

1. Со ОДЛУКАТА на Уставниот суд на Република Македонија У.бр. 237/2006-0-1 од 21.11.2007 **СЕ УКИНУВА** член 60 став 1 во делот: „и други лица мораат“, член 68, член 121 став 2 и член 179 став 2 во делот „со казна затвор од 30 до 90 дена и“ од Законот за даночната постапка („Службен весник на Република Македонија бр. 13/2006);

2. Оваа одлука произведува правно дејство од денот на објавувањето во „Службен весник на Република Македонија“.

3. Уставниот суд на Република Македонија по иницијативи на Сашо Врбовски од Битола и Стамен Филипов од Скопје, со Решение У. бр. 237/2006 од 19 септември 2007 година, поведе постапка за оценување на уставноста на членовите од Законот означен во точката 1 од оваа одлука, затоа што основано се постави прашањето за нивната согласност со Уставот.

4. Судот на седницата утврди дека, според оспорениот член 60 став 1 од Законот, даночниот обврзник и други лица мораат, на барање на Управата за јавни приходи и во рок кој таа ќе го определи, да и ги дадат сите информации потребни за утврдување на фактичката состојба кои се битни за оданочување.

Според оспорениот член 68 од Законот, Управата за јавни приходи може да побара од даночниот обврзник или од трети лица да ја потврдат точноста на својата изјава со заклетва. Изјава под заклетва треба да биде побарана само кога не постојат други можности за разјаснување на факти и кога не постојат значајни сомневања во веродостојноста на исказот (став 1). Според ставот 2 на овој член, изјавата под заклетва се дава пред раководителот на организационата единица на Управата за јавни приходи (став 2).

Изјавите кои ќе бидат предмет на заклетва, треба писмено да бидат доставени до лицата наведени во ставот 1 на овој член и тоа најдоцна една седмица пред давањето на заклетвата (став 3).

Пред давањето на изјава под заклетва, лицата од ставот 1 на овој член мора да бидат информирани за значењето на изјавата под заклетва и за нејзините последици (став 4).

За изјавата дадена под заклетва Управата за јавни приходи составува записник. Записникот мора да содржи: место, дата, име и потпис на присутните лица и содржина на изјавата. По барање на лицето кое ја дало изјавата под заклетва, мора да му биде дадена копија од записникот (став 5).

Според оспорениот член 121 став 2 од Законот, доколку даночниот обврзник не го плати пристигнатиот износ во рокот определен во ставот 1 на овој член, даночниот долг се зголемува за 10%.

Судот, исто така, утврди дека според оспорениот член 179 став 2 од Законот, за прекршок од ставот 1 на овој член ќе се казни физичко лице со казна затвор од 30 до 90 дена и со парична казна од 45.000 до 50.000 денари.

5. Според член 8 став 1 алинеја 3 и 4 од Уставот на Република Македонија, владеењето на правото и поделбата на државната власт на законодавна, извршна и судска, се едни од темелните вредности на уставниот поредок на Република Македонија.

Согласно член 51 од Уставот, во Република Македонија законите мораат да бидат во согласност со Уставот, а сите други прописи со Уставот и со закон. Секој е должен да ги почитува Уставот и законите.

Според член 52 став 4 од Уставот, законите и другите прописи не можат да имаат повратно дејство, освен по исклучок, во случаи кога тоа е поповолно за граѓаните.

Според член 1 од Законот за даночната постапка („Службен весник на Република Македонија“ бр. 13/2006) со овој закон особено се уредува: општото даночно право; постапката на утврдување на данок; постапката на контрола на данок; постапката на наплата на данок; правата и обврските на даночниот обврзник, и други прашања од даночната постапка. Овој закон е единствена основа на општото даночно право и на даночната постапка.

Членот 2 од Законот, предвидува дека овој закон се применува на сите јавни приходи и на сите споредни даночни давачки што ги управува Управата за јавни приходи на Република Македонија.

Во членот 4 од Законот, дадени се дефинициите, при што во точка 9 е определено дека даночен обврзник е оној кој што: 1) должи данок; 2) гарантира за данок; 3) треба да плати или наплати данок за сметка на трето лице; 4) треба да поднесе даночна пријава и/или даночно објаснување; 5) мора да води книги или записи, или б) мора да исполнува други обврски кои што му се наложени со даночните закони.

Според точката 10 од истиот член од Законот, даночен обврзник не е оној кој што треба да дава информации, да приложува документи, да предаде проценка или да дозволи пристап до имот и/или деловни простории во врска со даночна обврска на трето лице.

Според точка 13 од овој член од Законот, припадници на исто семејство на даночниот обврзник во смисла на овој закон се сметаат лицата само ако припаѓаат во еден од следните меѓусебни односи: 1) брачниот другар; 2) роднини по права линија; 3) сватови по права линија; 4) браќа и сестри; 5) деца на браќата и сестрите; 6) сопружници на браќата и на сестрите и браќа и сестри на сопружниците; 7) браќа и сестри на родителите; 8)

хранител и посвоител, и 9) лицата во смисла на потточките 1), 2), 3), 6) и 8) од оваа точка и тогаш кога оваа врска повеќе не постои.

Поимот и содржината на даночно - правниот однос се определени во членот 16, според кој, даночно - правен однос е однос кој во даночната постапка ги опфаќа правата и обврските на Управата за јавни приходи од една страна и на даночниот обврзник од друга страна, при што особено се уредува исполнувањето на даночните обврски од страна на даночниот обврзник, како и правото на Управата за јавни приходи да бара исполнување на овие обврски.

Во членот 17 од Законот, се определени надлежностите на Управата за јавни приходи во даночната постапка. Имено, Управата за јавни приходи во даночната постапка ги врши работите кои се однесуваат на водење на првостепена даночна постапка, водење регистар на даночни обврзници и даночни акти и на евиденција, откривање на даночни казниви дела и на нивни извршители, водење на првостепена прекршочна постапка, како и други работи одредени со овој закон.

Според членот 50 од овој закон, даночниот обврзник мора да учествува во утврдувањето на фактичката состојба, така што своето учество го исполнува особено со изнесување на целосни и вистинити факти битни за оданочување и за тие свои тврдења треба да поднесе докази.

Според членот 57 од Законот, Управата за јавни приходи ги користи сите доказни средства потребни за утврдување на фактите битни за оданочување, а особено: 1) собирање информации од даночниот обврзник и од други лица; 2) одредување вештаци; 3) прибавување на исправи и списи, и 4) излегување на увид.

Според членот 58 од Законот, Управата за јавни приходи може да го повика даночниот обврзник во своите службени простории за појаснување на содржината на даночната пријава.

Според членот 59 став 1 од овој закон, Управата за јавни приходи може да користи дополнителни информации. Според ставот 2 на истиот член, дополнителни информации од ставот 1 на овој член, се информации за факти утврдени во даночна постапка на трети лица, а кои би можеле да бидат значајни за други даночни постапки. Според ставот 3, во водењето на даночната постапка, Управата за јавни приходи може од даночниот обврзник да ги бара сите информации за неговото работење во земјата и во странство, за неговите активности и за изворите на средства за купување на деловен и личен имот.

Во членот 60 од Законот, чиј став 1 во делот „и други лица мораат“ е оспорен со првата иницијатива, е уредено давањето на информации во даночната постапка од страна на даночниот обврзник и други лица. Според ставот 1 на овој член, даночниот обврзник и други лица мораат, на барање

на Управата за јавни приходи и во рок кој таа ќе го определи, да и ги дадат сите информации потребни за утврдување на фактичката состојба кои се битни за оданочување. Во барањето за давање информации мора да се наведе на кого и за што се однесуваат. На барање на лицето кое е должно да даде информација, барањето мора да се поднесе во писмена форма (став 2). Од други лица, освен од даночниот обврзник, треба да се побара информација или поднесување на документи, дури тогаш кога фактичката состојба од страна на даночниот обврзник не води кон целта или не ветува успех (став 3). Доколку барањето на информација или приложувањето на документи се упати на трети лица, во него треба да се наведе дека тоа ќе биде потребно за оданочување на други лица (став 4). Лицето именувано за давање информација е должно да дава веродостојни и потполни информации и истите да ги дава со целосна одговорност. Оваа обврска се однесува и за приложување на документи (став 5). Потребните информации можат да бидат дадени во писмена форма, електронски, усно на записник или телефонски. Управата за јавни приходи може да побара информациите да бидат дадени и во писмена форма, доколку ова е од значење во постапката (став 6). Управата за јавни приходи може да го повика лицето кое е должно да даде информација, тоа да го стори усно во нејзините службени простории. Ова особено се однесува на случаите кога бараната информација во писмена форма според ставот 6 на овој член не била дадена, или бараната информација во писмена форма не ја разјаснила фактичката состојба (став 7). За информацијата дадена усно во службените простории на Управата за јавни приходи мора да се состави записник. Записникот ги содржи имињата на присутните лица, местото, денот и битната содржина на информацијата, а се потпишува од лицето кое ја составува информацијата и лицето кое ја дава информацијата. На барање од лицето кое дало усна информација мора да му се даде препис од записникот (став 8).

Според член 62 од Законот, Управата за јавни приходи може да побара од даночниот обврзник и од други лица да ги стават на увид деловните книги, евиденцијата, деловната документација и други исправи заради проверка. Притоа, треба да се одреди дали побараните документи се битни за оданочување на лицето кое што е повикано да ги стави на увид или за оданочувањето на трети лица. Управата за јавни приходи може да побара исправите од ставот 1 на овој член, да бидат ставени на увид во нејзините службени простории или увидот да се изврши кај лицето кое е должно да ги стави на увид.

Во членот 68 од Законот е уредено давањето на изјава под заклетва. Според ставот 1 на овој член, Управата за јавни приходи може да побара од даночниот обврзник или од трети лица да ја потврдат точноста на својата изјава со заклетва. Изјава под заклетва треба да биде побарана само кога не постојат други можности за разјаснување на факти и кога не постојат значајни сомневања во веродостојноста на исказот. Изјавата под заклетва се дава пред раководителот на организационата единица на Управата за јавни приходи (став 2).

Изјавите кои ќе бидат предмет на заклетва, треба писмено да бидат доставени до лицата наведени во ставот 1 на овој член и тоа најдоцна една седмица пред давањето на заклетвата (став 3). Пред давањето на изјава под заклетва, лицата од ставот 1 на овој член мора да бидат информирани за значењето на изјавата под заклетва и за нејзините последици (став 4).

За изјавата дадена под заклетва Управата за јавни приходи составува записник. Записникот мора да содржи: место, дата, име и потпис на присутните лица и содржина на изјавата. По барање на лицето кое ја дало изјавата под заклетва, мора да му биде дадена копија од записникот (став 5).

Во членот 69 од Законот е уредено правото на одбивање на давање информации. Според ставот 1 на овој член, информација за факти битни за оданочување на даночниот обврзник може да одбијат: 1) припадници на даночниот обврзник; 2) свештени лица, адвокати, нотари, даночни советници, ревизори, лекари, медицински персонал, кои што во ова својство се здобиле со информација, и 3) лица кои уживаат имунитет по сила на законот.

Во членот 70 од Законот е уредено правото на одбивање на давање информации во случај на опасност за самооткривање. Според ставот 1 на овој член, лицата, со исклучок на даночниот обврзник, кои се должни да даваат информации во смисла на членот 60 од овој закон, не треба да дадат информација со која што самите или нивните припадници од членот 4 точка 13 (припадници на семејството на даночниот обврзник) на овој закон би ги изложиле на кривично гонење. Според ставот 2 на истиот член, Управата за јавни приходи треба да ги поучи лицата од ставот 1 на овој член, за нивното право за одбивање на давање информации. Во записникот мора да се наведе дека лицата се запознати со ова право.

Според членот 71 од Законот, случаите и условите под кои не мора да се даде информација утврдени во членот 69 од овој закон, се однесуваат и на правото на одбивање на давање стручно мислење и давање на увид на документи.

6. Од анализата на целината на Законот за даночната постапка, произлегува дека даночно правниот однос е правен однос помеѓу Управата за јавни приходи и даночниот обврзник и дека поради, тоа сите обврски во даночната постапка поврзани со пријавувањето на фактите битни за оданочување и учеството во утврдувањето на фактичката состојба и поднесувањето на докази Законот ги предвидел првенствено како обврски на даночниот обврзник. Истовремено Законот, на Управата за јавни приходи и дал овластување да ги користи сите доказни средства потребни за утврдување на фактите битни за оданочување.

Од анализата пак на содржината на оспорената одредба на членот 60, кој се оспорува во делот „и други лица мораат“, произлегува дека со оваа оспорена одредба законодавецот предвидел обврска и други лица, покрај даночниот обврзник, да и даваат на Управата за јавни приходи информации потребни за утврдување на фактичката состојба кои се битни за оданочување. Со оваа одредба законодавецот предвидел обврска за давање на информации за трети лица, кои воопшто не се учесници во даночно - правниот однос. При тоа, според Судот, кругот на овие лица, е широк и неопределен, така што од самата формулација на одредбата не може да се определи кои всушност се тие лица кои мораат да даваат информации. Според Судот, предвидувањето на ваква обврска за трети лица кои воопшто не се учесници во даночно - правниот однос, односно кои воопшто не се засегнати со правниот однос на даночниот обврзник и Управата за јавни приходи создава правна несигурност на граѓаните и можност за арбитрерност, поради што Судот утврди дека оваа одредба не е во согласност со уставното начело на владеењето на правото од член 8 став 1 алинеја 3, како и уставно загарантираното почитување и заштита на приватноста на личниот и семејниот живот, на достоинството и угледот на секој граѓанин од член 25 од Уставот.

Во врска со оспорениот член 68 од Законот во кој е регулирано давањето на изјава под заклетва, во иницијативата се наведува дека во одредбата не е наведена содржината на заклетвата и дека со ваквото право се повредувало достоинството на граѓаните, на начин што врз нив се вршел морален притисок и понижување, што било спротивно на уставниот постулат од член 25 од Уставот.

Во врска со оваа оспорена одредба, Судот направи анализа на процесните закони односно на Законот за кривичната постапка, Законот за парничната постапка, Законот за општата управна постапка во кои е уредено прашањето за давање изјава под заклетва. Од одредбите од сите овие три закони се извлече заклучок дека заклетва во сите три постапки можат да дадат сведоците, а во кривичната постапка и вештаците и толкувачите, но дека од самата странка во ниту една од овие три постапки не може да се бара да положи заклетва. Во сите три закони содржан е текстот на заклетвата.

Законот за даночната постапка меѓутоа во оспорениот член 68 предвидува можност да се земе изјава под заклетва од даночниот обврзник или од трети лица – значи од странката или од кое и да било трето лице.

При анализата на оваа одредба од Законот, пред Судот се постави прашањето дали одредбите на овој закон ќе се применуваат и во првостепената прекршочна постапка што ќе ја води Управата за јавни приходи. Ова поради тоа што во членот 17 од Законот, под наслов Управата за јавни приходи во даночната постапка, како една од работите кои ги врши Управата, освен водењето на првостепена даночна постапка, водење на регистар на даночни обврзници и даночна евиденција,

откривање на даночни казниви дела и на нивни извршители, е утврдено и водењето на првостепената прекршочна постапка. Имено, со оглед на тоа што се работи за казнена постапка, странката, односно обвинетиот, како и во секоја друга казнена постапка, не е должен да ја зборува вистината и од него не може да се бара да се заколне за точноста на неговата изјава.

Иако ваква обврска за даночниот обврзник несомнено произлегува од членот 50 од Законот во кој е утврдено дека даночниот обврзник мора да учествува во утврдувањето на фактичката состојба со изнесување на целосни и вистинити факти битни за оданочување, Судот оцени дека во случај на сомневање во вистинитоста на изјавите на даночниот обврзник, товарот на докажување треба да падне на Управата за јавни приходи која, според Законот (член 57) е овластена да ги користи сите доказни средства потребни за утврдување на фактите, а не да бара од даночниот обврзник да дава изјава под заклетва.

Во насока на сомневање за согласноста на оваа одредба со начелото на владеењето на правото е и фактот дека по својата правна природа заклетвата не е доказ, туку средство со кое се влијае врз наведените учесници во постапките своите изјави да ги даваат точно и вистинито. Меѓутоа, од начинот на кој е формулирана оспорената одредба во Законот за даночната постапка, произлегува дека изјавата под заклетва се бара само кога не постојат други можности за разјаснување на факти, со што на определен начин таа добива карактер на доказно средство, како и во случај кога не постојат значајни сомневања во веродостојноста на исказот. Ова последново, се чини нелогично, бидејќи заклетвата по правило се бара тогаш кога постојат, а не кога не постојат сомневања во веродостојноста на исказот.

Оспорената одредба, според Судот, исто така е нејасна и непрецизна од причина што законодавецот пропуштил да ја утврди и содржината на самата заклетва.

Поради наведените причини, Судот утврди дека одредбата од членот 68 од Законот не е во согласност со уставно загарантираниот принцип на владеењето на правото.

Од анализата на содржината на член 121 став 2 од Законот, како и од целината на Законот, произлегува дека со оваа одредба законодавецот предвидел зголемување на даночниот долг од 10% во случај на неплаќање на пристигнатиот данок во определен рок по добиената опомена од стана на Управата за јавни приходи. Од формулацијата на оспорената одредба Судот заклучи дека основот за ваквото оптоварување претставува задоцнувањето со плаќањето на доспеаниот данок.

Истовремено, законодавецот во членот 123 од Законот предвидел дека на износот на помалку или повеќе платениот данок и споредните даночни

давачки се пресметува и наплатува камата во висина од 0,05% за секој ден задоцнување.

Понатаму, во одредбите од Законот со кои е регулирана присилната наплата, и посебно во членот 131, покрај трошоците за присилната наплата предвидено е дека побарувањето кое треба да биде наплатено во присилната наплата се зголемува за еднократна посебна такса во висина од 5% од износот кој треба да биде наплатен во присилната наплата.

Од самиот факт што според членот 126 од Законот присилната наплата може да започне доколку: долгот е пристигнат; должникот во присилна наплата е повикан да плати и од повикувањето да плати поминала најмалку една седмица, произлегува дека и еднократната посебна такса во висина од 5% исто така се наплатува поради задоцнувањето на даночниот обврзник.

Сите овие одредби упатуваат на заклучок дека со оспорената одредба од членот 121 став 2 од Законот, законодавецот покрај каматата за задоцнување со плаќањето предвидел дополнително оптоварување на даночниот обврзник во форма на зголемување на даночниот долг од 10 %.

Судот го имаше предвид мислењето на предлагачот на Законот, дека целта на оваа мерка е оневозможување на несовесните даночни обврзници навреме да не ги плаќаат даноците и да не го изигруваат исполнувањето на основното начело пропишано со член 33 од Уставот. И покрај тоа што ваквата цел на законодавецот, според Судот, е легитимна бидејќи е во функција на воспоставување на даночна дисциплина, сепак конкретната мерка преку која законодавецот сакал да ја оствари оваа цел е непропорционална, од причина што претставува повеќекратно оптоварување на граѓанинот по ист основ – задоцнување со плаќањето на данокот.

Поради наведеното Судот оцени дека одредбата од членот 121 став 2 од Законот не е во согласност со начелото на владеењето на правото како темелна вредност на уставниот поредок на Република Македонија.

Во врска со одредбата од членот 179 став 2 од Законот, за Судот се основани наводите во иницијативата дека со неа се повредува начелото на владеењето на правото, од причина што со неа се предвидува казна затвор за сторен прекршок, а во казнено - правниот систем на Република Македонија казна затвор за прекршоци не може да се изрече. Имено, согласно Законот за прекршоците („Службен весник на Република Македонија“ бр. 62/2006) кој е *lex generalis*, воопшто не е предвидена казна затвор за прекршоци. Според тоа, ваквата одредба создава правна несигурност кај граѓаните поради што Судот оцени дека одредбата од член 172 став 2 од Законот, во делот „со казна затвор од 30 до 90 дена и“ не е во согласност со уставното начело на владеење на правото од член 8 став 1 алинеја 3 од Уставот.

7. Врз основа на изнесеното, Судот одлучи како во точката 1 од оваа одлука.

8. Оваа одлука Судот ја донесе во состав од претседателот на Судот д-р Трендафил Ивановски и судиите Лилјана Ингилизова – Ристова, м-р Мирјана Лазарова - Трајковска, Вера Маркова, Бранко Наумоски, Игор Спировски и д-р Зоран Сулејманов.

У.бр. 237/2006  
21 ноември 2007  
С к о п ј е

ПРЕТСЕДАТЕЛ  
на Уставниот суд на Република Македонија  
д-р Трендафил Ивановски