

ИЗДАВАЧ/PUBLISHER

ЗДРУЖЕНИЕ НА ПРАВНИЦИ
НА РЕПУБЛИКА СЕВЕРНА
МАКЕДОНИЈАMACEDONIAN LAWYERS
ASSOCIATIONКеј 13 Ноември Кула II/4
1000 Скопје, Р.С. Македонија
тел/факс (+389) 02 3 131 084
e-mail: mla@mla.org.mk

www.mla.org.mk

Првиот број на Правник
излезе во мај 1992 година

397-398

Стручно списание ПРАВНИК

МАЈ - ЈУНИ 2025
Legal Journal PRAVNIK
MAY - JUNE / 2025

Главен и одговорен уредник: Проф. д-р Горан Коевски / Editor in chief: Prof. Goran Koevski, PhD

Издавачки совет: д-р Тито Беличанец, д-р Борче Давитковски, д-р Арсен Јаневски, д-р Гордана Бужаровска, д-р Милка Ристова, Сафет Алиу, д-р Јадранка Дабовиќ- Анастасовска, д-р Родна Живковска, д-р Горан Коевски, д-р Валентин Пепељовски, д-р Тодор Каламатиев, д-р Осман Кадриу, д-р Исмаил Зејнели, д-р Грги Сламков, д-р Кирил Чавдар, Игор Спировски

Уредувачки одбор: д-р Зоран Михајловски, д-р Татјана Зороска- Камилловска, д-р Ненад Гавриловиќ, д-р Катерина Анчевска Нетковска, м-р Рамије Абдурахими Цара, д-р Игор Камбовски, д-р Билјана Чавковска, д-р Марко Андонов, Боро Варошлија

Лектор: Билјана Радевска; Превод: М-р Јованка Јованчевска Миленкоска – Лектор по англиски јазик; Графички дизајн и печат: Диги принт - Скопје

Годишна претплата за 2024: За правни лица - 9.000 ден. / За физички лица - 6.000 ден.

ж-ска: 250-0000000259-13 Депонент: Шпаркасе Банка Македонија АД Скопје ЕДБ: 4030991191047

Мислењата и ставовите изнесени од авторите во нивните написи објавени во ПРАВНИК
не мора да значи дека се и мислења и ставови на Издавачот

СОДРЖИНА / CONTENTS

- 2** КАЗНЕНАТА ПОЛИТИКА НА СУДОВИТЕ ВО МАКЕДОНИЈА
проф. д-р Александра Груевска Дракулевски, Редовен професор, Универзитет „Св. Кирил и Методиј“ – Скопје, Правен факултет „Јустинијан Први“, Институт за казнено право, Катедра за криминологија и пенологија
THE PENAL POLICY OF THE COURTS IN MACEDONIA
Prof. Aleksandra Gruevska Drakulevski, Full Professor, University Ss. Cyril and Methodius - Skopje, Faculty of Law Iustinianus Primus, Institute of Criminal Law, Department of Criminology and Penology
- 7** МАНЕВРИ ВО СЕНКА НА ЗАКОНОТ: ДАНОЧНОТО ИЗБЕГНУВАЊЕ И АГРЕСИВНОТО ДАНОЧНО ПЛАНИРАЊЕ – ПРЕДИЗВИК ЗА ФЕР И ОДРЖЛИВ ДАНОЧЕН СИСТЕМ
М-р Елена Петрова, Директор на Управата за јавни приходи на Република Северна Македонија, Д-р Александра Максимовска Стојкова, редовен професор по финансово и даночно право на Правниот факултет „Јустинијан Први-Скопје“ при УКИМ, Ненад Јанчески, главен генерален инспектор во Управата за јавни приходи на Република Северна Македонија
MANEUVERS IN THE SHADOW OF THE LAW: TAX AVOIDANCE AND AGGRESSIVE TAX PLANNING – A CHALLENGE FOR A FAIR AND SUSTAINABLE TAX SYSTEM
Elena Petrova, MSc, Director of the Public Revenue Office of the Republic of North Macedonia, Prof. Aleksandra Maksimovska Stojkova, Full Professor of Financial and Tax Law at the Faculty of Law, Iustinianus Primus - Skopje at University Ss Cyril and Methodius, Nenad Jancheski, Chief Inspector General at the Public Revenue Office of the Republic of North Macedonia
- 13** ПКАРТЕЛИТЕ ВО КОНКУРЕНТСКОТО ЗАКОНОДАВСТВО, ПОИМ, КАРАКТЕРИСТИКИ, САНКАЦИИ
Валентина Николова, раководител на Сектор за анализи и оценка на концентрации, Комисија за заштита на конкуренцијата
CARTELS IN COMPETITION LEGISLATION, CONCEPT, CHARACTERISTICS, SANCTIONS
Valentina Nikolova, Head of the Sector for Analysis and Assessment of Concentrations, Commission for Protection of Competition
- 19** COMPLIANCE ФУНКЦИЈАТА (ФУНКЦИЈА ЗА (КОНТРОЛА НА) УСОГЛАСЕНОСТА) И МЕТОДОЛОГИЈА ЗА ПРОЦЕНА НА РИЗИЦИТЕ ПОВРЗАНИ СО ОВАА ФУНКЦИЈА КАКО ДЕЛ ОД СИСТЕМОТ НА ДОБРО КОРПОРАТИВНО УПРАВУВАЊЕ - ОСНОВИ, РАЗВОЈ И МОДЕЛ НА УПРАВУВАЊЕ СО РЕГУЛАТОРНАТА УСОГЛАСЕНОСТ
м-р Ирена Бачановиќ Каракашев, сертифициран Compliance консултант, Андријана Бергант, уни.дип.прав., MBA, AICA, Претседател на Institut za skladnost in etiko poslovanja (European Institute of Compliance and Ethics)
COMPLIANCE FUNCTION (COMPLIANCE CONTROL FUNCTION) AND METHODOLOGY FOR ASSESSING RISKS ASSOCIATED WITH THIS FUNCTION AS PART OF THE SYSTEM OF GOOD CORPORATE GOVERNANCE - BASICS, DEVELOPMENT AND REGULATORY COMPLIANCE MANAGEMENT MODEL
Irena Bachanovikj Karakashev, MSc Certified Compliance Consultant, Andrijana Bergant, LLB, MBA, AICA, President of European Institute of Compliance and Ethics
- 27** СТРАНСКА СУДСКА ПРАКТИКА – ОДГОВОРЕН УРЕДНИК: Игор Спировски, судија на Уставен суд на Република Северна Македонија, во пензија
FOREIGN JUDICIAL PRACTICE – EDITOR: Igor Spirovski, retired judge
- 29** ДОМАШНА СУДСКА ПРАКТИКА
ОДГОВОРЕН УРЕДНИК: Мирјана Стефкова, судија на Врховниот суд на РСМ, во пензија
DOMESTIC JUDICIAL PRACTICE – EDITOR: Mirjana Stefkova, retired judge
- 33** СПЕЦИЈАЛЕН ПРИЛОГ: ОДГОВОРНОСТА ЗА ШТЕТА ОД НЕИСПРАВЕН ПРОИЗВОД ВО МАКЕДОНСКОТО ЗАКОНОДАВСТВО И НОВАТА ДИРЕКТИВА ЗА ОДГОВОРНОСТ ЗА НЕИСПРАВНИ ПРОИЗВОДИ НА ЕУ 2024/2853 ОД 23 ОКТОМВРИ 2024
проф. д-р Кимо Чавдар, Универзитет Американ Колеџ - Скопје
PRODUCT LIABILITY IN MACEDONIAN LEGISLATION AND THE NEW EU PRODUCT LIABILITY DIRECTIVE 2024/2853 OF OCTOBER 23, 2024
Prof. Kimo Chavdar, Phd, American College University Skopje
- 51** УЛОГАТА НА ДРЖАВАТА ВО ГРАДЕЊЕ И РАЗВОЈ НА ОДРЖЛИВ ПЕНЗИСКИ СИСТЕМ
Снежана Станковиќ, Претседател на Управен одбор на Сава пензиско друштво а.д. Скопје
THE ROLE OF THE STATE IN BUILDING AND DEVELOPING A SUSTAINABLE PENSION SYSTEM
Snezana Stankovikj, President of the Board of Directors of Sava Pension Company a.d. Skopje
- 57** УЛОГАТА НА НАЦИОНАЛНОТО БИРО ЗА ОСИГУРУВАЊЕКАЈ ШТЕТА СО СТРАНСКИ ЕЛЕМЕНТ
Верица Вељановска Георгиевска, Раководител на Гарантен фонд и меѓународни штети во Националното биро за осигурување
THE ROLE OF THE NATIONAL INSURANCE BUREAU IN DAMAGES WITH A FOREIGN ELEMENT
Verica Veljanovska Georgievska, Head of the Guarantee Fund and International Claims at the National Insurance Bureau
- 62** ХАШКА КОНВЕНЦИЈА И СООБРАЌАЈНИ НЕЗГОДИ СО СТРАНСКИ ЕЛЕМЕНТ
Д-р Татјана Димов, Член на Управен одбор одговорен за штети и правни работи, АД за осигурување и реосигурување МАКЕДОНИЈА-Скопје, Виена Иншуренс Груп
HAGUE CONVENTION AND TRAFFIC ACCIDENTS WITH A FOREIGN ELEMENT
Tatjana Dimov, PhD, Member of the Board of Directors responsible for claims and legal affairs, Joint stock company for insurance and reinsurance MACEDONIA Skopje, Vienna Insurance Group
- 71** ХПРЕСТАНОК НА РАБОТНИОТ ОДНОС ВО РЕФЛЕКСИЈА НА АКТУЕЛНИТЕ МАКЕДОНСКИ ПРЕДИЗВИЦИ
проф. д-р Лазар Јовевски, Редовен професор на Правен факултет „Јустинијан Први“ Универзитет „Св. Кирил и Методиј“ – Скопје
TERMINATION OF THE EMPLOYMENT RELATIONSHIP IN REFLECTION OF CURRENT MACEDONIAN CHALLENGES
Prof. Lazar Jovevski, PhD, Full Professor at the Faculty of Law Iustinianus Primus University Ss. Cyril and Methodius – Skopje

М-р Елена Петрова,
Директор на Управата за јавни приходи на Република Северна Македонија
Д-р Александра Максимовска Стојкова,
редовен професор по финансово и даночно право на
Правниот факултет "Јустинијан Први-Скопје" при УКИМ
Ненад Јанчески,
главен генерален инспектор во Управата за
јавни приходи на Република Северна Македонија

Маневри во сенка на законот": даночното избегнување и агресивното даночно планирање – предизвик за фер и одржлив даночен систем

Summary

MANEUVERS IN THE SHADOW OF THE LAW: TAX AVOIDANCE AND AGGRESSIVE TAX PLANNING – A CHALLENGE FOR A FAIR AND SUSTAINABLE TAX SYSTEM

Elena Petrova, MSc
Director of the Public Revenue Office of the Republic of North
Macedonia
Prof. Aleksandra Maksimovska Stojkova
Full Professor of Financial and Tax Law at the Faculty of Law
Iustinianus Primus -Skopje at University Ss Cyril and Methodius
Nenad Jancheski
Chief Inspector General at the Public Revenue Office of the
Republic of North Macedonia

The paper examines the forms, consequences and legal mechanisms for preventing tax avoidance, with a focus on aggressive strategies that undermine the public interest and legal equality. The European regulations (GAAR – General Anti-Avoidance Rule) and their implementation in Macedonian legislation through Article 42-a and the principle of "substance over form" are analyzed. Examples from the practice of the PRO are highlighted, through which simulated transactions, abuse of tax benefits and international arbitrations are shown. The conclusion calls for institutional strength, digitalization and legal transparency for fair and effective taxation.

1. Вовед во теоријата на даночното избегнување

Даноците и евазијата се неразделни како што се неразделни човекот и неговата сенка. Одбегнувањето на плаќање даноци - *даночна евазија* - е стар феномен, со значајни и разновидни, негативни последици. Даночната евазија резултира со пад на буџетските фискални приходи, а истовремено на социјалнополитички план евазијата го урива принципот на хоризонтална еднаквост и социјална рамноправност¹. Одбегнувањето на плаќање даноци теоретски се дели на допуштено одбегнување, или законска евазија (анг. *tax avoidance*), и недопуштено одбегнување или незаконска даночна евазија/дефракудација (анг. *tax evasion; fraude fiscale*). За жал, даночното избегнување, а посебно агресивното даночно планирање, како понов феномен во сложената архитектура на современите даночни системи, е сè поизразено². За да се разјасни терминот, потребна е дистинкција од терминот даночното затајување, кое е кршење на законот, како на пример, целосно или делумно неплаќање на данокот којшто се должи, непостапување во согласност со обврските од даночноправниот однос, неподнесување даночна пријава, повреди на прописите за водење на даночните книги, спречување службено лице во постапката на даночната контрола и др. За разлика од ова, **даночното избегнување** е даночното избегнување се заснова на користење на формално допуштени, легални трансакции.

Се врши преку злоупотреба на правните норми, користење на законските празнини. Иако отсуствува непосредно кршење на некоја правна норма, ваквите постапки, сепак, се неприфатливи и штетни од причина што, практично, се оневозможува остварувањето на целта на законот. На пример, се склучуваат лажни договори со цел неплаќање даноци, коишто инаку би требало да се платат ако договорот е во согласност со фактичката ситуација меѓу договорните страни. Во својата најсофистицирана форма, тоа е **агресивно даночно планирање** – законски легализирана игра со границите на правото и духот на правдата.

¹ Максимовска Стојкова, Александра, Зафироски, Јован, Нешовска Ќосева, Елена. Финансово право, глава 7, (2024), Правен Факултет Јустинијан Први, Скопје, УКИМ. ISBN:978-608-4655-95-4.

² Baerentzen, S. *The Effectiveness of General Anti-Avoidance Rules: Their Limits, Challenges, and Potential in EU and International Tax Law*, (2022), International Bureau of Fiscal Documentation.

2. Како се изведуваат овие маневри во сенката на законот?

Даночните обврзници, кои имаат цел да ги искористат даночните олеснувања и ослободувања на неетички и даночно - неморален начин - се служат со сложени структури во правниот промет, трансферирање добивки во јурисдикции со ниски стапки (offshore зони) или манипулирање со трансферни цени, при што формално ги почитуваат прописите, но суштински ја поткопуваат нивната цел. Секоја трансакција обично е внимателно дизајнирана за да покаже формална усогласеност со даночната норма, додека реално целта е да се избегнува плаќањето данок. Оттука, даночното избегнување е кога субјектот не ги крши експлицитно законите, туку врши правни маневри во секната за законите односно во законските „сиви зони“, недоречености и арбитражи меѓу различни правни режими. За жал, овие шеми, често дизајнирани од консултанти и правни експерти, овозможуваат на големи корпорации или поединци да го пренасочат приходот или профитот преку даночни оази, трансферни цени, хибридни субјекти и синџири на сопственост во различни јурисдикции. Најчесто се работи за мултинационални групации, а се реализира преку хибридни инструменти, искористување на поволностите од договорите за избегнување на двојно оданочување или



симулирање деловни трансакции без реална економска суштина³. Последиците се повеќестрани: намалување на даночните приходи, намалување на праведноста во распределбата на даночниот товар, нарушување на конкурентноста, бидејќи малите и средни претпријатија често немаат пристап до слични механизми, намалување на јавната доверба во институциите итн.

3. Општи правила против даночно избегнување во законодавството на Европската Унија – GAAR

Повеќе од една деценија наназад, во 2013 година, Европската комисија процени дека земјите-членки на ЕУ годишно губат приближно 1 трилион евра поради даночно затајување

и избегнување⁴. Поттикнува да се бори против овие појави, ЕУ го воведо Општото правило против даночно (манипулативно) избегнување – General Anti Avoidance Rule, во јули 2016 година, кое регулирано со членот 6 од Директивата за спречување на даночно избегнување (ATAD)⁵. GAAR обезбедува заедничка рамка за справување со злоупотребите што не се опфатени со други специфичните антиманипулативни правила, од АТАД директивата, со цел да им овозможи на земјите-членки правна заштита за да ги надмудрат шемите за избегнување на даноци од страна на даночните обврзници и да ги заштитат клучните даночни приходи⁶. ЕУ членките беа задолжени да го инкорпорираат ова правило во националните законодавства до 2019 година. GAAR ќе се примени при одговор на три теста: кога активност има главна цел да се добие даночна корист (субјективен елемент), ако е спротивна на целта на даночниот закон (објективен елемент) и ако не се заснова на вистински комерцијални причини што ја одразуваат економската реалност (неавтентичност).

4. GAAR во македонското законодавство

Во 2023 година во македонското законодавство е транспонирана ЕУ Директивата 2016/1164 (ATAD), со воведување на член 42-а во Законот за данок на добивка, со кој се уредува општото правило против злоупотреба (GAAR)⁷. Северна Република Македонија со ентузијазам воведо дури и двојна GAAR рамка: едната преку начелото „суштината над формата“ во членот 12 во Законот за даночна постапка⁸, а другата преку материјалното законодавство (Законот за данок на добивка член 42-а). Двете законски рамки се насочени кон спречување даночни злоупотреби и ѝ даваат овластување на даночната управа да ги реквалификува активностите на субјектите за оданочувањето да биде во согласност со целта на релевантните даночни прописи. Во суштина, членот 42-а забранува користење даночни поволности – како ослободувања, намалувања или кредити – во случаи кога главната или една од главните цели на уредувањето е стекнување такви поволности, а уредувањата без економска суштина може да бидат занемарени од страна на даночната администрација.

5. Борба против даночно манипулативни активности во даночното администрирање

Во практиката современите даночни администрации, меѓу кои е и македонската, развиваат повеќестрани стратегии⁹:

- Прецизно регулирање на трансферните цени и воведување правила за „контролирани странски компании“ (CFC)
- Задолжителна размена на информации меѓу даночните администрации
- Воспоставување правила за спречување злоупотреба на даночни договори (anti-abuse clauses)
- Вклучување во меѓународни иницијативи како што се BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) на ОЕЦД
- Промовирање даночна транспарентност и усвојување на концептот на „економска суштина“ пред формалната форма.

⁴ European Commission (2013). *Tax Evasion and Avoidance: Taxation Papers*.

⁵ Council Directive (EU) 2016/1164, of 12 July 2016 (Anti-Tax Avoidance Directive).

⁶ European Commission, GAAR guidance documents..

⁷ Закон за данокот на добивка, „Службен весник на Република Северна Македонија“ бр. 199/23.

⁸ Закон за даночна постапка, член 12, „Службен весник на Република Северна Македонија“ бр. 13/06...247/22.

⁹ Maksimovska Stojkova, Aleksandra, and Elena Neshovska Kioseva. "Macedonian Tax Legislation Coping with the EU Integration: Reforming Processes." *Iustinianus Primus Law Review*, Special Issue 15, no. 1 (2024).

³De la Feria, R., & Vogenauer, S. (2018). *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?*



6. Значење на борбата против даночната илузија во национален контекст

Борбата против создавање на „даночната илузија“ е мошне важна, бидејќи ефектот што го остава ваквото агресивно даночно планирање – создавање привид на правна усогласеност, води кон суштински избегнување на јавниот интерес. Доколку не се спречи, малите даночни обврзници ќе ја носат тежината на јавните финансии, додека најмоќните актери маневрираат во „сенките“ на законот¹⁰. Борбата против овие појави е тест за зрелоста на системот и потребата од постојана адаптација на регулативата. Нивно спречување бара комбинација од силен институционален капацитет, меѓународна соработка и јасна политичка волја за поставување на фер правила што важат за сите. При постапувањето, даночните органи, согласно со примената на член 12 од Законот за даночна постапка и член 42-а од Законот за данок од добивка се исправени пред следните прашања:

- Постои ли злоупотреба на правото?
- Која е улогата на економската суштина во однос на формата?
- Како да се применат анти-евазивните норми (генерални и специфични)?
- Каква е улогата на институциите при преоценување на правните ефекти според реалната

7. Заклучни согледувања за борбата против даночните маневри во сенката на законот

За да се искористат GAAR правилата во суштинско средство за одвраќање, а не во формално усогласување со козметички ефект, РС Македонија мора да отиде подалеку од едноставна **законска трансплантација на европски импланти**. Потребно е да се приоритизира дигитализацијата на алатките за спроведување, да се вложи во градење судска експертиза за даночни прашања и да се институционализираат јасни толкувачки насоки со цел намалување на правната неизвесност. Дополнително, прекугранична размена на искуства и усогласена судска практика може

да придонесат за поголема кохеренција во спроведувањето. Во иднина, очекуваме дека имплементацијата на GAAR во македонската даночна практика ќе продолжи да се развива динамично, при што институциите ќе ги консолидираат своите механизми во согласност со стандардите на ЕУ како дел од пристапниот процес. Усогласувањето со даночните политики на ЕУ ја зголемува нашата меѓународна кредибилност, ја поттикнува довербата кај инвеститорите и ги зајакнува перспективите за членство. Поконкретно, професионалната заедница – правници, судии и адвокати – треба да имаат клучна улога во унапредување на правната култура за фер оданочување, за да се заштити фискалниот интерес и интегритетот на правниот систем.

Примери од практиката на Управата за јавни приходи

СЛУЧАЈ 1 – Промена на сопственици и користење посреднички услуги од странство

Вовед. Случајот со „М“ ДОО, друштво со странски капитал регистрирано во Република Македонија, претставува типичен пример на агресивно даночно планирање преку легално користење на националното законодавство и договорите за одбегнување на двојното оданочување. Целта е минимизирање на даночната обврска преку легални, но и манипулативни практики.

I. Даночни олеснувања по основ на странски инвестиции

„М“ ДОО е основано во 2006 година од М.И. Луксембург со 100% влог. „М“ ДОО користи законска поповолност според **член 33 од Законот за данок на добивка**, со што во периодот 2006-2008 година е ослободено од данок на добивка во висина пропорционална на странското учество (100%). Свкупно остварената добивка за 2006-2009 година изнесува **2,1 милијарди денари**. „Заштедениот“ (пресметан, а ослободен од плаќање данок на добивка) е **232 милиони денари** за 2006, 2007 и 2008 година, додека за 2009 година е платен данок на непризнати расходи (при законска промена на режимот на оданочување во 2009 год.) од **16 милиони денари**.

II. Исплата на дивиденда во Луксембург и исплата на услуги на странски посредници во Кипар

Преку дивиденда на основачот од Луксембург во периодот

¹⁰ Velthoven, Max J. "The ATAD GAAR: A Little Older, but are We Wiser?" *EC Tax Review* 33, no. 3 (2024).

2006-2009 година му се исплатени **622 милиони денари**. За исплатата на дивиденда во Луксембург е задржан и платен данок во Македонија од **71 милиони денари**. Преостанатата неисплатена дивиденда (нераспределена добивка) изнесува **1,5 милијарди денари**. Воедно, во 2008 и 2009 год. „М“ ДОО користи услуги од кипарски посредници за посредување - обезбедување на клиенти на „М“ ДОО, за што „М“ ДОО им исплаќа на посредниците одреден процент од приходот што го остварува од клиентите. За услугите се исплатени **216 милиони денари**, за кои не се плаќа данок по задршка во Македонија, а платен е ДДВ (без право на одбивка) **39 милиони денари**.

III. Повраток на странскиот влог

Во периодот 2006-2009 година, „М“ ДОО има исплатено кон странските компании по веќе наведените основи (дивиденда и посреднички услуги) вкупно **838 милиони денари**, со што странскиот основачки влог од **249 милиони денари** е повратен зголемен за над 300%.

IV. Ефективна даночна стапка 2006-2009 година

Во периодот 2006-2009 година, странските правни лица од Луксембург и Кипар оствариле приходи од „М“ ДОО во вкупен износ од **838 милиони денари** (дивиденда и посреднички услуги), за кои во Македонија платиле данок од **126 милиони денари** (данок на непризнати расходи за 2009 г., задржан данок за дивиденда и ДДВ за посреднички услуги). Ефективната даночна стапка изнесува **15%**.

V. Промена на сопственичката структура и трансфер на уделите

Во декември 2010 година е направена стратешка промена на сопственичката структура во „М“ ДОО. Новите сопственици се Холандска (67%) и Австриска (33%) компанија. Факти за трансферот на уделот:

- Холандската фирма F.P. Холандија е основана во 2010 год., основачот е од Кипар, нема вработени и има уплатен влог 18.000 евра

- F.P. Холандија треба да плати за уделот во „М“ ДОО **10 милиони евра** во рок од 90 дена и **30 милиони евра** во рок од пет години од склучување на договорот за пренос на удел

- G.L.H. Австрија треба да плати за уделот во „М“ ДОО **1,4 милиони евра** до 28/02/2011 год.

- Новите сопственици стекнуваат правото да добијат дивиденда од добивката остварена пред нивното формално влегување во сопственичката структура (**1,5 милијарди денари, односно 25,7 милиони евра**).

- Првата исплата на дивиденда кон новите основачи во износ од **5,5 милиони евра** се случува во јануари 2011 година, пред каква било уплата за уделите од нивна страна.

VI. Ефективна даночна стапка 2010-2011 година

За исплата на дивиденда од нераспределената добивка од **1,5 милијарди денари** од „М“ ДОО кон новите основачи од Холандија и Австрија, во Македонија треба да се плати данок на добивка (за 2009 година) од **66 милиони денари**. Поради поволностите од договорите за одбегнување на двојното оданочување склучени со Холандија и Австрија, за исплатата на дивиденда кон новите основачи не се задржува данок во Македонија. Ефективната даночна стапка изнесува **4%**. Во случај да не беше спроведен пренос на уделот, за исплата на дивиденда од нераспределената добивка од **1,5 милијарди денари** од „М“ ДОО кон основачот од Луксембург, во Македонија треба да се плати данок на добивка (за 2009 година) од **66 милиони денари** и задржан данок од **151 милиони денари**, односно вкупно **217 милиони денари**. Ефективната даночна стапка изнесува **16%**.

Вистинската економска реалност е дека поранешниот сопственик индиректно ја префрла добивката, а новите сопственици само формално ја примаат дивидендата за да се искористи даночната поволност. Новата даночна „заштеда“ е **151 милион денари**, покрај претходната заштеда од **232 милиони денари**.

VII. Правна анализа - злоупотреба на даночните поволности



Постојат неколку елементи што укажуваат на **агресивно даночно планирање** со елементи на свесно избегнување на даночната обврска.

- „Treaty shopping“ („Пазарење за договор“) – селективно користење на договорите за одбегнување на двојното оданочување преку пренос на сопственички удели на нови компании резиденти во земји со поволности во договорите.

- „Dividend stripping“ („Одземање на дивиденда“) – стекнување со право на исплата на акумулирана добивка без вистинско економско учество.

- „Shell entities“ – новите основачи (особено холандската фирма) се компании **без вработени и со минимален капитал**, регистрирани временски блиску пред трансакцијата за распределба на добивката – исплата на дивидендата, што го поставува прашањето на **ефективно сопствеништво и економска активност**.

- Договорите за пренос на удел вклучуваат **плаќање на рати** во подолг рок, додека исплатата на дивиденда се врши **пред реално да се исплати купопродажната цена**, што сугерира симулација на сопственичко префрлување за да се искористат даночните поволности.

Клучен заклучок

„М“ ДОО го користи она што е **правно дозволено**, но со примена на исконструирани, вештачки и тешко докажливи механизми остварува **намалување на даночното оптоварување**.

СЛУЧАЈ 2 - Финансиско порамнување за прикриена дивиденда

I. Вовед. Во услови на трансакции меѓу поврзани лица, границата меѓу легално даночно планирање и злоупотреба на правото може лесно да се премине. Следниот пример го илустрира тоа преку серија заемни и договорни односи што привидно немаат врска, но суштински водат кон избегнување на обврската за плаќање данок на дивиденда.

II. Опис на случајот. Даночниот обврзник „Р.С.“ е правно лице со резидентен статус во Македонија, целосно во сопстве-



ност на „Л.Е.“, исто така македонски резидент. „Л.Е.“, пак, е 100% во сопственост на Л.М., нерезидентно правно лице.

Во 2015 година, Л.М. ѝ доделува заем на „Л.Е.“ во износ од 173 милиони американски долари (околу 9,8 милијарди денари), со назначена намена: финансирање на купување удел во „Р.С.“.

Во 2016 година, заемот се намалува по основ на:

- Л.М. има обврска кон „Р.С.“ за позајмица
- „Р.С.“ има обврска кон „Л.Е.“ за позајмица
- „Р.С.“ има обврска кон „Л.Е.“ за дивиденда
- „Л.Е.“ има обврска кон Л.М. за заемот од 2015 г.

Ова финансиско потрамување е формализирано со **договор склучен меѓу трите страни.**

Во 2017 година следи ново **финансиско порамнување**, повторно меѓу сите три страни:

- Л.М. има обврска кон „Р.С.“ за испорачана суровина (извоз)
- „Р.С.“ има обврска кон „Л.Е.“ за дивиденда
- „Л.Е.“ има обврска кон Л.М. за заемот од 2015 г.

III. Правна анализа

Иако трансакциите се покриени со договори, нивната **економска суштина** е поважна од формата. УЈП ги третира договорите како **привидни правни зделки – симулација.**

Основниот мотив: **избегнување на обврската за задржување и плаќање данок на дивиденда во Македонија.** Преку сложено спојување на: заеми, порамнувања и дивиденди кои не се исплатуваат директно на основачот, се прикрива вистинската исплата на **приход од капитал.** Решението на УЈП од 2018 година е **потврдено со правосилна судска одлука.** Управен суд и Виш управен суд во 2022 година констатираат **злоупотреба на правните можности** со цел да се избегне плаќање на данок во Македонија.

IV. Заклучок

Овој случај е типичен пример на **даночна илузија** – кога правната форма (договори, заем, тргување) се користи за да се прикрие реалниот економски исход (исплата на дивиденда).

УЈП има право да ги **разоткрие привидните трансакции** и да ги оданочи според нивната суштина, а не формата. Даночните обврзници треба да се водат од начелата на **реалност, транспарентност и економска логика**, особено при трансакции со поврзани лица.

СЛУЧАЈ 3 - Режим на даночни поттикнувања во меѓународниот извоз (промет ослободен од данок)

I. Вовед. Компанијата „А“ и компанијата „Б“ произведуваат, дистрибуираат и продаваат **исти производи.**

II. Опис на случајот. Компанијата „А“ дистрибуира производи од компанијата „Б“ во земјата x

Компанијата „Б“ дистрибуира производи од компанијата „А“ во земјата y

Секоја од тие компании ги произведува производите од брашно за 50 евра по вреќа, во околности кога тие производи може последователно да се продаваат за да се задоволи побарувачката на локалниот пазар за малопродажна вредност од 80 евра по вреќа. Затоа, секоја од тие компании се очекува да оствари економска добивка од 30 евра по вреќа од продажбата на нивните соодветни производи.

Пазарите за производите во земјата x и во земјата y се **значително исти во однос на побарувачката на производите, преференциите на производите и малопродажната цена.**

Доколку Компанијата „А“ и Компанијата „Б“ би ги продавале своите производи во сопствената земја на добивката од 30 евра (разлика меѓу продажната 80 евра и цената на производство 50 евра) по вреќа ќе треба да пресмета и плати данок на добивка од 10%, односно по 3 евра по продадена вреќа (30 евра x 10% = 3 евра).

Во оваа шема извозната цена ја одредуваат на 79 евра по вреќа, а продажната цена на домашниот пазар останува иста од 80 евра по вреќа. При ваква шема трошокот за набавка по вреќа на компаниите изнесува 79 евра, а приходот од продажба изнесува 80 евра по вреќа. Обврската за данок на добивка во овој случај за компаниите би изнесувала 0,1 евра по продадена вреќа (80 – 79 = 1 x 10% = 0,1 евра)

III. Правна анализа

Законска поволност: член 24 и 26 од ЗДДВ.

Компаниите разработуваат даночна шема со извоз на овие исти производи во другата земја, каде што меѓусебно ги купуваат истите производи, користејќи ги даночните поволности при извоз (не се плаќа ДДВ, бидејќи извозот не е промет во земјата).

IV. Заклучок

Аранжманот помеѓу компанијата „А“ и компанијата „Б“ доведува до **шема.**

Постои **„даночна поволност“** во врска со **шештата.**

Главна цел или една од целите е користење на даночната поволност што произлегува од **шештата.**

СЛУЧАЈ 4 - Даночни олеснувања по основ на меѓународните договори за одбегнување на двојно оданочување

I. Вовед. Даночниот обврзник со цесија извршил пренесување на долгот за камата од држава во која се оданочува со 10% задржан данок во држава во која стапката на оданочување е 0%.

II. Опис на случајот. Контролираниот даночен обврзник „А“ АД Скопје согласно со договор за кредит од 1.2.2010 година има земено кредит од Т.Ф. од Франција во износ од 31.512.834 евра со рок на доспевање до 31.1.2013 година. Во договорот е наведено дека овоие финансиски средства ќе бидат употребени од страна на кредитопримачот за консолидирање на истечен заем. На ден 29.1.2014 година „А“ АД Скопје има склучено договор за кредит со Н.С. од Швајцарија за кредит во износ од 37.267.839 евра со рок на доспевање до 29.1.2015 година. Со овој кредит е извршено враќање на претходно земениот кредит од Т.Ф. во износ од 31.512.834 евра и 2.859.843 евра по основ на камата.



На ден 15.7.2022 година е склучен договор за цесија помеѓу Отстапувач-Цедент Н.С. од Швајцарија, должник-цесус „А“ АД Скопје и примач-цесионер „Б“ Луксембург. Предмет на договорот за цесија е отстапување на главно парично побарување во износ од 36.067.839 евра во денарска противвредност според среден курс на НБРМ на денот на уплатата и стасаните, а **неисплатени камати во износ од 14.933.486,35 евра** заклучно со 15.7.2022 година, согласно одредбите од договор за заем од 29.1.2014 година, регистриран во НБРМ под број XXXX од 6.2.2014 година помеѓу цедентот и цесусот.

Врз основа на одлука од страна на управувачкиот одбор на цедентот, каматата од договорот за заем престанува од 16.7.2022 година. Со овој договор цесионерот и цедентот потврдуваат и се согласуваат дека правата на камата престануваат да важат од 16.7.2022 година. Цедентот е согласен побарувањата од член 1

од овој договор да му ги отстапи на цесионерот. Со побарувањата, врз цесионерот преминуваат сите права и обврски на цедентот од Договорот за заем, освен правото на камата која престанува да тече од 16.7.2022 година.

На 08/07/2022 годин од страна на Н.С. од Швајцарија до „А“ АД Скопје е доставена конфирмација за побарувањата по основ на кредитот од 2014 година.

На 04/03/2022 „А“ АД Скопје има вратено дел од главницата на кредитот кон Н.С. од Швајцарија во износ од 1.200.000 евра или 74.034.000 денари што е евидентирано на 04/03/2022 година на сметка 263001.

Во врска со горенаведената цесија извршена е промена на доверителот. Облигационите односи настануваат меѓу определени лица и за свој предмет имаат определен или определен предмет кој по правило од моментот на настанувањето до моментот на престанувањето на облигациониот однос треба да останат непроменети.

Цесијата е реализирана како продажба на побарување по основ на земенит кредит и камата за цена од 1 евро на „Б“ Луксембург и во таа насока е доставена Изјава од Н.С. од Швајцарија изработена на 11/06/2024 година во која е наведено дека заемот и побарувањата се префрлени на „Б“ Луксембург за 1 евро.

III. Правна анализа. Даночниот обврзник согласно напред наведеното, согласно член 21 став 1 точка 2 од Законот за данок на добивка (Сл.весник 13/14...151/21) и чл. 11 став 1 и 2 од Правилникот за начинот на пресметување и уплатување на данок на добивка и спречување на двојно оданочување („Сл. весник на Р.М“ бр.92/01...31/17, Сл. весник на РСМ“ бр.6/20), **требал да пресмета и плати данок по задршка со самото реализирање на цесијата.** Согласно членот 20 став 1 од Законот за данок на добивка (Сл. весник на РМ бр. 112/14...151/21), освен ако поинаку не е регулирано со Меѓународните договори за одбегнување на двојно оданочување, лицата кои вршат исплата на приходи на странско правно лице, **должни се при исплатата на приходот да го задржат и да го уплатат данокот на соодветната уплатна сметка, истовремено со исплатата на приходот.**

Согласно член 23 став 3 од Законот за данок на добивка, доколку исплатувачот на приходот примени одредби од договорот за одбегнување на двојното оданочување, а не се исполнети условите од ставовите 1 и 2 од овој член и поради тоа е платен помал износ на данок, исплатувачот на приходот е должен да ја надомести разликата меѓу платениот данок и долгуваниот износ на данок согласно со одредбите од овој закон.

Согласно член 22 став 1 од Законот за данок на добивка данокот што ќе се задржи во согласност со одредбите од членот 21 од овој закон, се пресметува на бруто приходите по стапка од 10%.

IV. Заклучок

Контролираниот даночен обврзник „А“ АД Скопје при изготвување на цесијата имал обврска по основ на камата во **бруто износ од 918.307.863 денари** за 2022 година бил должен да задржи и да уплати **данок по стапка 10% во износ од 91.830.786 денари** за 2022 година. Со отстапување на побарувањето (цесија) привидно сака да ја прикрие и избегне оваа законска обврска.