на капитал наместо извоз, реалноста е дека во земјата се наоѓаат друштвата кои се под контрола на матичното друштво, а не обратно. Оттука, особено е значајно да се задржи балансот помеѓу адресирањето на праксите на агресивно даночно планирање и одржување на поволна даночна клима за инвестирање во земјата. Имајќи го предвид ограничениот ефект од правилото за контролирано странско друштво и правилото за спречување на хибридни неусогласености врз домашниот правен поредок, комплексноста на примената и трошоците за имплементирање, примената на овие правила во домашниот правен поредок треба да се одложи до денот на пристапување на земјата во Унијата.

Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување, како дел од законодавството на Унијата за разлика од другите директиви од областа на директните даноци е целосно транспонирана во домашниот правен поредок. Оттука, со Законот за минимален глобален данок на добивка се пропишуваат мерки за обезбедување на минимално ефективно оданочување на субјектите кои работат во земјата, а кои се дел од групациите кои се во опфат на правилата за обезбедување на минимално ниво на оданочување.

Анализата на практичната примена на одредбите од Законот за минимален глобален данок на добивка покажува дека во земјата има составни субјекти кои ќе потпаднаат под правилото на квалификуван минимален домашен дополнителен данок. Па така, во услови на ниска статутарна стапка на данок на добивка, постоење на опширни даночни ослободувања и присуството на составни субјекти на територијата на земјата кои се дел од групација лоцирана во Унијата кои ќе бидат во опфатот на правилата имплементирањето на механизмот за обезбедување на минималното ниво на оданочување во домашниот правен поредок е корисен механизам за остварување на дополнителни даночни приходи.

Од друга страна, важна е да се нотира и комплексноста на овие правила, зголемените трошоци за усогласување на даночните обврзници и дополнителните капацитети од страна на даночниот орган за контролирање на утврдената даночна обврска. Компаративната анализа на домашното законско решение покажува дека постојат одредени отстапување во уредувањето на правилото на квалификуван домашен дополнителен данок, кое што понатаму може да доведе во двојни пресметки на дополнителниот данок при примена на правилото на вклучување на добивката во

јурисдикциите на крајни матични друштва. Дополнително, заради обезбедување на минималното ниво на оданочување неопходно е што поскоро воспоставувањето на автоматската размена на информации за даночни цели во земјата, особено усогласување со ДАК 9, како и воведување на можност за известување на земја-по-земја, без кои примената на глобално договорените правила во земјата би била значително отежната.

Поврзано со поставените тези и хипотези во трудот транспонирањето на Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување во домашниот правен поредок придонесува кон зајакнување на одредбите со кои се уредуваат директните даноци, кое зајакнување беше неопходно независно од обврската за хармонизирање на домашното законодавството со законодавството на Унијата, особено заради постоење на широки даночни поттикнувања кои го губат ефектот во услови на глобално имплементирање на механизмот за обезбедување на минималното ниво на оданочување.

Анализата на домашниот правен поредок низ призмата на Директивата за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржаните даноци покажува дека македонското даночно законодавство не е усогласено со Директивата за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржаните даноци. Со оглед на тоа дека станува збор за нова директива која допрва ќе биде предмет на усогласување и во земјите членки на Унијата, транспонирањето во домашниот правен поредок носи нормативни и институционални предизвици бидејќи во целост ќе треба да се реформира и дигитализира постапката за враќање на прекумерно задржаните даноци.

Имајќи го предвид домашното уредување на овие постапки, ќе биде корисно во домашното законодавство да се преземат некои од елементите од предметната директивата пред сè заради поедноставување и забрзување на овие постапки, кои согласно важечкото нормирање не се ограничени со временски рокови и не се дигитализирани. За решавање на овие предизвици може да послужи единствената потврда за даночно резидентно која ќе може да се применува за физички и правни лица и со која директно ќе се поедностави и дигитализира постапката за ослободување и враќање на задржаните даноци. Од друга страна, во некоја подоцнежна фаза земјата треба да пристапи кон имплементирање на механизмите за спречување на даночна измама и злоупотреба при овие постапки. За ова неопходно е обезбедување на поголема транспарентност на трансакциите преку кои даночниот орган ќе ги има на располагање релевантните информации за вршењето на контролата во рамки на постапката за ослободување и враќање на прекумерно задржаните даноци. И во овој дел, земјата може да примени некои од механизмите од Директивата за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржаните даноци, како што е воведување на обврска за известување на финансиските посредници.

Поврзано со поставените тези и хипотези во трудот транспонирањето на Директивата за побрзо и побезбедно враќање на прекумерно задржаните даноци во домашниот правен поредок ќе го олесни инвестирањето во земјата, ќе ги намали трошоците за инвеститорите од долгите домашни постапки за ослободување и враќање на задржаните даноци, а во исто време ќе се зајакнуваат механизмите за спречување на даночна измама и злоупотреба кои е потврдено дека се користат од

страна на даночните обврзници, кое пак финално може да влијае на подобрување на конкурентската даночна позиција на земјата во споредба со другите земји. Со оглед на тоа дека станува збор за релативно нова директива, која сè уште не е имплементирана од страна на земјите членки, земјата може да преземе само некои од елементите од предметната директива во домашното законодавство заради зајакнување на домашните постапки, како што е единствената потврда за даночно резидентно.

Проценката на влијанието од хармонизирањето на домашното законодавство со директивите кои се насочени кон зајакнување на соработката помеѓу даночните органи за целите на оданочување се задржува на Директивата за административна соработка и Директивата за заемна помош при наплата на побарувања кои се однесуваат на одредени давачки, даноци и други мерки.

Анализата на домашниот правен поредок имајќи ја предвид Директивата за административна соработка покажува дека во домашното законодавство се пропишуваат правни основи за административна соработка на земјата со други земји во областа на оданочувањето, меѓутоа оваа административна соработка не е уредена до мерата до која се уредува согласно ДАК. Земјата е вклучена во размената на информации по барање и спонтаната размена на информации, меѓутоа опфатот на ДАК е доста поширок и вклучува и други форми на административна соработка во областа на оданочувањето. Дополнително, во ДАК се пропишуваат временски рокови за постапување, начин на користење на добиените информации и споделување на овие информации со други земји, кое согласно важечкото домашно законодавство не е уредено на начинот на кој се уредува со ДАК.

Понатаму, иако во земјата постои правен основ за автоматската размена на информации, сепак оваа форма на административна соработка во областа на оданочувањето сè уште не е во ефективна примена. Несомнено, автоматската размена на информации ќе отвори можности за добивање на широк обем на податоци до кои даночниот орган согласно важечкото законодавство нема пристап, како што се податоците за приходите од нефинансиски природа, податоци за финансиските сметки, податоци за глобалната распределба на добивката на мултинационалните групации, податоци за даночните одлуки и прекугранични аранжмани кои содржат елементи на агресивно даночно планирање, податоци од дигиталните платформи и финално, податоци за добивките кои произлегуваат од трансакции со крипто средства. На овој начин, на даночниот орган ќе му станат достапни информации кои се релевантни за утврдување на даночните обврски на даночните резиденти на земјата, а кои се остварени во странска јурисдикција до кои даночниот орган нема пристап. Ова несомнено ќе доведе до поголема даночна усогласеност, а следствено на тоа заштита на домашната даночна основа од даночна евазија и даночно одбегнување во областа на данокот на добивка и данокот на личен доход. Дополнително, автоматската размена на информации ќе овозможи подобра контрола од страна на даночниот орган при имплементирањето на минималното ниво на оданочување согласно Директивата за обезбедување на минимално ниво на оданочување.

Транспонирањето на ДАК во домашниот правен поредок налага усвојување на законодавно - правна рамка во која ќе се пропише административната соработка во

областа на оданочување. Ова подразбира обемни и сложени законски и подзаконски одредби. Дополнително, административната соработка во областа на оданочувањето подразбира и градење на потребната инфраструктура и системи за вршење на размената, но и зајакнување на оперативните капацитети на даночниот орган. Од особено значење е да се зајакне капацитетот за обработка на податоците кои што ќе се доставуваат до даночниот орган и нивното поврзување со релевантните даночни обврзници кои се резиденти за даночни цели во земјата заради проверката на даночната усогласеност.

Со оглед на тоа дека имплементирањето на ДАК во домашниот правен поредок може да има директен ефект кон спречување на даночната евазија и даночното одбегнување во областа на директните даноци, земјата треба да се усогласи со предметната директива и пред пристапување во Унијата. Меѓутоа, со оглед на тоа дека директивата важи помеѓу земјите членки, примената на предметната директива во домашниот правен поредок нема да биде на реципроцитетна основа. Оттука, за да може да се применат одредбите за административна соработка во областа на оданочувањето земјата треба да пристапи кон меѓународните даночни стандарди кои се развиени во рамки на ОЕЦД.

Проценката на директната финансиска корист од имплементирањето на која било форма на административна соработка во областа на оданочувањето е особено тешко да се утврди со оглед на тоа дека некои од добиените информации може да доведат до утврдување на данок кој треба да се плати во земјата, но некои од информациите може и воопшто да не бидат искористени за целите на оданочување.

Поврзано со поставените тези и хипотези во трудот транспонирањето на Директивата за административна соработка во домашниот правен поредок имајќи го предвид релевантното секундарно законодавство на Унијата ќе придонесе кон поголем увид на даночниот орган во приходите на домашните даночни резиденти остварени во странство, а кои треба да се оданочени во земјата, кое може да влијае врз даночната усогласеност, а следствено на тоа и врз даночните приходи на земјата. Административната соработка во областа на оданочувањето несомнено ќе ги зајакне домашните механизми за спречување на даночна евазија и даночно одбегнување, вклучително и во областа на директните даноци. Во оваа насока, како што беше споменато приоритет на земјата треба да биде уредувањето на автоматската размена на информации, како форма на административна соработка во областа на оданочувањето.

Анализата домашниот правен поредок низ призмата на Директивата за заемна помош при наплата на побарување покажува дека домашното законодавство не е хармонизирано со предметната директива. Имајќи ги предвид целите на предметната директива, хармонизирањето на домашното законодавство ќе подразбира можност за екстериторијална наплата на побарувања од даноците и јавните дакавчки кои настанале во земјата, вклучувајќи ги и данокот на личен доход и данокот на добивка. Дополнително, земјата ќе има можност да презема и други форми на екстериторијална заемна помош, како што се мерките за обезбедување, размената на информации и присуство во службените канцеларии и во текот на административните постапки кои се водат од надлежните органи на други земји, како и помош при доставување на документи. Ова ќе придонесе кон

заштита на даночните приходи на земјата, особено при вршење на прекугранични трансакции на даночни резиденти од земјата.

Со оглед на тоа дека заемната помош подразбира и давање на помош во однос на побарувања на други земји, имплементирањето на механизмот за заемна помош при наплата на побарувања во домашниот правен поредок налага зајакнување на капацитети на надлежните органи (Управата за јавни приходи и Царинската управа) кои ќе бидат вклучени во постапките, а земјата ќе треба да ги сноси трошоците од постапката, со исклучок на случаите кога трошоците ги сноси другата земја.

Транспонирањето на предметната директива во домашниот правен поредок може да се изврши пред пристапување на земјата во Унијата, меѓутоа примената на директивата пред пристапување на земјата во Унијата не може да биде на реципроцитетна основа. Следствено на ова, примената треба да се одложи до денот на пристапување на земјата во Унијата, а до денот на пристапување ќе се користат постоечките механизми за заемна помош.

Поврзано со поставените тези и хипотези во трудот транспонирањето на Директивата за заемна помош при наплата на побарување во домашниот правен поредок отвора можности за екстериторијална наплата на побарувања од даноците, вклучувајќи ги и побарувањата од директните даноци. Преку транспонирањето ќе се зајакнат домашните механизми за заемна соработка со другите земји преку уредување на формите на заемна помош, утврдување на побарувања од даночните обврски за кои може да се бара или да се даде заемна помош, утврдување на случаите во кои може да се одбие да се даде помош, начинот на користење на добиените информации итн.

Проценката на влијанието од хармонизирањето на домашното законодавство со секундарното законодавство на Унијата насочено кон спречување на двојно оданочување се задржува на Арбитражната конвенција и Директивата за решавање на спорови.

Во оваа насока, анализата на домашното законодавство имајќи ги предвид одредбите на Арбитражната конвенција покажува дека домашната рамка за решавање на споровите при двојно оданочување упатува на одредбите од договорите за одбегнување на двојно оданочување кои земјата ги има склучено со други земји, вклучувајќи ја и постапката за заемно договарање. Земјата треба што поскоро да создаде услови за примена на Мултилатералната конвенција за спроведување на мерките поврзани со даночните договори за спречување на ерозијата на даночната основа и пренесувањето на добивката кое што ќе придонесе кон спречување на ерозија на даночната основа преку билатералните договори, но и ефективно решавање на споровите кои произлегуваат од договорите за одбегнување на двојно оданочување. Следствено на горенаведеното, домашните механизми кои ја уредуваат постапката за заедничко договарање помеѓу земјата и други јурисдикции не се доволни за спречување на двојното оданочување на добивката на домашните резиденти при вршење на прекуграничните активности.

Оттука, во домашниот правен поредок треба да се имплементира и АК, како дел од “*acquis-to*” на Унијата во областа на директните даноци, која се однесува на споровите кои произлегуваат од трансферните цени. Преку постапка на заемно договарање помеѓу надлежниот орган на земјата со надлежните органи на другите земји договорнички ќе може да се отстрани двојното оданочување кое настанало при прилагодување на добивката во други земји на даночните обврзници кои се резиденти на Северна Македонија кои ги исполнуваат условите да бидат поврзани лица. АК може да се користи како правен основ за поведување на постапката за заемно договарање со земјите со кои земјата нема склучено договор за одбегнување на двојно оданочување, како што се Грција, Кипар, Малта и Португалија. Ова ќе го зајакне позиционирањето на земјата како конкурентна даночна јурисдикција во која постои механизам за решавање на прекуграничните даночни спорови кои произлегуваат од трансферните цени.

Имплементирањето на АК во домашниот правен поредок налага зајакнување на институционалните капацитети на надлежниот орган кој ќе учествува во постапката за заедничко договарање согласно АК. Дополнително, преку примената на АК може да се очекуваат трошоци за земјата кои произлегуваат од спроведувањето на постапката за заедничко договарање за земјата.

Поврзано со поставените тези и хипотези во трудот транспонирањето на Арбитражната конвенција во домашниот правен поредок ќе доведе до зајакнување на домашните механизми за отстранување на прекуграничното двојно оданочување на домашните резиденти, особено во споровите поврзани со трансферните цени. Со оглед на тоа дека станува збор за мултилатерална конвенција, земјата може да пристапи кон овој инструмент и пред пристапување на земјата во Унијата.

Преку правната анализа на Директивата за решавање на спорови, која е дел од законодавството на Унијата во областа на оданочувањето, се истакнува важноста за ова даночно хармонизирање во домашното законодавство во иднина. Предметната директива е важна за даночното хармонизирање на директните даноци бидејќи се однесува на спорови од произлегуваат од договорите за одбегнување на двојно оданочување и Арбитражната конвенција. Компаративната анализа на постапката на заедничко договарање согласно договорите за одбегнување на двојно оданочување, АК и Директивата за решавање на спорови покажува дека имплементирањето на постапката на заедничко договарање од Директивата за решавање на спорови ќе се надогради на постоечките механизми за решавање на спорови а во исто време ќе придонесе кон пропишување на опфатот на субјектите и прекуграничните даночни спорови во кои се вклучени даночни резиденти на земјата за кои може да се користи постапката на заедничко договарање. Ова ќе подразбира позиционирање на земјата како конкурентна даночна јурисдикција во која ќе се уреди сеопфатен механизам на заедничко договарање во случај на спор, како механизам кој се користи помеѓу земјите членки во Унијата. Оттука, ќе се зајакне и правната сигурност на инвеститорите кои вложување во земјата. Даночните обврзници ќе имаат избор да иницираат постапка на заедничко договарање согласно договорите за одбегнување на двојно оданочување, Мултилатералната конвенција или Директивата за решавање на спорови.

Директивата за решавање на спорови ја уредува постапката за заедничко договарање помеѓу земјите членки, па следствено во земјата не може да се примени на реципроцитетна основа со земјите членки на Унијата. Оттука, примената на предметната директива во домашниот правен поредок треба да се одложи до денот на пристапување на земјата на Унијата. Сепак, заради зајакнување на механизмот за решавање на прекуграничните даночни спорови, во домашниот правен поредок може да се имплементираат меѓународните даночни стандарди кои се однесуваат на решавањето на спорови, како дел од БЕПС мерките.

Поврзано со поставените тези и хипотези во трудот транспонирањето на Директивата за решавање на спорови во домашниот правен поредок ќе доведе до зајакнување на домашните механизми за отстранување на прекуграничното двојно оданочување на домашните резиденти, особено во споровите поврзани со договорите за одбегнување на двојно оданочување.

Како дел од законодавството на Унијата во областа на директните даноци во домашното даночно законодавство веќе е транспонирана Директивата за обезбедување на минималено ниво на оданочување и општото правило за спречување на даночно одбегнување од Директивата за спречување на даночно одбегнување. Исто така, уредувањето на директните даноци во земјата е под влијание на мекото право на Унијата кое е насочено кон спроведување на стандардите за добро даночно управување и спречувањето на постоење на штетни даночни практики во домашниот систем. Земјата, како пристапничка на Инклузивната рамка за спречување на БЕПС и Двостолбното решение за адресирање на даночните предизвици кои произлегуваат од дигитализацијата на економија веќе има преземно обврска дека ќе го зајакне и модифицира домашното даночно законодавство во областа на директните даноци согласно меѓународните даночни стандарди.

Затоа, нашата земја ќе треба да го **редизајнира даночниот систем независно од обврската за даночно хармонизирање на директните даноци со законодавството на Унијата, бидејќи веќе постојат детектирани даночни пречки кои може да влијаат на прекуграничното инвестирање.** Понатаму, досегашното усвоено законодавство на ниво на Унијата претставува добра основа за понатамошно зајакнување на домашните одредби за спречување на даночна евазија и даночно одбегнување во областа на директните даноци, кое треба да биде прилагодено на уредувањето на домашниот даночен систем. За целите на спречување на даночната евазија и даночното одбегнување во областа на директните даноци земјата треба да ги искористи можностите кои што ги нуди секундарното законодавство на ниво на Унијата, но и меѓународните даночни стандарди. Ова особено доколку се има предвид дека земјата е пристапничка на Инклузивната рамка за спречување на БЕПС и веќе има презено обврска за имплементирање на меѓународните даночни стандарди во домашниот правен поредок. Преку имплементирање на автоматската размена на информации, како форма на административна соработка земјата ќе ја заштити домашната даночна основа од даночна евазија и даночно одбегнување во областа на директните даноци на кои се обврзани домашните резиденти. Исто така, земјата треба да ги искористи можностите за пропишување на екстериторијална наплата на побарувања од даноците, вклучувајќи ги и директните даноци преку

зајакнување и доуредување на домашните механизми за заемна соработка со другите земји. Финално, земјата може да ја зајакне правната сигурност за даночните обврзници преку искористување на можностите за отстранување на двојното оданочување на добивката на домашните резиденти при вршење на прекуграничните активности, имајќи го предвид релевантното секундарно законодавство на Унијата во областа на директните даноци.

Хармонизирањето во контекст на Република Северна Македонија ќе подразбира конвергирање на одредени аспекти од системот на директните даноци со легислативните акти усвоени на ниво Унијата, а процесот на хармонизирање ќе доведе до отстранување на разликите помеѓу даночниот систем на земјата и даночните системи на земјите членки на Унијата во оние аспекти кое се неопходни за ефикасното функционирање на внатрешниот пазар.

Даночното хармонизирање на директните даноци носи бројни предизвци за земјата како што се усвојувањето на обемна законодавно - правна рамка и прилагодување на институционалната инфраструктура на усвоеното законодавство. Хармонизирањето на директните даноци може позитивно да влијае врз даночните приходи на земјата. Од друга страна, хармонизирањето на директните даноци во определени случаи налага воздржување од оданочување на приходи кои согласно важечкото даночното законодавство се предмет на оданочување.

КОРИСТЕНА ЛИТЕРАТУРА

Книги и други публикации

1. A., Faria, 'Tax Coordination and Harmonization', in Parthasarathi Shome (ed), Tax Policy Handbook, International Monetary Fund, 1995
2. Dosser, Douglas, 'Coordination and Harmonization of Stabilization Policies Among Countries, with Special Reference to Britain and the EEC', Federal Reserve Bank of Boston, International Aspects of Stabilization Policies, Conference Series 12, 1974
3. Simon, James and Oats, Lynne, 'Tax Harmonisation and the Case of Corporate Taxation' 8 Revenue LJ, 1998
4. Terra Ben J.M, Wattel Peter J., 'European Tax Law', Fourth Edition, December, 2005
5. Пендовска, Весна, Максимовска Стојкова, Александра, Зафировски, Јован, Нешовска Ќосева Елена 'Даночно право', Правен факултет „Јустинијан Први“, Скопје, 2021
6. Pîrvu, Daniela, 'Corporate Income Tax Harmonization in the European Union', Palgrave Macmillan, 2012
7. Kopits, George, 'Overview in Tax Harmonization in the European Community: Policy Issues and Analysis', Occasional Paper 94, International Monetary Fund, 1992
8. Junevičius, A., Šniukštaitė B., 'Tax harmonization and tax competition in European Union', European Integration Studies, issn 1822 – 8402, no 3, 2009
9. Charles E. McLure, Jr., 'Harmonizing Corporate Income Taxes in the European Community: Rationale and Implications', Tax Policy and the Economy, Volume 22, 2008
10. Anthony C Infanti, 'Spontaneous Tax Coordination: On Adopting a Comparative Approach to Reforming the U.S. International Tax Regime', Vanderbilt Journal of Transnational Law, Vol. 35:1105, 2003
11. Bräutigam, Deborah, 'Building Leviathan: Revenue, State Capacity and Governance' 33 IDS Bulletin, Vol.33 No.3 2002
12. Graetz, Michael, J., 'Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies' 26 BROOK. J. INT'L L, 1357, 2001
13. Allison Christians, 'Sovereignty, Taxation and Social Contract', Minnesota Journal of International Law 245, 2009
14. Helminen, Marjanna, 'EU Tax Law Direct Taxation', IBFD, 2021
15. Пендовска, Весна, Максимовска Стојкова, Александра, Зафировски, Јован, Нешовска Ќосева Елена 'Даночно право' Правен факултет „Јустинијан Први“, Скопје, 2021
16. Lang et al, Introduction to the European Tax Law on Direct Taxation, 7th Edition, Linde 2022
17. Van Thiel, S., 'The Direct Income Tax Case Law of the European Court of Justice: Past Trends and Future Developments' in Journal Tax Law Review 62(1), 2008
18. Heber, Caroline, 'Enhanced cooperation and European Tax Law', Oxford Studies in European Law, 2021
19. Eberhartinger, Eva, Six, Martin, National Tax Policy The EC Directives, and hybrid finance, Vienna University of Economics and Business Administration, 2006
20. Nowak, Bartłomiej, 'Implementation of Directives into Domestic Legal System. The Case of Poland', Yearbook of Polish European Studies, 9, 2005
21. P. Craig, G.de Burca, 'EU Law. Text, Cases and Materials', Second edition, Oxford University Press, 1998
22. Craig, Paul P., 'The Legal Effect of Directives: Policy, Rules and Exceptions'. European Law Review, Vol. 34, No. 3, 2009

23. Bobek, Michal, 'The Effects of EU Law in the National Legal Systems' Barnard and S Peers (eds.), *European Union Law*, 2nd edn, Oxford University Press, 2017
24. Kopits, George, 'Overview in Tax Harmonization in the European Community: Policy Issues and Analysis', Occasional Paper 94, International Monetary Fund, 1992
25. Pistone, Pasquale, 'Soft tax law: Steering legal pluralism towards international tax coordination' in Weber, Dennis, *Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration*, IBFD, 2010
26. Bilal, Sanoussi, Eunice Ahairwe, Pamella, Miyandazi, Luckystar, 'The EU list of tax havens: Progress and challenges', ECDPM Discussion Paper No.310, 2021
27. Abraham, Rohan, 'Exploring the world's phantom FDI: Luxembourg, Ireland well-known tax havens destinations', *Economic time Blog*. September 2019. Oxfam, 'Blacklist or whitewash? What a real EU blacklist of tax havens should look like' Oxford, Oxfam, 2017
28. Tanzi, Vito, 'Globalization, Tax Competition and the Future of Tax Systems', Volume 1996: Issue 14196, IMF Working Papers, 1996
29. Ming-Sung, Kuo, '(Dis)embodiments of Constitutional Authorship: Global Tax Competition and the Crisis of Constitutional Democracy', 41 *GEO. WASH. INT'L L. REV.* 181, 2009
30. Prof. dr. Van De Velde E., Dr. Cannas, F., 'Harmful Tax Practices within the EU: Definition, Identification and Recommendations', Publication for the subcommittee on Tax Matters, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament, Luxembourg, 2021
31. J., Englisch, A., Yevgenyeva, 'The Upgraded Strategy against Harmful Tax Practices under the BEPS Action Plan', *British Law Review* 5, 2013
32. C., Pinto, 'Tax Competition and EU Law,' Ph.D Thesis, University of Amsterdam, 2002
33. R., Teather, 'The Benefits of Tax Competition', IEA Hobart Paper No. 153, 2006
34. Kiekenbeld, B. J., 'Harmful Tax Competition in the European Union: Code Of Conduct, Countermeasures and EU Law', Alphen aan den Rijn, 2004
35. Evers, Lisa, Miller, Helen, Spengel, Christoph, 'Intellectual Property Box Regimes: Effective Tax Rates and Tax Policy Considerations', 22 *INT'L TAX & PUB. FIN.*, 2015
36. Teather, R., 'The Benefits of Tax Competition', IEA Hobart Paper No. 153, 2006
37. Hrehorovska, Lucia, 'Tax Harmonization in the European Union', *Intertax* Volume 34, Issue 3, 2006
38. Pătrăuș, Mihaela, Elvira, Vidrean - Căpușan, Tudor Dumitru, 'European Union Fundamental Rights Reflected in Tax Procedures. The Key for Tax Harmonisation inside The European Union?', *Athens Journal of Law*, 9: 1-13, 2023
39. Perrou, 'Case Law Note: The Application Of The Eu Charter Of Fundamental Rights To Tax Procedures: Trends In The Case Law Of The Court Of Justice', 49, *Intertax*, Issue 10, 2021
40. Chalmers et al., 'European Union Law, 2nd edn., Chapter 6', Cambridge University Press, 2010
41. Friedl, Paul, 'A New European Fundamental Rights Court: The German Constitutional Court on the Right to Be Forgotten', *European Papers - A Journal on Law and Integration*, Vol. 5, No 1, 2020
42. Guglielmo, M., 'The 2003 Amendments to the EC Parent-Subsidiary Directive – What's next?', *EC Tax Review*, 2004
43. Schonewille, P., 'Some questions on the Parent-Subsidiary Directive and the Merger Directive', *Intertax* Volume 20, Issue 1 , 1992
44. Fibbe, G.K., 'The different translations of the term 'company' in the Merger Directive and the Parent Subsidiary Directive: a Babylonian confusion of tongues?', *EC Tax Review*, Volume 15, Issue 2, 2006
45. Matsos, G., 'Tax Mergers Directive: Basic Conceptualisation'. In: Papadopoulos, T. (eds) *Cross-Border Mergers. Studies in European Economic Law and Regulation*, vol 17. Springer, Cham., 2019

46. Finnerty, Chris J, Paulus, Merks et al., 'Fundamentals of International Tax Planning', IBFD Publications BV, 2007
47. Harm van den Broek, 'Cross-border Mergers Within the EU: Proposals to Remove the Remaining Tax Obstacles', Kluwer Law International, Volume 33 of Eucotax series on European taxation, 2011
48. Barnard, Catherine, 'The Substantive Law of the EU', 6th edn, OUP Oxford, 2019
49. Boulogne, Frederik and Boulogne, Frederik, 'Shortcoming in the EU Merger Directive (Academic Dissertation)', 2016
50. Juanita Bezzina, 'The Treatment of Losses under the EC Merger Directive 1990', 42 European Taxation, 2002
51. Borg, Jeanette Calleja, 'Non-exhausted Losses and the Merger Directive: What It Fails to Say', Intertax, Volume 39, Issue 11, 2011
52. Distaso, Marcello, Russo, Rafaelle, 'The EC Interest and Royalties Directive - A comment', European Taxation, International Bureau of Fiscal Documentation, 2004
53. François, Manon, Vicard, Vincent, 'Tax Avoidance and Complexity of Multinational Enterprises', EU Tax Observatory Working Paper No. 15, 2023
54. Tørsløv, T., Wier, L., and Zucman, G., 'The missing profits of nations', The Review of Economic Studies. forthcoming, 2022
55. Sawulski, Jakub, 'Tax unfairness in the European Union Towards greater solidarity in fighting tax evasion', Polish Economic Institute, 2020
56. Noah Zimmermann, 'Literature Review: Stefanie Geringer, EU-Anti-Missbrauchsgrundsatz, Linde, 2023', 52, Intertax, Issue 8, 2024
57. Arginelli, Paolo, 'Critical Review Of The Atad Implementation: The Implementation of the ATAD in Italy', Intertax, Volume 50, Issue 6/7, 2022
58. T. Buettner et al., 'Taxation and capital structure choice—evidence from a panel of German multinationals', Economics Letters, Volume 105, Issue 3, 2009
59. Jarle Møen & Dirk Schindler & Guttorm Schjelderup & Julia Tropina, 'International Debt Shifting: Do Multinationals Shift Internal or External Debt?', Working Paper Series of the Department of Economics, University of Konstanz 2011-40, Department of Economics, University of Konstanz, 2011
60. P. Egger et al., 'Corporate taxation, debt financing and foreign-plant ownership', European Economic Review, Volume 54, Issue 1, 2010
61. Fuest, C., S. Hebous and N. Riedel, 'International debt shifting and multinational firms in developing economies', Economic Letters, Vol. 113, Elsevier, 2011
62. Lopes Dias V.S. Gaspar, Nunes Guilherme, and Kassengaliyeva Maira, 'The interest limitation rule in the EU Anti-Tax Avoidance Directive' Global Tax Weekly – A Closer Look, Issue 197, 2016
63. Fagioli, Rubina, 'Corporate mobility and exit taxation in the EU internal market: Implication from an Italian perspective', The EC Tax Journal, Volume 14, 2013-14
64. Peeters, Steven, 'Exit Taxation: From an Internal Market Barrier to a Tax Avoidance Prevention Tool', EC Tax Review, Volume 26, Issue 3, 2017
65. AJacobsen, Anne Dalheim, 'Exit taxes in the EU/EEA – Where are we now?', The EC Tax Journal, Volume 14, 2013-14
66. Zernova, Daria, 'Exit Taxes on Companies in the Context of the EU Internal Market', Intertax, Volume 39, Issue 10, 2011
67. Helminen, Marjaana, 'EU Tax Law - Direct Taxation', IBFD, 2023
68. Brocke, Klaus von, Muller, Stefan, 'Exit Taxes: The Commission versus Denmark Case Analysed against the Background of the Fundamental Conflict in the EU: Territorial Taxes and an Internal Market without Barriers', EC Tax Review Volume 22, Issue 6, 2013

69. Rolim, João Dácio, 'The General Anti-Avoidance Rule: Its Expanding Role in International Taxation', 44, *Intertax*, Issue 11, 2016
70. Barker, W. B., 'The Ideology of Tax Avoidance', *Loyola University Chicago Law Journal*, 40(2), 2009
71. Freedman, Judith, 'GAAR as a process and the process of discussing a GAAR', *British Tax Review* 1, 2012
72. Athanasaki, Vasiliki, 'A Comparison of the Greek GAAR And the EU Anti-Tax-Avoidance GAAR', *Tax Notes International*, Volume 92, Number 13, December 24, 2018
73. Öner, Cihat, 'Comparative Analysis of the General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Effective Tool to Tackle Tax Avoidance?', *EC Tax Review*, Volume 29, Issue 1, 2020
74. Navarro, Aitor, 'The General Anti-Avoidance Rule of the EU Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD GAAR): Interpretation and Implementation', *Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper 2024-08*, 2024
75. Ostwal, P. and Vijayaraghavan, V., 'Anti-Avoidance Measures', *National Law School of India Review*, 22(2), 2010
76. Scherleitner, Moritz, Korving, Jasper, 'Article 6 of the Anti Tax Avoidance Directive – living a life on its?', 3 *European Business Law Review*, Volume 34, Issue 7, 2023
77. Max Velthoven, 'The ATAD GAAR: A Little Older, but are We Wiser?', 33, *EC Tax Review*, Issue 3, 2024
78. Koerver Schmidt, Peter, 'The Role of the Anti-Tax Avoidance Directive in Restoring Fairness – A Proper Step towards Ensuring Sustainability of the International Tax Framework?', Published in C. Brokelind, S. van Thiel (Eds.), *Tax Sustainability in an EU and International Context*, IBFD, 2020
79. Copenhagen Business School, CBS LAW Research Paper No. 1939, November 24, 2019
80. Scherleitner, Moritz and Korving, Jasper, 'Article 6 of the Anti Tax Avoidance Directive – Living a Life on Its Own?', *European Business Law Review*, Issues 7, 2023
81. Charette, de Diane, 'The Anti-Tax Avoidance Directive General Anti-Abuse Rule: A Legal Basis for a Duty on Member States to Fight Tax Abuse in EU Corporate Direct Tax Law', *EC Tax Review*, Volume 28, Issue 4, 2019
82. Chen, Shu-Chien, 'Predicting the 'Unpredictable' General Anti-Avoidance Rule (GAAR) in EU Tax Law', *InterEULawEast: Journal for the International and European Law, Economics and Market Integrations*, Vol. 5, Issue 1, 2018
83. Prebble, R. and Prebble, J., 'Does the Use of General Anti-Avoidance Rules to Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law?', *Saint Louis University Law Journal* 55(1), 2010
84. Maksimovska Stojkova, Aleksandra, Stefanovska Petrovska, Marinela 'Legal Analysis of GAAR under ATAD: Are SEE non-EU States Outpacing the EU?', *EC Tax Review*, Volume 34, Issue 4, 2025
85. De Wilde, Maarten, 'The ATAD's GAAR: A Pandora's Box?', *Copenhagen EU Tax Law Conference Copenhagen*, Denmark, 2016
86. Prebble KC, John, 'The New Zealand Controlled Foreign Company Regime', *Asian-Pacific Tax and Investment Bulletin*, Vol. 8, 1990
87. Broe, Luc de, 'International Tax Planning and Prevention of Abuse', 2008, Amsterdam: IBFD, 2008
88. Koerver Schmidt, Peter, 'Taxation of Controlled Foreign Companies in Context of the OECD/G20 Project on Base Erosion and Profit Shifting as well as the EU Proposal for the Anti-Tax Avoidance Directive – An Interim Nordic Assessment', *Nordic Tax Journal*, Issue 2, 2016
89. Haufler, Andreas and Mardan, Mohammed and Mardan, Mohammed and Schindler, Dirk, 'Optimal Policies Against Profit Shifting: The Role of Controlled-Foreign-Company Rules', *CESifo Working Paper Series No. 5850*, 2016
90. Prebble KC, John, 'Controlled Foreign Company Regimes and Double Taxation', *Asia Pacific Tax Bulletin*, Vol. 12, 2006

91. Haufler, Andreas and Mardan, Mohammed and Mardan, Mohammed and Schindler, Dirk, 'Optimal Policies Against Profit Shifting: The Role of Controlled-Foreign-Company Rules', CESifo Working Paper Series No. 5850, 2016
92. Prettl, Axel, 'Profit Shifting & Controlled Foreign Corporation Rules – the Thin Bridge between Corporate Tax Systems', 2018
93. Arfwidsson, Autilia, 'Hybrid Mismatches in International Transactions, A Study of Linking Rules in EU and Tax Treaty Law', Volume 77 IBFD Doctoral Series, 2024
94. Eberhartinger, Eva, Six, Martin, 'Taxation of Cross-Border Hybrid Finance: A Legal Analysis', 37, Intertax, Issue 1, 2009
95. Parada, Leopoldo, 'Hybrid Financial Instruments and Anti-Hybrid Rules in the EU ATAD', (December 5, 2021). in: W. Haslehner, K. Pantazatou, G. Kofler and A. Rust, A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive, Edward Elgar, 2020
96. Korving, J. J. A. M., Wisman, C., 'Implementation Of The ATAD: ATAD Implementation in the Netherlands', Intertax, 49(11), 2021
97. Parada, Leonardo, 'Double Non-Taxation and the use of hybrid entities', Second Edition, Wolterd Kluwer, 2018
98. Clausing, Kimberly A. Saez, Emmanuel, Zucman, Gabriel, 'Ending Corporate Tax Avoidance and Tax Competition: A Plan to Collect the Tax Deficit of Multinationals', UCLA School of Law, Law-Econ Research Paper No. 20-12, 2021
99. Ovonji-Odida, Irene, Grondona, Veronica, Makwe, Samuel Victor, 'Report by the South Centre Tax Initiative's Developing Country Expert Group: Assessment of the two-pillar approach to address the tax challenges arising from the digitalization of the economy, An Outline of Positions Favourable to Developing Countries', South Centre Tax Initiative's Developing Country Expert Group, 2020
100. Avi-Yonah, Reuven S., Kim, Young Ran (Christine), Sam, Karen, 'A New Framework for Digital Taxation', 63 Harvard International Law Journal 279 (2022), U of Michigan Law & Econ Research Paper No. 22-013, University of Utah College of Law Research Paper No. 491, U of Michigan Public Law Research Paper No. 22-013, 2022
101. Cooper, Graeme S., 'Building on the Rubble of Pillar One', Bulletin for International Taxation: Vol. 75, Issue 11/12, 2021
102. Стефановска Петровска Маринела, 'Introducing global minimum effective tax rate - Challenges for the Macedonian tax system, Iustinianus Primus Law Review Special Issue - Conference Proceedings, Vol. 15 No. 1, 2024
103. Vito Tanzi, Howell Zee, 'Tax Policy for Developing Countries', International Monetary Fund, Economic Issues, No. 27, 2021
104. House and Shapiro, Temporary Investment Tax Incentives: Theory with Evidence from Bonus Depreciation', American Economic Review, Vol. 98, No. 3, 2008
105. Zwick and Mahon, 'Tax Policy and Heterogeneous Investment Behavior', American Economic Review, 107(1), 2017
106. Roland Ismer, 'Tax Technology for the European Union!', 32, EC Tax Review, Issue 6, 2023
107. Katherina Konstantinou, Melina Konstantinou, 'Modernization and Digitalization of the EU Withholding Tax Procedure: Opportunities Offered by the FASTER Initiative', 32, EC Tax Review, Issue 6, 2023
108. Hemels, S., 'The Directive on Administrative Cooperation', In S. Douma, O. Marres, H. Vermeulen, & D. Weber (Eds.), Terra/Wattel European Tax Law, vol. 1 General topics and direct taxation, 8 ed., Kluwer Law International, 2022
109. Filipova-Slancheva, Atanaska, 'Automatic exchange of tax information : Initiation, Implementation and guidelines in Bulgarian context, Problems and Perspectives in Management', Volume 15, Issue 2, 2017

110. Knobel, Andres, Meinzer, Markus, 'The end of bank secrecy'? Bridging the gap to effective automatic information exchange An Evaluation of OECD's Common Reporting Standard (CRS) and its alternatives', Final Report, 2014
111. Urinov, Vokhid, 'Developing Country Perspectives on Automatic Exchange of Tax Information', Law, Social Justice & Global Development Journal (LGD), 2015
112. Lukas Menkhoff, Jakob Miethe, 'Tax evasion in new disguise? Examining tax havens' international bank deposits', Journal of Public Economics, Volume 176, 2019
113. Dover et al, 'Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union', Part I of a study for the European Parliamentary Research Service, 2015
114. Brodzka, Alicja, 'Exchange of Information on Cross-Border Tax Rulings As the European anti-Tax Avoidance Measure', In: Vision 2025: Education Excellence and Management of Innovations through Sustainable Economic Competitive Advantage, Proceedings of the 34th International Business Information Management Association Conference (IBIMA)/ Soliman Khalid S. (eds.), International Business Information Management Association, 2019
115. Christians, Allison, 'Lux Leaks: Revealing the Law, One Plain Brown Envelope at a Time', Tax Notes International, Vol. 76, No. 12, 2014
116. Sandler, Daniel, 'A Request for Rulings', Institute of Taxation in collaboration with the Institute for Fiscal Studies, 1994. Romano, Carlo, 'Advance Tax Rulings and Principles of Law, Towards a European Tax Rulings System', IBFD Doctoral Series, 2002
117. Waerzeggers, Christophe, Hillier, Cory, 'Introducing an advance tax ruling (ATR) regime', Tax Law IMF Technical Note 02, Volume 1, 2016
118. Romano, Carlo, 'Advance Tax Rulings and Principles of Law: towards a European Tax Rulings System?', IBFD Doctoral Series; Vol. 4. IBFD, 2002
119. Eynatten, W., 'European R&D and IP Tax Regimes: A Comparative Study', Intertax, Vol. 36, Issue 11, Kluwer Law International, 2008
120. Givati, Yehonatan, 'Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Rulings' Virginia Tax Review 29, 2009
121. Christians, Allison, 'Lux Leaks: Revealing the Law, One Plain Brown Envelope at a Time', Tax Notes International, Vol. 76, No. 12, 2014
122. Huesecken, Birgit, Michael Overesch, 'Tax Avoidance through Advance Tax Rulings - Evidence from the LuxLeaks Firms', 2015
123. Clausing, Kimberly, 'Multinational Firm Tax Avoidance and Tax Policy', National Tax Journal, vol. 62, issue 4, 2009
124. Zucman, Gabriel, 'Taxing across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits', Journal of economic perspectives Vol. 28, No. 4, 2014
125. Clausing, Kimberly, 'The Effect of Profit Shifting on the Corporate Tax Base in the United States and Beyond', National Tax Journal, 69(4), 2016
126. Tørsløv, Thomas, Wier, Ludvig, Zucman, Gabriel, 'The Missing Profits of Nations', The Review of Economic Studies, Volume 90, Issue 3, 2023
127. Cobham, Alex, Janský, Petr, 'Global distribution of revenue loss from corporate tax avoidance: re-estimation and country results: Global Corporate Tax Avoidance', Journal of International Development, 30(2):206-232, 2018
128. Schoen, Wolfgang, 'Public Country-by-Country Reporting: Corporate Law, Fiscal Law and the Principle of Unanimity', Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, 2021
129. Hanlon, Michelle, 'Country-by-Country Reporting and the International Allocation of Taxing Rights', International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), Bulletin for International Taxation, Volume 72, No. 4/5, 2018

130. Garcia-Bernando, Javier, Janský, Petr and Tørslov, Thomas, 'Multinational Corporations and Tax Havens: Evidence from Country-by- Country Reporting', *International Tax and Public Finance*, 28, 2021
131. De Simone, Lisa, Olbert, Marcel, 'Real Effects of Private Country-by-Country Disclosure', *The Accounting Review*, 97 (6), 2022
132. Olbert, Marcel , Spengel, Christoph, Weck, Stefan, 'Multinational Firms in Tax Havens – Corporate Motives, Regulatory Countermeasures, and Recent Statistics', TRR 266 Accounting for Transparency Working Paper Series No. 126, 2024
133. Schiefer, Irene, 'Interplay Between Anti-Money Laundering Provisions and Exchange of Information for Tax Transparency Purposes at EU Level', *European Union Law Working Papers*, No. 56, 2022
134. Casi, Elisa, Mardan, Mohammed, Muddasani, Rohit Reddy, 'So close and yet so far: The ability of mandatory disclosure rules to crack down on offshore tax evasion', TRR 266 Accounting for Transparency Working Paper Series No. 104, 2022
135. Edwards, Alexander S. and Hutchens, Michelle and Persson, Anh, 'Third-Party Reporting and Cross-Border Tax Planning', *Rotman School of Management Working Paper No. 3792342*, 2023
136. Blum, D.W.; Langer, A., 'At a Crossroads: Mandatory Disclosure under DAC-6 and EU Primary Law', *European Taxation* 2019 (Volume 59), No. 6, 2019
137. Lang, Michael, 'Mandatory Disclosure Rules', *European and International Tax Law and Policy Series*, Volume 26, WU Institute for Austrian and International Tax Law, 2023
138. Bianco, Arthur, 'DAC6 and the Challenges Arising from Its Disclosure Obligation', *EC Tax Review*, Volume 30, Issue 1, 2021
139. Casi-Eberhard, E., Chen, X., Orlic, M., & Spengel, C, 'One directive, several transpositions: a cross-country evaluation of the national implementation of dac6', *World tax journal*, 13(1), 16, 2021
140. Berreta, Giorgio, 'The new rules for reporting by sharing and gig economy platforms under OECD and EU initiatives', *EC Tax Review*, Volume 30, Issue 1, 2021
141. Saturnina Moreno González, 'The Automatic Exchange of Tax Information and the Protection of Personal Data in the European Union: Reflections on the Latest Jurisprudential and Normative Advances', *EC Tax Review*, Volume 25, Issue 3, 2016
142. Roman Seer, 'Recent Development in Exchange of Information within the EU for Tax Matters', *EC Tax Review*, Volume 22, Issue 2, 2013
143. Servaas van Thiel, Marius Vascega, 'Assessment of Taxes in Cross-Border Situations: The New EU Directive on Administrative Cooperation in the Field of Taxation', *EC Tax Review*, Volume 20, Issue 3, 2011
144. Ilse De Troyer, 'Recovery Assistance in the EU: Evaluation of Directive 2010/24/EU: Time for an Update?', *EC Tax Review*, Volume 23, Issue 5, 2014
145. Kalra, A., Afzal, M.N.I., 'Transfer pricing practices in multinational corporations and their effects on developing countries' tax revenue: a systematic literature review, *International Trade, Politics and Development*', Vol. 7 No. 3, 2023
146. Chetcuti, Jean-Philippe, 'The EU tax Arbitration Convention, Chapter 1.2.3', Available at: <https://www.inter-lawyer.com/lex-e-scripta/articles/eu-tax-arb-conv.htm#top>
147. Rhys Bane, Wessel Geursen, 'The UK and the EU Arbitration Convention after Brexit', *EC Tax Review*, 33, Issue 2, 2024
148. De Hert, Luc, 'A New Impetus for the Arbitration Convention?', *International Transfer Pricing Journal*, Volume 12, No. 2, 2005
149. Hinnekens, Luc, 'The Uneasy Case and Fate of Article 293 Second Indent EC', *Intertax*, Volume 37, Issue 11, 2009
150. Hinnekens, L., 'Belgian co-ordination, distribution and special service centres; non-garden varieties of arm's length transfer pricing and European arbitration', *Intertax* 1996/10, 1996/10

151. Bakker, Anuschka, Leveyp, Marc M., 'Transfer Pricing and Dispute Resolution, Aligning strategy and execution', IBFD, 2011
152. Owens, Jeffrey, 'Mandatory Tax Arbitration: The Next Frontier Issue', 46, Intertax, Issue 8, 2018
153. Govind, S., Turcan, L., 'Cross-Border Tax Dispute Resolution in the 21st century: A Comparative Study of Existing Bilateral and Multilateral Remedies. Derivatives & Financial Instruments', 19(5), 2017
154. Govind, Sriram, 'The New Face of International Tax Dispute Resolution: Comparing the OECD Multilateral Instrument with the EU Dispute Resolution Directive', 27 EC Tax Review 6, 2018
155. A., P., Kotha, 'Baseball Arbitration Option under the EU Dispute Resolution Directive: How Well Does It Fare against the Objectives?', World Tax Journal, 13(2), June, 2021

Правни акти на Европската Унија

1. Consolidated version of the Treaty on European Union, OJ C 326/13, 2012
2. Consolidated version of the Treaty on the functioning of the European Union, OJ C 326/47, 2012
3. Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, OJ L 225, 1990
4. Council Directive 90/434/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States, OJ L 225, 1990
5. Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States, OJ L 157, 2003
6. Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments, OJ L 157, 2003
7. Council Directive 2014/107/EU of 9 December 2014 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation, OJ L 359, 2014
8. Council Directive (EU) 2015/2060 of 10 November 2015 repealing Directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments, OJ L 301, 2015
9. Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, OJ L 193, 2016
10. Council Directive (EU) 2017/952 of 29 May 2017 amending Directive (EU) 2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries, OJ L 144, 2017
11. Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, OJ L 328, 2022
12. Council Directive (EU) 2025/50 of 10 December 2024 on faster and safer relief of excess withholding taxes, OJ L, 2025/50
13. Council Directive 77/799/EEC of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation, OJ L 336, 1977
14. Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, OJ L 64, 2011
15. Council Directive (EU) 2015/2376 of 8 December 2015 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation, OJ L 332, 2015
16. Council Directive (EU) 2016/881 of 25 May 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation, OJ L 146, 2016
17. Council Directive (EU) 2016/2258 of 6 December 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards access to anti-money-laundering information by tax authorities, OJ L 342, 2016

18. Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements, OJ L 139, 2018
19. Council Directive (EU) 2021/514 of 22 March 2021 amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, OJ L 104, 2021
20. Council Directive (EU) 2023/2226 of 17 October 2023 amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, OJ L, 2023/2226, 2023
21. Council Directive (EU) 2025/872 of 14 April 2025 amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, OJ L, 2025/872, 2025
22. Council Directive 76/308/EEC of 15 March 1976 on mutual assistance for the recovery of claims resulting from operations forming part of the system of financing the European Agricultural Guidance and Guarantee Fund, and of the agricultural levies and customs duties, OJ L 73, 1976
23. Council Directive 2001/44/EC of 15 June 2001 amending Directive 76/308/EEC on mutual assistance for the recovery of claims resulting from operations forming part of the system of financing the European Agricultural Guidance and Guarantee Fund, and of agricultural levies and customs duties and in respect of value added tax and certain excise duties OJ L 175, 2001
24. Council Directive 2010/24/EU of 16 March 2010 concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures, OJ L 84, 2010
25. 90/436/EEC: Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises, OJ L 225, 1990 and OJ C 160, 2005
26. Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union, OJ L 265, 2017
27. Regulation (EEC) No 1612/68 of the Council of 15 October 1968 on freedom of movement for workers within the Community, OJ L 257, 1968, Regulation (EU) No 492/2011 of the European Parliament and of the Council of 5 April 2011 on freedom of movement for workers within the Union Text with EEA relevance, OJ L 141, 2011
28. Council Regulation (EC) No 2157/2001 of 8 October 2001 on the Statute for a European company (SE), OJ L 294, 2001
29. Council Regulation (EC) No 1435/2003 of 22 July 2003 on the Statute for a European Cooperative Society (SCE), OJ L 207, 2003
30. Proposal for a Council Directive laying down rules to prevent the misuse of shell entities for tax purposes and amending Directive 2011/16/EU, COM(2021) 565 final, 2021
31. Proposal for a Council Directive on Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT), COM(2023) 532 final, 2023
32. Proposal for a Council Directive on transfer pricing, COM(2023) 529 final, 2023
33. Proposal for a Council Directive on laying down rules on a debt-equity bias reduction allowance and on limiting the deductibility of interest for corporate income tax purposes. COM/2022/216 final, 2022
34. Proposal for a Council Directive establishing a Head Office Tax system for micro, small and medium sized enterprises, and amending Directive 2011/16/EU, COM/2023/528 final, 2023
35. 94/79/EC: Commission Recommendation of 21 December 1993 on the taxation of certain items of income received by non-residents in a Member State other than that in which they are resident. OJ L 39, 1994
36. 94/390/EC: Commission Recommendation of 25 May 1994 concerning the taxation of small and medium-sized enterprises, OJ L 177, 1994
37. Commission Recommendation of 6.12.2012 on aggressive tax planning, C(2012) 8806 final, 2012
38. Commission Recommendation of 2.7.2025 on tax incentives to support the Clean Industrial Deal and in light of the Clean Industrial Deal State aid Framework, C(2025) 4319 final, 2025

39. Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, COM(2018) 148 final, 2018
40. Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence, COM(2018) 147 final, 2018
41. Charter of fundamental rights of the European Union, C 364/1, 2000
42. European Convention on Human Rights, as amended by Protocols Nos. 11, 14 and 15 supplemented by Protocols Nos. 1, 4, 6, 7, 12, 13 and 16
43. Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States (recast), OJ L 345, 2011
44. Council Directive 2014/86/EU of 8 July 2014 amending Directive 2011/96/EU on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, OJ L 219, 2014
45. Council Directive (EU) 2015/121 of 27 January 2015 amending Directive 2011/96/EU on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, OJ L 21, 2015
46. Council Directive 90/434/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States OJ L 225, 1990
47. Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, partial divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States and to the transfer of the registered office of an SE or SCE between Member States (codified version), OJ L 310, 2009
48. Council Directive 2013/13/EU of 13 May 2013 adapting certain directives in the field of taxation, by reason of the accession of the Republic of Croatia, OJ L 141, 2013
49. Directive 2005/56/EC of the European Parliament and of the Council of 26 October 2005 on cross-border mergers of limited liability companies, OJ L 310, 2005
50. Directive (EU) 2017/1132 of the European Parliament and of the Council of 14 June 2017 relating to certain aspects of company law (codification), OJ L 169, 2017
51. Council Regulation (EC) No 2157/2001 of 8 October 2001 on the Statute for a European company (SE), OJ L 294, 2001
52. Council Regulation (EC) No 1435/2003 of 22 July 2003 on the Statute for a European Cooperative Society (SCE), OJ L 207, 2003
53. Proposal for a Council Directive laying down rules to prevent the misuse of shell entities for tax purposes and amending Directive 2011/16/EU, COM(2021) 565 final, 2021
54. Council Directive (EU) 2025/50 of 10 December 2024 on faster and safer relief of excess withholding taxes, OJ L, 2025/50, 2025
55. Proposal for a Council Directive on Faster and Safer Relief of Excess Withholding Taxes, COM(2023) 324 final, 2023
56. Council Directive 77/799/EEC of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation, OJ L 336, 27.12.1977
57. Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments, OJ L 157, 26.6.2003
58. Directive (EU) 2021/2101 of the European Parliament and of the Council of 24 November 2021 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of income tax information by certain undertakings and branches, PE/74/2021/INIT OJ L 429, 2021
59. Directive (EU) 2015/849 of the European Parliament and of the Council of 20 May 2015 on the prevention of the use of the financial system for the purposes of money laundering or terrorist financing,

amending Regulation (EU) No 648/2012 of the European Parliament and of the Council, and repealing Directive 2005/60/EC of the European Parliament and of the Council and Commission Directive 2006/70/EC (Text with EEA relevance), OJ L 141, 2015

60. Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, COM/2020/314 final, 2020
61. Proposal for Council Directive amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, COM(2022) 707 final, 2022/0413(CNS), 2022
62. Council Directive (EU) 2023/2226 of 17 October 2023 amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, ST/10215/2023/INIT, OJ L, 2023/2226, 2023
63. Proposal for Council Directive amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, COM(2022) 707 final, 2022/0413(CNS), 2022
64. Regulation (EU) 2023/1114 of the European Parliament and of the Council of 31 May 2023 on markets in crypto-assets, and amending Regulations (EU) No 1093/2010 and (EU) No 1095/2010 and Directives 2013/36/EU and (EU) 2019/1937, PE/54/2022/REV/1, OJ L 150, 2023
65. Council Directive (EU) 2025/872 of 14 April 2025 amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, OJ L, 2025/872, 2025
66. Council Directive 2008/55/EC of 26 May 2008 on mutual assistance for the recovery of claims relating to certain levies, duties, taxes and other measures (Codified version) OJ L 150, 10.6.2008
67. Commission Implementing Regulation (EU) No 1189/2011 of 18 November 2011 laying down detailed rules in relation to certain provisions of Council Directive 2010/24/EU concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures, OJ L 302, 19.11.2011
68. Proposal for a Council Directive on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of transfer of profits between associated enterprises (Arbitration Procedure)/* COM/76/611FINAL */OJ C 301, 21.12.1976
69. Protocol amending the Convention of 23 July 1990 on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises - Final Act, OJ C 202, 16.7.1999
70. Code of conduct for the effective implementation of the Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises, 2006/C 176/02, OJ C 176, 28.7.2006
71. Revised Code of Conduct for the effective implementation of the Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises, OJ C 322, 30.12.2009
72. Proposal for a Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union, COM (2016) 686 final of 2016

Извештаи и други документи усвоени на ниво на Европската Унија

1. Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, 2025 Communication on EU enlargement policy, COM(2025) 690 final, 2025
2. European Commission, Directorate-General for Enlargement and Eastern Neighbourhood, Screening report North Macedonia - Cluster 3: Competitiveness and Inclusive Growth, 2025
3. Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, New growth plan for the Western Balkans, COM(2023) 691 final, 2023
4. Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, Enhancing the accession process - A credible EU perspective for the Western Balkans, COM(2020) 57 final
5. European Commission, 'Towards a more efficient and democratic decision making in EU tax policy' (Communication), COM(2019) 8 final, 2019

6. Commission staff working document, Impact assessment report, Accompanying the documents Proposal for a Council Directive on Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT) and Proposal for a Council Directive on Transfer Pricing, SWD/2023/308 final, 2023
7. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and social committee, Co-ordinating Member States' direct tax systems in the Internal Market, COM(2006) 823 final, 2006
8. Communication from the Commission to the Council - Towards tax co-ordination in the European Union - A package to tackle harmful tax competition, COM (1997) 495, 1997. European Court of Auditors, Special Report, Combatting harmful tax regimes and corporate tax avoidance – The EU has established a first line of defence, but there are shortcomings in the way measures are implemented and monitored, 27, 2024
9. Communication from the Commission to the Council and the European Parliament, A package to tackle harmful tax competition in the European Union, COM(97) 564 final, 1997
10. Conclusions of the ECOFIN Council Meeting on 1 December 1997 concerning taxation policy - Resolution of the Council and the Representatives of the Governments of the Member States, meeting within the Council of 1 December 1997 on a Code of Conduct for Business Taxation - Taxation of saving, 98/C 2/01, 1997
11. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee Promoting Good Governance in Tax Matters, Brussels, 28.4.2009 COM(2009) 201 final, 2009
12. European Commission, 'Double Taxation in the Single Market', COM 712 final, 2011
13. Commission of the European Communities, Report from the Commission to the Council in accordance with Article 8 of Council Directive 2003/49/EC on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States, COM(2009) aaa final, 2009
14. Commission recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning (2012/772/EU), L 338/41, 2012
15. European Commission, 'The Internal Market: Factual Examples of Double Non-Taxation Cases', Consultation document, Brussels, 2012
16. Commission staff working document, Impact Assessment Report, New EU system for the avoidance of double taxation and prevention of tax abuse in the field of withholding taxes (WHT), SWD(2023) 216 final, Brussels, 2023
17. European Securities and Markets Authority, Final Report on Cum Ex and other multiple withholding tax reclaim schemes, ESMA70-155-10272, 2020
18. Commission Recommendation of 19 October 2009 on withholding tax relief procedures, OJ L 279, 2009, p. 8–11, European Commission, Code of conduct on withholding tax, Directorate-General Taxation and Customs Union, 2017
19. Commission staff working document. Evaluation of the Council Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, {SWD(2019) 328 final, 2019
20. European Commission, Report from the Commission to the European Parliament and the Council on overview and assessment of the statistics and information on the automatic exchanges in the field of direct taxation, COM(2018) 844 final, 2018
21. Report from the Commission to the European Parliament and the Council on overview and assessment of the statistics and information on the automatic exchanges in the field of direct taxation, COM(2018) 844 final, 2018
22. European Commission, Press release, 'State aid: Commission investigates transfer pricing arrangements on corporate taxation of Apple (Ireland) Starbucks (Netherlands) and Fiat Finance and Trade (Luxembourg)', 11 June 2014

23. European Commission, Evaluation of Administrative Cooperation in Direct Taxation, Final Report, Directorate-General for Taxation and Customs Union, 2019
24. Commission staff working document evaluation of the Council Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC {SWD(2019) 328 final}, 2019
25. European Court of Auditors, 'Combatting harmful tax regimes and corporate tax avoidance', Special Report, 27, 2024
26. European Court of Auditors, Exchanging tax information in the EU: solid foundation, cracks in the implementation, Special Report, 2021
27. European Commission, Commission staff working document, Evaluation of the Council Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC {SWD(2019) 328 final}, 2019
28. Report from the Commission to the European Parliament and the Council on the operation of the arrangements established by Council Directive 2010/24/EU of 16 March 2010 concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures {SWD(2017) 461 final}, COM(2017) 778 final
29. European Commission, Commission Staff Working Document, The former Yugoslav Republic of Macedonia 2016 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2016 Communication on EU Enlargement Policy, SWD(2016) 362 final, 2016
30. European Commission, Commission Staff Working Document, The former Yugoslav Republic of Macedonia 2018 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2018 Communication on EU Enlargement Policy, SWD(2018) 154 final, 2018
31. European Commission, Commission Staff Working Document, North Macedonia 2019 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2019 Communication on EU Enlargement Policy, SWD(2019) 218 final, 2019
32. European Commission, Commission Staff Working Document, North Macedonia 2020 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2020 Communication on EU Enlargement Policy, SWD(2019) 218 final, 2020
33. European Commission, Commission Staff Working Document, North Macedonia 2021 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2021 Communication on EU Enlargement Policy, SWD(2019) 218 final, 2021
34. European Commission, Commission Staff Working Document, North Macedonia 2022 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2022 Communication on EU Enlargement Policy, SWD(2019) 218 final, 2022
35. European Commission, Commission Staff Working Document, North Macedonia 2023 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2023 Communication on EU Enlargement Policy, SWD(2019) 218 final, 2023
36. European Commission, Commission Staff Working Document, North Macedonia 2024 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2024 Communication on EU Enlargement Policy, SWD(2019) 218 final, 2024

37. European Commission, Commission Staff Working Document, North Macedonia 2025 Report, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions 2025 Communication on EU Enlargement Policy, SWD(2019) 218 final, 2025.

Документи на ОЕЦД

1. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, 2017
2. OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, OECD Publishing, 2022
3. OECD, 'Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue', OECD, 1998
4. OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Republic of North Macedonia 2019 (Second Round) : Peer Review Report on the Exchange of Information on Request, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, OECD Publishing, 2019
5. OECD, Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy, OECD, 2020
6. OECD, International Standards for Automatic Exchange of Information in Tax Matters: Crypto-Asset Reporting Framework and 2023 update to the Common Reporting Standard, OECD Publishing, 2023
7. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, October 2021
8. OECD/G20,, The Multilateral Convention to implement Amount A of Pillar One Two-Pillar solution to address the tax challenges arising from the digitalisation of the economy, 2023
9. OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, 2022
10. OECD, Glossary of foreign direct investment terms and definitions, 4th Edition of the OECD Benchmark Definition of Foreign Direct Investment, 2008
11. OECD, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2016 Update: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2016
12. OECD, Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015
13. OECD, 'Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report', OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2015
14. OECD, 'Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS', OECD Publishing, 2021
15. OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2025
16. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Inclusive Framework on BEPS, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Administrative Guidance on Article 8.1.4 and 8.1.5 of the Global Anti-Base Erosion Model Rules, 2025
17. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Inclusive Framework on BEPS, Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), 2022

18. OECD/G20 Base erosion and profit shifting project, Inclusive Framework on BEPS, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples 2025
19. OECD, Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax: Reconsidering Tax Incentives after the GloBE Rules, OECD Publishing, 2022
20. OECD, TRACE implementation package for the adoption of the authorised intermediary system: A standardised system for effective withholding tax relief procedures for cross-border portfolio income, 2013
21. OECD, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, OECD Publishing, 2014
22. OECD, 'Harmful Tax Practices – 2022 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings: Inclusive Framework on BEPS: Action 5', OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2023
23. OECD, 'Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report', OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2015
24. OECD, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13: 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2015
25. OECD and the Council of Europe, Convention on mutual administrative assistance in tax matters and Protocol amending the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, 2011
26. Reports of the OECD Committee of Fiscal Affairs, 'Transfer Pricing and Multinational Enterprises, Three Taxation Issues', 1984
27. OECD, 'OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022', OECD Publishing, Paris, 2022
28. OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, 24 November 2016
29. OECD, Mutual Agreement Procedure Statistics per jurisdiction, Republic of North Macedonia, 2020-2024, 2024

Домашни правни извори

1. Закон за организација и работа на органите на државната управа, Службен весник на РМ, бр. 58/2000...Службен весник на РСМ, бр. 121/2024
2. Закон за Управата за јавни приходи, „Службен весник на РМ“, бр.43/14...7/19 ,.... „Службен весник на РСМ“ бр.87/23 и „Службен весник на РСМ“ 03/25
3. Закон за данокот на личен доход, “Службен весник на РМ” број 241 од 26.12.2018 година“ и Службен весник на РСМ” број 275, 290/20, 85/21 и 274/22 од 20.12.2022 година
4. Закон за данокот на добивка „Службен весник на РМ“, број 112/14...248/18 и „Службен весник на РСМ“, број 232/19...199/23
5. Закон за изменување и дополнување на Законот за персоналниот данок на доход, „Службен весник на Република Македонија“ број 190/17
6. Закон за изменување и дополнување на Законот за данокот на личен доход „Службен весник на Република Северна Македонија“ број 274/22
7. Закон за дополнување на Законот технолошки индустриски развојни зони („Службен весник на Република Северна Македонија“ број 13/23
8. Закон за ратификација на Конвенцијата за заемна административна помош за даночни прашања, изменета со Протоколот од 2010 година, „Службен весник на Република Македонија“ број 191/19

9. Закон за ратификација на Протоколот меѓу Владата на Република Северна Македонија и Швајцарскиот Федерален Совет за изменување на Спогодбата од 14 април 2000 година помеѓу Македонската влада и Швајцарскиот федерален совет за одбегнување на двојното оданочување по однос на данокот на доход и данокот на капитал, Службен весник на РСМ бр. 237/23
10. Правилник за начинот на пресметување и уплатување на данокот на добивка и начинот на одбегнување на двојното ослободување или двојното оданочување, Службен весник на РМ, бр. 174 /2014..., 31 од 13.03.2017 и Службен весник на РСМ бр. 6 од 10.01.2020 година
11. Закон за трговски друштва, „Службен весник на РМ“ бр.28/04..., „Службен весник на РСМ“ бр.272/24
12. Правилник за начинот на пресметување и уплатување на данокот на добивка и начинот на одбегнување на двојното ослободување или двојното оданочување, „Службен весник на РМ“, бр. 174 /2014..., 31 од 13.03.2017 и „Службен весник на РСМ“ бр. 6 од 10.01.2020 година
13. Закон за даночна постапка, „Службен весник на РМ“ бр.13/06... „Службен весник на РСМ“ бр.3/2025
14. Закон за минимален глобален данок на добивка, Службен весник на РСМ, бр. 3 од 3.1.2025 година
15. Правилник за начинот на пресметување и наплата на дополнителниот данок на добивка, Службен весник на РСМ, бр.270/2025 од 31.12.2025 и исправка во Службен весник на РСМ, бр. 2/2026 од 05.01.2026 година
16. Закон за контрола на државна помош (Службен весник на Република Македонија 145/2010 од 05.11.2010 година
17. Закон за финансиска поддршка на инвестиции („Службен весник на Република Македонија“ бр. 83/2018 и „Службен весник на Република Северна Македонија“ бр. 98/2019, 124/2019 и 178/2021)
18. Закон за ратификација на Конвенцијата за заемна административна помош за даночни прашања, изменета со Протоколот од 2010 година, „Службен весник на Република Северна Македонија“ 191/2019 од 17.09.2019
19. Договор помеѓу Република Македонија и Аргентинската Република за размена на информации за даночни прашања, „Службен весник на Република Македонија“ бр. 150 од 31.10.2013 година
20. Закон за спречување на перење на пари и финансирање на тероризам, „Службен весник на Република Северна Македонија“ бр. 151 од 4.7.2022 година и 208/2024 од 9.10.2024 година
21. Закон за облигационите односи, „Службен весник на Република Македонија“ број 18/01... „Службен весник на Република Северна Македонија“ број 209/2024.

Судски одлуки на ЕСП

1. Judgment of the Court of 4 December 1974, Yvonne van Duyn v Home Office.Bartłomiej, Case 41-74, ECLI:EU:C:1974:133
2. Judgment of the Court of 5 April 1979, Criminal proceedings against Tullio Ratti, Case 148/78, ECLI:EU:C:1979:110
3. Judgment of the Court (First Chamber) of 26 May 2011, Stichting Natuur en Milieu and Others v College van Gedeputeerde Staten van Groningen (C-165/09) and College van Gedeputeerde Staten van Zuid-Holland (C-166/09 and C-167/09), ECLI:EU:C:2011:348
4. Judgment of the Court of 14 July 1994, Paola Faccini Dori v Recreb Srl, Case C-91/92, ECLI:EU:C:1994:292
5. Judgment of the Court (Grand Chamber) of 26 February 2019, Skatteministeriet v T Danmark and Y Denmark Aps, Joined Cases C-116/16 and C-117/16, ECLI:EU:C:2019:135
6. Judgment of the Court of 10 April 1984. - Sabine von Colson and Elisabeth Kamann v Land Nordrhein-Westfalen, Case 14/83, ECLI:EU:C:1984:153

7. Judgment of the Court (Second Chamber) of 13 December 1989, Salvatore Grimaldi v Fonds des maladies professionnelles, Case C-322/88, ECLI:EU:C:1989:646
8. Judgment of the Court of 11 August 1995, G. H. E. J. Wielockx v Inspecteur der Directe Belastingen, Case C-80/94, ECLI:EU:C:1995:271
9. Judgment of the Court of 15 May 1997, Futura Participations SA and Singer v Administration des contributions, Case C-250/95, ECLI:EU:C:1997:239
10. Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 8 March 2001, Metallgesellschaft Ltd and Others (C-397/98), Hoechst AG and Hoechst (UK) Ltd (C-410/98) v Commissioners of Inland Revenue and HM Attorney General, Joined cases C-397/98 and C-410/98, ECLI:EU:C:2001:134
11. Judgment of the Court (Grand Chamber) of 13 December 2005, Marks & Spencer plc v David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes), Case C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763
12. Judgment of the Court of 14 February 1995, Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker, C-279/93 - Finanzamt Köln-Altstadt v Schumacker, ECLI:EU:C:1995:31
13. Judgment of the Court (First Chamber) of 9 February 2017, X v Staatssecretaris van Financiën, C-283/15, X v Staatssecretaris van Financiën, ECLI:EU:C:2017:102
14. Judgment of the Court (First Chamber) of 9 November 2006, Pirkko Marjatta Turpeinen, C-520/04, ECLI:EU:C:2006:703
15. Judgment of the Court (Eighth Chamber) of 24 October 2019, BU v État belge, C-35/19, BU v État belge, ECLI:EU:C:2019:894
16. Judgment of the Court of 28 January 1986, Commission of the European Communities v French Republic, C-270/83, ECLI:EU:C:1986:37
17. Judgment of the Court (Grand Chamber) of 7 September 2004, Petri Manninen, C-319/02, ECLI:EU:C:2004:484
18. Judgment of the Court of 6 June 2000, Staatssecretaris van Financiën v B.G.M. Verkooijen, Case C-35/98, ECLI:EU:C:2000:294
19. Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 22 May 2003, Freskot AE v Elliniko Dimosio, Case C-355/00, ECLI:EU:C:2003:298
20. Judgment of the Court (Seventh Chamber) of 29 September 2011, European Commission v Republic of Austria, C-387/10, ECLI:EU:C:2011:625
21. Judgment of the Court (Sixth Chamber) of 28 October 1999, Skatteministeriet v Bent Vestergaard, C-55/98, ECLI:EU:C:1999:533
22. Judgment of the Court of 17 December 1970, Internationale Handelsgesellschaft mbH v Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel, Case 11-70, ECLI:EU:C:1970:114
23. Judgment of the Court of 12 November 1969, Erich Stauder v City of Ulm - Sozialamt, Case 29-69, ECLI:EU:C:1969:57
24. German Federal Constitutional Court, Judgment of 22 October 1986, 2 BvR 197/83
25. Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 4 October 2001, Athinaïki Zythopoiia AE v Elliniko Dimosio, Athinaïki Zythopoiia, C-294/99, ECLI:EU:C:2001:505
26. Judgment of the Court (Grand Chamber) of 12 December 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue, Test Claimants in the FII Group Litigation C-446/04, ECLI:EU:C:2006:774
27. Judgment of the Court (First Chamber) of 8 November 2007, Amurta SGPS v Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam, C-379/05, ECLI:EU:C:2007:655
28. Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 8 March 2017, Belgische Staat v Wereldhave Belgium Comm. VA and Others, C-448/15, ECLI:EU:C:2017:180

29. Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 17 October 1996, Denkavit International BV, VITIC Amsterdam BV and Voormeer BV v Bundesamt für Finanzen (Denkavit Internationaal and Others v Bundesamt für Finanzen), C-283/94, ECLI:EU:C:1996:387
30. Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 25 September 2003, Océ Van der Grinten NV v Commissioners of Inland Revenue, C-58/01, Océ van der Grinten, ECLI:EU:C:2003:495
31. Judgment of the Court (Fourth Chamber) of 26 June 2008, Finanzamt Hamburg-Am Tierpark v Burda GmbH, C-284/06, Burda, ECLI:EU:C:2008:365
32. Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 8 June 2000, Ministério Público and Fazenda Pública v Epson Europe B, C-375/98 - Epson Europe, ECLI:EU:C:2000:302
33. Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 4 October 2001, Athinaïki Zythopoiia AE v Elliniko Dimosio, C-294/99 - Athinaïki Zythopoiia, ECLI:EU:C:2001:505
34. Judgment of the Court of 9 March 1999, Centros Ltd v Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Centros, C-212/97, EU:C:1999:126
35. Judgment of the Court (Grand Chamber) of 21 February 2006, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise, Halifax and Others, C-255/02, EU:C:2006:121
36. Judgment of the Court (Grand Chamber) of 12 September 2006, Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544
37. Judgment of the Court (Fourth Chamber) of 22 November 2017, Edward Cussens and Others v T. G. Brosman, C-251/16, EU:C:2017:881
38. Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 11 July 2018, European Commission v Kingdom of Belgium, Commission v Belgium, C-356/15, EU:C:2018:555
39. Judgment of the Court (Grand Chamber) of 26 February 2019, N Luxembourg 1 and Others v Skatteministeriet, N Luxembourg et al, cases, C-115/16, C-118/16, C-119/16 and C-299/16, ECLI:EU:C:2019:134
40. Judgment of the Court (Sixth Chamber) of 7 September 2017, Egiom SAS, formerly Holcim France SAS and Enka SA v Ministre des Finances et des Comptes publics, Egiom and Enka, Case C-6/16, ECLI:EU:C:2017:641
41. Judgment of the Court (First Chamber) of 11 December 2008, A.T. v Finanzamt Stuttgart-Körperschaften, Case C-285/07, ECLI:EU:C:2008:705
42. Judgment of the Court (Ninth Chamber) of 16 November 2023, GE Infrastructure Hungary Holding Kft. v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, Case C-318/22, ECLI:EU:C:2023:890
43. Judgment of the Court of 17 July 1997, A. Leur-Bloem v Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2, Case C-28/95, ECLI:EU:C:1997:369
44. Judgment - 27/04/2023 - Banca A (Application de la directive fusion dans une situation interne), Case C-827/21, Banca A, ECLI:EU:C:2023:355
45. Judgment of the Court (First Chamber) of 20 May 2010, Modehuis A. Zwijnenburg BV v Staatssecretaris van Financiën, C-352/08, Modehuis A. Zwijnenburg, ECLI:EU:C:2010:282
46. Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 15 January 2002, Andersen og Jensen ApS v Skatteministeriet, C-43/00, ECLI:EU:C:2002:15
47. Judgment of the Court of 17 July 1997, A. Leur-Bloem v Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2, Case C-28/95, ECLI:EU:C:1997:369
48. Judgment of the Court (First Chamber) of 5 July 2007, Hans Markus Kofoed v Skatteministeriet, Case C-321/05, ECLI:EU:C:2007:408
49. Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 11 March 2004, Hughes de Lasteyrie du Saillant v Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138

50. Judgment of the Court (Second Chamber) of 7 September 2006, N v Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almel, C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525
51. Judgment of the Court (Grand Chamber) of 29 November 2011, National Grid Indus BV v Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam, Case C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785
52. Judgment of the Court (Fourth Chamber), 6 September 2012, European Commission v Portuguese Republic, Case C-38/10, ECLI:EU:C:2012:521
53. Judgment of the Court (Second Chamber) of 25 April 2013, European Commission v Kingdom of Spain, Case C-64/11, ECLI:EU:C:2013:264. Judgment of the Court (Third Chamber) of 18 July 2013, European Commission v Kingdom of Denmark, C-261/11, ECLI:EU:C:2013:48
54. Judgment of the Court (Second Chamber) of 25 April 2013, European Commission v Kingdom of Spain, Case C-64/11, ECLI:EU:C:2013:264
55. Judgment of the Court (First Chamber), 23 January 2014, DMC Beteiligungsgesellschaft mbH v Finanzamt Hamburg-Mitte, C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20
56. Judgment of the Court (Third Chamber) of 21 May 2015, Verder LabTec GmbH & Co. KG v Finanzamt Hilden, C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331
57. Judgment of the Court (Fourth Chamber) of 22 November 2017, C-251/16 - Cussens and Others, ECLI:EU:C:2017:881
58. Joined Judgment of the Court (Grand Chamber) of 26 February 2019, Cases C-116/16 and C-117/16, T Danmark, ECLI:EU:C:2019:135
59. Judgment of the Court (Grand Chamber) of 8 December 2022, Orde van Vlaamse Balies and Others v Vlaamse Regering, Case C-694/20, ECLI:EU:C:2022:963
60. Judgment of the Court (Second Chamber) of 29 July 2024, Belgian Association of Tax Lawyers and Others v Premier ministre/ Eerste Minister, C-623/22, ECLI:EU:C:2024:639
61. Judgement of the Court (Second Chamber), 22 December 2022, Case C-83/21, Airbnb Ireland UC, Airbnb Payments UK Ltd v Agenzia delle Entrate, ECLI:EU:C:2022:1018
62. Judgment of the Court (Second Chamber) of 27 April 2022, Airbnb Ireland UC v Région de Bruxelles-Capitale Case C-674/20, ECLI:EU:C:2022:303
63. Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 24 February 2022, 'SIA 'SS' v Valsts ieņēmumu dienests, C-175/20, ECLI:EU:C:2022:124
64. Judgment of the Court (First Chamber) of 20 January 2021, Maksu- ja Tolliamet v Heavyinstall OÜ, Case C-420/19, ECLI:EU:C:2021:33

Други извори на литература

1. European Council in Copenhagen, June 21-22 1993, Conclusions of the Presidency, SN 180/1/93 REV 1
2. Madrid European Council, 15 and 16 December 1995, Presidency conclusions
3. Government of the Republic North Macedonia of Reform and growth Facility for the Western Balkans, Reform agenda of North Macedonia 2024-2027, 2024
4. Explainers, EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes, <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/#criteria>
5. OECD, Corporate Tax Statistics 2023. https://www.oecd.org/en/publications/2023/11/corporate-tax-statistics-2023_068828ca.html
6. Council of the European Union, Code of Conduct Group (Business Taxation) - Overview of EU Member States' preferential tax regimes examined since the creation of the COCG in March 1998, 4 June 2025. <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8602-2020-REV-10/en/pdf>.

7. Council of the EU, Code of Conduct Group (Business Taxation), <https://www.consilium.europa.eu/en/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/>
8. Council of the European Union, Code of Conduct Group (Business Taxation) - Overview of EU Member States' preferential tax regimes examined since the creation of the COCG in March 1998, 4 June 2025. <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8602-2020-REV-10/en/pdf>
9. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, <https://www.oecd.org/en/networks/global-forum-tax-transparency.html>
10. Base erosion and profit shifting (BEPS), <https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>
11. Economic and Financial Affairs Council, 12/03/2019, 12 March 2019, <https://www.consilium.europa.eu/en/meetings/ecofin/2019/03/12/>
12. Statement of the members of the European Council, 25 March 2021, <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2021/03/25/statement-of-the-members-of-the-european-council-25-march-2021/>
13. European Commission, Statistics on Merger Cases. https://competition-policy.ec.europa.eu/mergers/statistics_en
14. European Commission, DAC 1, https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/tax-transparency-cooperation/administrative-co-operation-and-mutual-assistance/directive-administrative-cooperation-dac/dac1_en
15. Press Release, European Commission, Combatting corporate tax avoidance: Commission presents Tax Transparency Package, March 2015