FISCAST

Студија за политиките бр. 16

Физичките лица во системот на ДДВ и владеењето на правото во Македонија

Со посебен осврт и предлог-решенија во делот на авторските договори

Марјан Петрески
Марјан Николов
Весна Гарванлиева
Борче Смилевски

FINANCE THINK OUT OF THE BOX
CEA Center for Economic Analyses
Центар за даночна политика Скопје

Студија за политиките бр. 16

Физичките лица во системот на ДДВ и владеењето на правото во Македонија

Со посебен осврт и предлог-решенија во делот на авторските договори

Марјан Петрески[1]
Марјан Николов[2]
Весна Гарванлиева[2]
Борче Смилевски[3]

[1]Универзитет Американ Колеџ Скопје / Finance Think – Институт за економски истражувања и политики, Скопје.
[2]Центар за економски анализи, Скопје
[3]Центар за даночна политика, Скопје

Funded by UK Government

Оваа студија е подготвена во рамки на проектот "FISCAST+: Фискалната транспарентност и одговорност ги подобрува политиките во областите на квалитет на живот, образование и здравство" финансиран од Владата на Обединето Кралство, со поддршка на Британска амбасада Скопје. Мислењата и ставовите наведени во оваа содржина не ги одразуваат секогаш мислењата и ставовите на Британската Влада.

Содржина

1. ВОВЕД 2

2. ДАНОЦИТЕ И ВЛАДЕЕЊЕТО НА ПРАВОТО 4

3. НАЧЕЛА НА ОДАНОЧУВАЊЕТО СО ДДВ КАЈ ФИЗИЧКИТЕ ЛИЦА 7

4. АВТОРСКИТЕ ДОГОВОРИ ВО СИСТЕМОТ НА ДДВ? 13

4.1. Промет кај авторските договори 14
4.2. Произведување општо јавно добро 17
4.3. Договори што спаѓаат во системот на ДДВ 21
4.4. Нарачатели на авторски договори што се надвор од системот на ДДВ 21

5. ЗАКЛУЧОЦИ И ПРЕПОРАКИ 25

6. РЕФЕРЕНЦИИ 27

1. ВОВЕД

Влошувањето на владеењето на правото, нискиот отчет и транспарентност, особено за трошењето на јавните пари, перцепцијата за недопирливост на високите владини функционери и општата нечујност на гласот на граѓанското општество придонесе за пресврт на парламентарните избори во декември 2016 година. Со помош на граѓанското учество и на вонредните напори на меѓународната заедница, опозицијата, предводена од Социјал-демократскиот сојуз на Македонија, доби фер шанса да формира влада. Под максимата за враќање на владеењето на правото и за возобновување на граѓанските слободи, повеќе општествени фактори, дома и од странство, овозможија да се формира нова демократска влада во јуни 2017 година.

Со самото формирање на владата во јуни 2017 година се намали политичкиот притисок врз општествено-економскиот амбиент, кој се чинеше клучен за одвивањето на економските процеси, кои беа и останаа потребни за да се зголеми животниот стандард на населението. За експертската и општата јавност беше доволно што владата се обврза на инклузивна дебата во која ќе се почитува сечие право на слобода на говорот и на инклузивен консултативен процес во кој ќе се уважат различните експертски мислења и, оттука, ќе се дејствува во насока што оди во полза на општото добро, вклучително и во делот на дизајнирањето, донесувањето и на извршувањето на законите.

Дебатата за владеењето на правото не е нова дебата во Македонија. Владеењето на правото или недостигот од тоа беше главната линија на загриженост во време на претходната влада, меѓу другото, забележана или увезена како аргумент и во дебатата од страна на тогашната опозиција. Но, кога сегашната влада дојде во позиција да покаже поинаков пристап во поглед на широкиот спектар на владеењето на правото, се појави првичната загриженост во експертската и во граѓанската јавност за владеењето на правото во даночната сфера.

Целта на оваа студија за политиките е да го анализира прашањето за данокот на додадена вредност (ДДВ) на физичките лица во контекст на владеењето на правото. Студијата прави посебен осврт на авторските

договори во системот на ДДВ, кои по својата суштина се исти со договорите што ги склучуваат правните лица, а кај кои не настанува промет.

Законот за ДДВ е донесен уште во 2000 година, кога ДДВ го замени тогашниот данок на промет. ДДВ е меѓуфазен данок, кој ја оданочува додадената вредност, а оданочувањето се врши во моментот на прометот или увозот на добра и на услуги во земјата. Уште тогаш, законот регулирал дека даночен обврзник е и физичко лице што врши самостојна стопанска дејност, притоа главно целејќи да го опфати трговците поединци што вршат трговска (стопанска) дејност, како занаетчии, фризери, транспортери, земјоделци, препродавачи итн. Вака поставен, Законот бара самостојните вршители на дејност да се регистрираат како ДДВ обврзници кога нивниот приход во календарската година ќе надмине одреден праг, кој низ годините се менуваше и моментно изнесува 1.000.000 денари. Според ваквата дефиниција, во режимот на ДДВ се веќе влезени сите трговци поединци што извршуваат стопанска дејност, односно што вршат промет на стока и на услуги и чијшто промет го надминал предвидениот праг. Во 2014-15 година, владата изврши допрецизирање на дејностите што подлежат на ДДВ и во режимот ги опфати и членовите на управни и надзорни одбори, како и физичките лица - издавачи на деловен простор на фирми. Со првата промена, целта беше да се дестимулираат фирмите да ја дисконтираат платата за топ-менаџерите и висок износ да исплаќаат на име членства во одбори, на таков начин избегнувајќи го плаќањето на социјалните придонеси. Со втората промена, целта беше да се дестимулира издавањето личен простор на сопствената фирма, како начин да се извлекуваат средства од фирмата со ефективна даночна стапка на рента од 7,5 проценти. Ова е, некаде, периодот кога во јавната дебата се наметна тезата дека на ДДВ подлежат сите физички лица што остваруваат приходи над специфицираниот праг, без оглед на основата на тие приходи, освен платата. Тогашната влада никогаш не се изјасни за овие шпекулации во јавноста, ниту, пак, се сврти кон присилно извршување на законот според такво паушално толкување.

Ставот на сегашната влада дека физичките лица – во најгенерална смисла на зборот, а не само трговците поединци – треба да влезат во режимот на ДДВ, ја вжешти економската дебата и гневот во јавноста во јануари 2018 година. До исцрпувањето на дебатата во тој период од годината, стана јасно дека Владата остана осамена во својот став, а едногласниот став на стручњаците,

академската јавност, граѓанскиот сектор и на даночните агенции беше дека генералниот третман на физичките лица во системот на ДДВ е без јасна, прецизна и недвосмислена законска основа, при што потенцијалното постапување на даночните власти би внело простор за селективност и за пристрасност, што сè заедно води до поткопување на темелите на владеењето на правото. Дебатата од овој период на годината беше затворена со изјава од даночните власти дека ќе се остави на доброволна регистрација на физичките лица за целите на ДДВ, барем до допрецизирањето на законските одредби и до реализацијата на предизборното ветување за подигање на прагот за регистрација, што од страна на засегнатите страни беше протолкувано како недвосмислено покажување волја од страна на владата да го почитува владеењето на правото во доменот на спроведувањето на Законот за ДДВ.

Сепак, загриженоста кај засегнатите страни остана и по завршувањето на јавната дебата од почетокот на 2018 година. Намерата на оваа студија е да даде основа за конструктивна дебата во јавноста и со даночните власти за прашањето на третманот на физичките лица во системот на ДДВ, како и споредбена основа со регулативите и со практиката на другите даночни администрации, кои како такви треба да се внесат во македонскиот Закон за ДДВ за тој и неговата примена да демонстрираат вклученост и владеење на правото.

Студијата е организирана на следниов начин. Прво правиме поширок преглед на владеењето на правото во поглед на даноците и на даночната политика. Потоа, се осврнуваме на начелата при оданочувањето на физичките лица со ДДВ. Потоа, ги илустрираме опасностите од арбитрарно вклучување на авторските договори во системот на ДДВ. На крајот, даваме конкретни препораки за законодавно дорегулирање на оваа материја.

2. ДАНОЦИТЕ И ВЛАДЕЕЊЕТО НА ПРАВОТО

Владеењето на правото како концепт не е важно само за себе за да обезбеди праведно општество, туку и за да овозможи амбиент за остварување економски пораст и развој. Доброто владеење во себе вклучува многу повеќе од моќ на државата или сила на политичка волја. Владеењето на

правото, транспарентноста и одговорноста не се само технички прашања за административна постапка или институционален дизајн, туку се резултат на степенот на демократија на процесите. Системот на јавни финансии треба да почива врз транспарентни процедури и правила бидејќи добро поставени процедури и правила што се применуваат и почитуваат без исклучоци ја намалуваат можноста од дискрециско водење политика, што води до предвидливост и сигурност на амбиентот за остварување на целите на економските агенти.

Владеењето на правото или неговиот недостиг беше главната линија на загриженост меѓу домашната и меѓународната заедница, а кулминираше со јасно посочено именување на Македонија како заробена држава (Европска комисија, 2015). Теоретски, целосно информирани гласачи ќе обезбедат амбиент за политичарите да донесуваат општествено-оптимална политика, која почива врз принципите на владеење на правото. Но, вообичаени се неуспесите како резултат од поголемо или помало дискрециско водење на политиката.

Во Македонија, за пошироката јавност станаа познати два скорашни примера од економската сфера. Прво, законските прописи не беа почитувани во однос на повратот на ДДВ, износ што по долг период на критика од деловниот сектор, конечно, беше јавно обелоденет во септември 2012 година кога претседателот на Владата пред деловната заедница[1] објави доцнења од страна на државата во роковите за намирување на долговите за ДДВ, со план и заложба тие да се намират до февруари 2013 година. Друг пример е кога на крајот на 2015 година приватните фондови од вториот пензиски столб објавија дека државниот пензиски фонд од првиот столб доцни со уплатите на средства што ги собира во нивно име од обврзниците на придонес за пензиско осигурување[2].

Кога го разгледуваме владеењето на правото во контекст на даночниот систем, тоа значи да се дадат одговори на следниве прашања: Дали правилата се доволно јасни и разбирливи? Дали правилата се предвидливи? Дали правилата се спроведуваат еднакво неутрално, без фаворизирање и економски девијации? Дали правилата се избегнуваат лесно?

[1] http://faktor.mk/dali-vrak-an-eto-na-dolgovite-na-drzhava/vo-koi-zemji-kolku-se-shtedi
[2] http://faktor.mk/drzhavata-dolzhi-fantastichni-13-milioni-evra-na-privatnite-penziski-fondovi

Најчесто прифатени правила како индикатори за добра даночна политика се: еднаквост и правичност, сигурност, ефективна даночна администрација, безбедност на информациите, даночна неутралност, економски пораст и ефикасност, транспарентност и забележливост, минимален даночен јаз и отчет пред даночните обврзници. Воведување значајни промени на даночните закони со кои се менуваат основните принципи на оданочување – со различна и, евентуално, ретроградна примена на законот без негова промена, јасно ги крши овие правила.

Во изданието на Водечките принципи на добра даночна политика на Американскиот институт за сертифицирани јавни сметководители од 2017 година[3], објаснувајќи ги стандардните принципи за оданочување, се вели *сигурноста е важна за даночниот систем бидејќи помага во усогласување на правилата и во зголемување на почитта кон системот. Сигурноста во регулативата, генерално, доаѓа од јасни правила, како и од навремени и разбирливи административни насоки, кои им се лесно достапни на даночните обврзници*.

Кога станува збор, пак, за економскиот пораст и за ефикасноста, кои се важни за сите економии во денешно време, истите принципи укажуваат: *Даночниот систем не треба да го спречува или намалува производствениот капацитет на економијата. Даночниот систем не треба да ги обесхрабрува ниту да ги спречува националните економски цели, како што се економскиот пораст, формирањето на капиталот и меѓународната конкурентност. Принципот на економски пораст и на ефикасност се остварува преку даночен систем што е усогласен со економските принципи и цели на надлежноста што го наметнува данокот*[4].

Во текот на 2018 година (не)владеењето на правото повторно беше под ризик преку арбитрарното толкување на Законот за ДДВ[5] и тоа кога станува збор за даночните обврзници – физички лица. Законот нема претрпено никакви промени, измени и / или дополнувања од 2016 година[6], но со

[3] American Institute of Certified Public Accountants, 'Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals', (AICPA, 2017), https://www.aicpa.org/ADVOCACY/TAX/downloadabledocuments/tax-policy-concept-statement-no-1-global.pdf

[4] American Institute of Certified Public Accountants, 'Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals', (AICPA, March 2001).

[5] Закон за данокот на додадена вредност („Службен весник на Република Македонија" бр. 44/1999; 59/1999; 86/1999; 11/2000; 8/2001; 21/2003; 19/2004; 33/2006; 45/2006; 101/2006; 114/2007; 103/2008;

[6] „Службен весник на Република Македонија" 186/2016 од 14. 10. 2016 година

„новото“ толкување и примена на одредени членови од почетокот и во текот на 2018 година од страна на носителите и спроведувачите на законот, и кога нема јасен одговор за почитување на принципите на ДДВ, рефлектира непредвидливост, непостојаност на регулативата, различно и селективно толкување на законите (или делови од нив). Одредбите од Законот за ДДВ треба да се читаат и да бидат јасни, а не да се толкуваат, во спротивно, тоа укажува на низок степен на владеење и на примена на правото и на кршење на принципите на добра даночна политика.

Прашањето за оданочување на физичките лица со ДДВ, толкувањето на одредбите од Законот за ДДВ од страна на државните органи, повторно стана актуелно со новата влада и со изјавите од Министерство за финансии[7] дека, во генерална смисла на зборот, физичките лица треба да влезат во системот на ДДВ, што повторно отвори дебата и дискусија, која е одраз на нејасната регулатива, обид за нејзина избрзана примена и пристрасно толкување укажувајќи на потребата од јасно дефинирање аспекти од регулативата, како и подготовка на насоки и на правилници што ќе дадат одговор и ќе ги разјаснат дилемите што произлегуваат за: (1) јасно дефинирање стопанска дејност и промет, (2) континуирана економска активност, (3) самостојност, (4) право на одбиток итн., односно оттука потребата од недостиг на примена на основните принципи за една даночна регулатива и тоа: праведност, сигурност, едноставност, јасност, неутралност.

3. НАЧЕЛА НА ОДАНОЧУВАЊЕТО СО ДДВ КАЈ ФИЗИЧКИТЕ ЛИЦА

Данокот на додадена вредност (ДДВ) е индиректен данок на потрошувачката, односно на прометот и на увозот на добра и на услуги со кој се оданочува вредноста што се додава во секоја фаза од производството на едно добро или услуга. Според Законот за ДДВ (членот 9), обврзник на ДДВ е лице што трајно или повремено самостојно врши стопанска дејност, независно од

[7] goo.gl/6aSnW1

целите и од резултатите од оваа дејност.[8] Под стопанска дејност се подразбира секоја дејност на производителите, трговците и на лицата што извршуваат услуги, која има цел остварување приходи, вклучувајќи ги дејностите од областа на рударството, земјоделството и шумарството, како и отстапувањето на материјални и на нематеријални добра за нивно користење.

Во оваа секција разгледуваме три аспекти на оданочувањето со ДДВ кај физичките лица, кои произлегуваат од наведената дефиниција: стопанска дејност, самостојност и континуитет.

Дефиницијата за **стопанска дејност** е широка, како во европското така и во македонското законодавство. Нејзината ширина, сепак, остава простор за нејасна, нетранспарентна и за арбитрарна примена. За ова може да посведочи и тоа што оваа дефиниција доаѓа во судир со некои одредби од Законот за персонален данок од доход (ПДД, „Сл. весник на РМ“ бр.80/93 и дополнувањата). На пример, во став 2, членот 28 од Законот за ПДД се вели „Под приходи од стопанска дејност се подразбираат приходите од производствена, услужна, трговска, угостителска, превозничка и од друга слична дејност“. Според оваа дефиниција, во многу случаи ќе биде јасно дека една активност е „стопанска дејност“ и таа ќе потпадне и под опфатеноста со ДДВ. На пример, продавач на зеленчук што заработува за живот од продажбата на зеленчукот е јасна „стопанска активност“. Но, веќе ставот 3 од истиот член на Законот за ПДД одвоено ги третира приходите од професионални и од други интелектуални услуги, односно не ги подведува под стопанска дејност во ставот 2 од истиот Закон, туку само како самостојни дејности. Оттука, во поглед на третманот на физичките лица, **првиот судир во регулативата е евидентен меѓу Законот за ДДВ и Законот за ПДД**: првиот тежнее стопанската дејност да ја третира во широка смисла, без притоа да ја дефинира јасно и прецизно, додека вториот стопанската дејност јасно ја издвојува од професионалните услуги.

Не постои друга регулатива што ја дефинира стопанската дејност на јасен и недвосмислен начин. На пример, Законот за трговските друштва (ТД, „Сл. весник на РМ“ бр. 28/04 од 30. 4. 2004 година и дополнувањата) дефинира **трговска дејност**, во членот 4, на сличен начин како и Законот за ПДД – како

[8] Дефиницијата за даночен обврзник е прилично воедначена низ законодавствата на европските земји. Погледни го прилогот на крајот од оваа студија.

дејности на купување, продажба на подвижни работи, трговија со хартии од вредност, превоз, финансиски дејности и дејности на осигурување, угостителство, печатарство, маркетиншки услуги и така натаму. Во овој закон, трговската дејност се доведува во врска со остварувањето профит. Притоа, класификацијата на трговските дејности во овој закон јасно произлегува од Националната класификација на дејностите, од што произлегува дека придавките *трговска*, *стопанска* и *економска* дејност се синоними за еден ист економски концепт. **Карактеристично е што, во согласност со Законот за трговските друштва (членот 8), за трговска дејност не се смета дејноста на физичките лица што вршат земјоделска, шумарска и занаетчиска дејност, освен кога нивната дејност може да се определи како претпријатие, како и активностите на физичките лица што издаваат соби во своите живеалишта и на физичките лица што вршат слободни занимања.** Оттука, во смисла на дефинирањето, Законот за трговските друштва става равенство меѓу трговската дејност определена во овој закон и стопанската дејност определена во Законот за персоналниот данок од доход. **Вториот судир во поглед на дефинирањето на стопанската дејност се појавува меѓу Законот за ДДВ и Законот за ТД**, т.е. првиот стопанската дејност тежнее да ја третира во широка смисла, додека вториот дефинира трговска дејност во која јасно не спаѓаат професионалните услуги (слободните занимања).

> **Недоволната, нејасна и неусогласена дефиниција за стопанската дејност во македонското законодавство внесува можност за арбитрарно толкување за даночни цели, генерира правна несигурност и со тоа недвосмислено го поткопува владеењето на правото.**

Да наведеме еден едноставен пример со професионално (слободно) занимање на еден научник, уметник или архитект. Според Законот за ПДД, неговото занимање е самостојна дејност (став 3 од членот 28), односно не претставува стопанска дејност. Според Законот за ТД, неговото занимање не е трговска дејност (став 2 од членот 8).

Втор аспект е **континуитетот во извршувањето на активностите**. Многу потешко е да се разбере дали физичките лица што имаат незачестени активности и ограничен обем на приходи, всушност, се „стопанска дејност“ или не. Оттука, нивните приходи треба да се анализираат **поединечно**

бидејќи дел од нив може да претставуваат стопанска дејност, но дел не. На пример, да земеме физичко лице што е регистрирано како самовработен водоводџија, кој сега почнува да се занимава со реновирање и со препродажба на стари возила. Тоа лице, за оваа активност, нема да потпадне во системот на ДДВ кога ги продава возилата затоа што тешко може неговата активност реновирање возила да се вклучи во неговата стопанска дејност како водоводџија. Но, ако водоводџијата отиде да држи часови во локално стручно училиште и остварува приход, тогаш тој приход ќе влезе во системот на ДДВ (освен ако образовните услуги не се изоставени со посебна одредба, како што е во македонскиот Закон за ДДВ).

Во отсуство на прецизни законски одредби за тоа што претставува „стопанска дејност", ќе се повикаме на т.н. **право на случаи**. За илустрација го користиме случајот од британската практика за Академијата на Морисон (CCE v Morrison's Academy Boarding House Association [1978] STC 1), кој се однесува на добротворно здружение, но е индикативен во контекст на физичките лица. Морисон сакал да изгради и да одржува сместувачки капацитет за децата што ја посетувале неговата академија. Меморандумот на здружението укажувал дека целиот приход мора да се користи за цели на промоција на тој капацитет и дека не може да се дистрибуира како профит или дивиденда. Родителите, чиишто деца се сместувале во тој капацитет, плаќале одреден надомест. Несомнено, ова се сметало за промет што треба да се оданочи. Но, клучното прашање било дали прометот е во рамки на стопанската дејност на здружението. **Судот пресудил дека не е**.

Затоа, за да се определи дали одредена активност на физичките лица претставува стопанска дејност, а потоа и дали претставува стопанска дејност што треба да се оданочи, од корист е одговорот за неколку предизвици што се среќаваат во упатствата на даночните администрации низ Европската унија. Правиме преглед во продолжение.

1. **Дали активноста се изведува за некаква заработка?** Ова прашање не треба да се поистоветува со профитниот мотив бидејќи тој не е пресуден. И самиот Закон за ДДВ, членот 9, став 1, предвидува дека подведувањето на активноста во дејност што се оданочува е „независно од целите и од резултатите". Но доколку некоја активност се изведува заради рекреација, тогаш таа не се смета за стопанска

дејност. Случајот на лордот Фишер (Lord Fisher) е корисен во разграничувањето на овој аспект.[9]

2. **Дали активноста е занимање или функција, која се спроведува активно, со разумен или препознатлив континуитет?** За една стопанска дејност да потпаѓа под оданочување со ДДВ, треба да се изведува со разумен или препознатлив континуитет. За ова е повторно од корист случајот „Морисон“, во кој лордот Камерон вели: „прометот не смее да биде спорадична или изолирана трансакција, туку континуирана во тек на препознатлив временски период и со таква фреквенција за да се сведе на препознатлива дејност или дејност што може да се идентификува, на одредено лице што е даночен обврзник“.

   Оттука, за стопанската дејност на физичкото лице да потпадне под оданочување треба да биде континуирана. Во моментот во Македонија не постои дефиниција за континуитет на стопанската дејност, односно колку често лицето има трансакции од својата стопанска дејност. Тоа остава простор за арбитрарност и за правна несигурност при толкувањето на тоа дали трансакциите на едно физичко лице се однесуваат на континуирана стопанска дејност.

3. **Дали активноста, главно, се однесува на промет што се оданочува?** Случајот „Епл и Пеар совет за развој“ (Apple and Pear Development Council Case 102/86) на Судот на правдата на ЕУ е илустративен во тој контекст. Тој укажува дека ако една активност произведува добра и услуги без да настанува промет, односно кога тие добра и услуги се произведуваат за општото јавно добро, тогаш таа не вклучува промет што се оданочува. Активност што не вклучува промет што се оданочува не се смета за стопанска дејност. Тоа го препознава и упатството за примена на македонскиот Закон за ДДВ, кое укажува:

   > *Прометот на добра и на услуги подлежи на оданочување со данокот на додадена вредност според членот 2 точка 1 од ЗДДВ*

[9] Лордот Фишер организирал бесплатни забави со стрелање. Но, кога се соочил со растечки трошоци, почнал да собира придонеси од учесниците за покривање на трошоците. Прашањето било дали ова било направено во текот на стопанската дејност или за нејзино унапредување. Судот го одбил тврдењето на даночната управа дека оваа дејност подлежи на ДДВ: Судот заклучил дека, со оглед на тоа дека стрелањето претходно било бесплатно, не може да се каже дека лордот Фишер бил претежно ориентиран кон создавање приходи што се оданочуваат за исполнување.

само ако се извршува со надомест, односно постои размена на исполнување. Размената на исполнување претпоставува дека постојат исполнител и примател на доброто или корисник на услугата и дека за прометот постои противисполнување (надомест). За претпоставката на размена на исполнувања, прометот и противисполнувањето мора да стојат во меѓусебна врска.

Ова е многу важен аспект за авторските договори на физичките лица за кои ја посветуваме цела секција 4.

4. **Дали активноста се изведува самостојно?** Самостојноста во изведувањето на стопанската дејност се случува кога физичкото лице не се повикува на упатства на работодавец. Тоа значи дека активностите во рамки на договор за вработување не се сметаат за самостојни. Слично, активности што се изведуваат надвор од договорот за вработување, но кај ист работодавец, не може да се сметаат за самостојна дејност. Одлуките за назначување во управни, надзорни и во други тела, во кои назначените лица се повикуваат на упатствата на органот што ги назначил (собранието на акционери, државата и сл.), исто така, не имплицираат самостојност во изведбата на активностите.

Оттука, многу е важно прво да се дефинира стопанската дејност и таа да се усогласи меѓу различните закони со цел да не дојде до нејзино арбитрарно толкување. Потоа, корисно е секое физичко лице да ја регистрира својата стопанска дејност, од која континуирано остварува приходи, во посебен регистар на дејности. Дејностите за физичките лица би можеле да се исцрпат од Меѓународната стандардна класификација на дејностите (занимањата) – ИСКО-08 [10] (наспроти дејностите на правните лица што се регистрираат според Националната класификација на дејностите, како што е прецизно уредено во Законот за трговските друштва). Притоа, прометот што би го остварувало тоа лице од извршување на регистрираната стопанска дејност би потпаднал во системот на ДДВ. Но, законодавецот мора да пропише правила за тоа кога една дејност се смета за континуирана. Во овој контекст, заради правна сигурност и владеење на правото, да не се заборави дека

[10] Види повеќе:
https://ec.europa.eu/esco/portal/escopedia/International_Standard_Classification_of_Occupations_%2528ISCO%2529

вакво доуредување на законската регулатива ќе воведе трансакциски трошоци за физичките лица за регистрирање стопанска дејност и физичките лица ќе бидат присилени да бараат платени услуги од сметководители.

4. АВТОРСКИТЕ ДОГОВОРИ ВО СИСТЕМОТ НА ДДВ?

Овој дел се однесува да **даночниот третман со ДДВ на авторските договори**. Со авторските договори се регулира остварувањето приход од авторско право и / или право од индустриска сопственост. Според Законот за авторското право и сродните права („Сл. весник на Р. Македонија“ бр.115 од 31. 8. 2010 година и дополнувањата), авторското право е правото на авторите над своите авторски дела и правото на уметниците-изведувачи, производителите на фонограми, филмските продуценти, радио и телевизиските организации, издавачите и изработувачите на бази на податоци над своите предмети на сродни права.

Според тоа, авторските договори може и, најчесто, се склучуваат за (види и Закон за персоналниот данок од доход, „Сл. весник на РМ“ бр.80/93 и дополнувањата):

- Научно-публицистички дела;
- Вајарски и сликарски дела;
- Музички и кинематографски дела;
- Реставраторски и конзерваторски дела;
- Преводи;
- Други авторски дела и дела од индустриска сопственост.

За да го третираме прашањето на **авторските договори во системот на ДДВ**, клучно е да елаборираме најмалку два аспекта:

(1) Дали создавањето на авторското дело вклучува **промет на услуга**, односно пренесување на авторските права од авторот на нарачателот; и
(2) Дали крајниот потрошувач може да се **персонализира**.

Овие два аспекта ги анализираме во продолжение.

4.1. Промет кај авторските договори

Законот за ДДВ, во членот 2 специфицира дека **предмет** на оданочување со данокот на додадена вредност е:

1. **Прометот на добра и на услуги,** кој се врши со надомест во земјата од страна на даночниот обврзник, во рамки на неговата стопанска дејност, и

2. **Увозот на добра**.

Потоа, членот 6, став 2, точка 3 укажува дека за промет на услуги што се оданочува се смета **пренесувањето и отстапувањето на авторски права**, патенти, лиценци, заштитни знакови и слични права.

Оттука, првиот критериум според кој треба да се оценуваат авторските договори на физичките лица – во поглед на нивната опфатеност во системот на ДДВ – е **дали тие вклучуваат промет**. Притоа, особено е важно **произведувањето** авторско дело да се разграничи од **пренесувањето** на авторските права. Како паралела да земеме производство на еден производ, кој се чува како резерва во магацинот на фирмата. Тој производ (односно додадената вредност во него) не подлежи на ДДВ додека не влезе во промет, односно додека не биде продаден. Продажбата на авторските права подразбира нивно пренесување од авторот на нарачателот.

> **Авторскиот договор подразбира создавање, но не неопходно и пренесување на авторските права.**

Во аргументацијата за тоа дека секој авторски договор не вклучува промет / пренесување на авторските права, користиме неколку случаи од Судот на правдата на Европската унија (СПЕУ). Притоа, авторскиот договор ќе потпадне под системот на ДДВ **ако и само ако** вклучува **промет на авторските права**. Според Судот на правдата на Европската унија, **промет на услуга** претставува постоење:

(1) **Потрошувачка на услуга**, односно промет на услуга за потрошувачка од **потрошувач што може да се идентификува,** односно услугата мора да овозможи корист, која ќе се смета за компонента на трошок на активноста на друго лице (правно или физичко) во комерцијалниот

синџир. Ова е наведено во случаите „Мор“ (Mohr Case 215/94) и „Ландбоден – Агрардинст“ (Landboden-Agrardienste GmbH Case 384/95), кои се однесуваат на истражувачка услуга (на пример, подготовка на студија или извештај од извршено истражување), и упатува на тоа дека во случаите кога истражувачкото дело е произведено за општо добро, односно кога неговиот потрошувач не може да се персонализира (овој аспект одвоено и подетално го третираме во делот 4.2.), тогаш **не настанува промет на услугата.**

(2) **Правна врска** меѓу давателот (авторот) на авторското дело и нарачателот (примателот) на авторското дело, според која постои реципрочен однос, според кој приходот примен од нарачателот е вредноста што е вистинската (пазарната) вредност дадена во замена (исполнување) за услугата понудена од примателот. Ова го наведува случајот „Толсма“ (Tolsma Case 16/93).

(3) **Директна врска** меѓу понуденото авторско дело и добиената услуга. Каква било корист од понудата на авторското дело мора да се пренесе директно врз лицето што е нарачател на авторското дело. Не се смета за понуда / промет случајот кога лицето (правно или физичко) што е нарачател на авторското дело само **индиректно** добива корист, на пример, ако користа се однесува на некоја поширока група, индустрија или општеството како целина. Ова е укажувањето од случајот „Епл и Пеар совет за развој“ (Apple and Pear Development Council Case 102/86) и во случајот „Да се одржи Њукасл топол“ (Keeping Newcastle Warm C353/00). Слично, и случајот „Толсма“ (Tolsma Case 16/93) укажува дека врската меѓу добрата и услугите што се предмет на договорот (авторски дела, во овој случај) и платениот надомест мора да биде таква за да може да се воспостави со нивото на корист што го добил нарачателот од купената услуга.

Овие случаи на СПЕУ укажуваат дека:

- Авторските договори кај кои се произведува авторско дело, чиишто **права остануваат кај авторот**, не вклучуваат промет и се надвор од опфатеноста со ДДВ. Нарачатели на вакви договори, најчесто, се универзитети, научни институти, граѓански организации, државни и општински органи, меѓународни организации; види подетално секција 4.4. Спротивно на ова, кога како нарачател на авторско дело се

јавува некоја компанија, што имплицира дека потрошувачот на авторското добро може да се идентификува, тогаш авторскиот договор потпаѓа под системот на ДДВ. Дури, во таков случај, најисправно е ако стане збор за консултантски договор (договор за консултантска услуга) место за авторски договор.

- Во авторските договори **не постои вреднување на делата** според денови или друга единица цена на чинење на интелектуалниот труд на авторот, поради што тие се надвор од опфатеноста со ДДВ**.** Спротивно на ова, директното купување услуга од авторот според вредноста на неговиот труд (надомест по час или ден), ќе потпадне во системот на ДДВ. Тоа е случај со консултантските договори во кои оваа **вредност** е изразена како цена на чинење на еден работен ден обезбедени консултантски услуги.

- Кај авторските договори, **произведувањето на авторското дело најчесто е за општа корист**, место за корист на нарачателот, односно нарачателот не е директниот корисник на произведеното дело. Според тоа, авторските договори не потпаѓаат под системот на ДДВ. Спротивно на ова, договор со кој нарачателот има ексклузивно право да го користи авторското дело (вклучително и да го продава) е договор што ќе потпадне под системот на ДДВ.

Според тоа, авторските договори со физичко лице се еднакви со договорите што правните лица (најчесто универзитетите, научните центри и граѓанските организации) ги склучуваат со други правни лица (донаторски организации, универзитети, граѓански организации) за испорака на општо добро. **Овие договори може да се различно насловени, но по својата суштина се исти.**

Оттука, потенцијално различен третман на истозначни договори на правни и на физички лица е јасна индикација за непочитување на владеењето на правото.

И покрај наведените генерални правила / принципи, секој индивидуален авторски договор треба да се разгледува според неговата содржина и да се оцени дали ги исполнува наведените критериуми – **нема потрошувачка / промет на услуга, нема исполнување на услуга изразено по единица интелектуален труд и не постои правно или физичко лице што директно добива корист од услугата** - за да биде исклучен од опфатеноста

со ДДВ. Во продолжение ќе наведеме примери на авторски договори што би биле надвор од опфатеноста со ДДВ, со нивните специфики:

- **Авторски договор за продуцирање истражувачка студија / извештај наменета за „општото јавно добро“ и без директна корист за нарачателот**. Ваков тип договори се сите договори во кои меѓународни организации, домашни државни тела, универзитети, институти и граѓански организации склучуваат авторски договор за производство на студија на одредена тема, од која тие немаат комерцијална корист. Студијата е јавно и бесплатно достапна за широката публика, а нарачателот има само индиректна корист, со тоа што придонел кон општото јавно добро (поттикнал создавање или го сменил текот на некоја јавна политика, поттикнал дебата за одредено важно прашање, ја зголемил општествената свесност за одредено прашање итн.). Авторите ги задржуваат авторските права и може да ја објават студијата во меѓународно списание или во рамките на книга.
- **Авторски договор во кој не се произведува никаква авторска или друга интелектуална сопственост** или, ако се произведува, тогаш наодите се бесплатни за користење од страна на која било заинтересирана страна и за користење од страна на јавноста. На пример, договор со кој уметник добива надомест да учествува во театарска претстава што е бесплатно достапна за публиката (нема продажба на влезници); или договор со кој пејач изведува музички композиции на настан од отворен и бесплатен карактер; или договор со кој вајар добива надомест за скулптура поставена во парк или на плоштад (јавна површина). Во првите два случаја, нема произведување авторска сопственост, додека во третиот во произведената сопственост бесплатно ужива целата јавност.

4.2. Произведување општо јавно добро

Отсуството на промет на услуга кај авторските договори е тесно поврзан аспект со неможноста да се персонализира крајниот потрошувач. Иако персонализацијата на крајниот потрошувач во контекст на ДДВ кај физичките лица ја зафативме во секцијата 4.1, во оваа секција се навраќаме

на овој аспект со подетална елаборација. Во согласност со одлуките на Судот на правдата на ЕУ, сите даночни администрации во Европската унија го усвоија правилото во својата практика, според кое:

> **Кога предмет на испорака во еден (авторски) договор е „општо јавно добро", тогаш тој договор не е предмет на оданочување со ДДВ.**

Да ја погледнеме поблиску практиката на ирската и на британската даночна администрација. За да се реши дали еден (авторски) договор произведува општо јавно добро, потребна е анализа според неколку критериуми, кои ги елабориравме во продолжение.

1. **Природата на договорот.** Ако наодите / производот од авторското дело (на пример, студија, извештај, скулптура, музичка композиција) се испорачаат (deliverables) на нарачателот и единствено тој има право на нивно натамошно користење и публикување, тогаш станува збор за **консултантски договор,** кој потпаѓа под системот на ДДВ. Притоа, со оглед на тоа дека често станува збор за производи што се испорачуваат електронски (на пр. студија или музичка композиција), важно е да се разграничи физичкото од суштинското испорачување. Според британската даночна администрација, во современи услови на дигитализација, клучно е суштинското испорачување. За да не настане забуна околу ова, моментот на испораката се поврзува со **достапноста** на авторските дела по нивното произведување. Оттука, како генерално правило е дека секогаш кога се достапни **бесплатно** за која било заинтересирана страна и за општата јавност, што имплицира дека нарачателот **нема комерцијална корист од нив,** тогаш надоместот исплатен за нив е надвор од опфатеноста со ДДВ.

2. **Авторски права и права од индустриска сопственост.** Ако нарачателот го здобива авторското право (пренесување на авторското право), тогаш тој договор е во системот на ДДВ. Клучен елемент за разграничување на консумирањето на авторското право од страна на нарачателот, наспроти од општата јавност, повторно е **достапноста** на произведеното авторско дело, како што елабориравме во точка 1.

3. **Публикации – известување**. Достапноста на произведеното авторско дело за општата публика бесплатно (некомерцијално) и останувањето на авторските права кај авторот имплицира дека

нарачателот нема „моќ“ врз публикацијата/ите што произлегува од договорот. Ваква публикација мора да е достапна на широката публика бесплатно. Во многу случаи, нарачателот ќе сака да го објави финалниот извештај / студија (со свое лого или во состав на своите работни материјали), без да ги задржи авторските права. Во ваков случај, извештајот / студијата треба да биде бесплатно достапна за широката јавност со цел да остане надвор од доменот на ДДВ. Ова имплицира дека авторите ќе може студијата да продолжат да ја поднесуваат за публикување на други места (на пример, во меѓународни рецензирани списанија), што е стандардна практика во научно-истражувачката работа. Дури тогаш меѓународното списание ќе побара авторот да ги пренесе авторските права врз списанието, што е договор што ќе потпадне под системот на ДДВ (иако, таквите договори најчесто не генерираат надомест (royalty) за авторот, па, според тоа, и износот на ДДВ ќе биде нула). Спротивно на оваа практика, ако нарачателот го користи извештајот / студијата ексклузивно за свои интерни цели и / или ексклузивно ја објавува за комерцијални цели (ја продава), тогаш надоместот исплатен за неа ќе се смета за консултантски надомест и ќе потпадне под системот на ДДВ.

Во продолжение претставуваме еден илустративен пример.

***

ДДВ за физички лица и авторски права (автори и уметници) во Белгија

За да се биде обврзник на ДДВ во Белгија потребно е да се исполнат следниве услови:

1) Со уметничкото дело / практика се врши **економска активност**
2) Дадената услуга или набавка на добра е **опишана во законот**
3) Уметничкото дело / практика се **врши континуирано, со некаква редовност**

Во Белгија станува збор за ДДВ кај физички лица што создаваат авторски дела само тогаш кога настанува пренесување на авторските права.

Пренесувањето на авторските права најчесто настанува во рамките на издавачки договори, односно договор при кој се пренесуваат авторските права на издавачка куќа што ќе остварува промет и профит од продажба на авторското дело. Во таков случај, постои изоставување од ДДВ. Сепак, важно е да се исполнат три услови: 1) авторот да биде физичко лице (ослободувањето на автори или композитори се применува само доколку станува збор за физичко лице, но не и за правно лице), 2) издавач да е друго лице (договор постои меѓу авторот и издавачот, но не и меѓу два издавача) и 3) да постои издавачки договор каде што има авторски права и остварување права од умножување (на пример, книги) со обврска за издавање.

При пренос, пак, на авторски права во рамките на друг договор, кога претходното не е исполнето, стапката на ДДВ е повластена и изнесува шест проценти (наспроти стапка 21 процент).

Исто така, освен Законот за ДДВ (VAT Code), каде што се наведуваат ослободувањата од ДДВ, во Белгија постои сет од јасни инструкции каде што ослободувањата се наведуваат. На пример, ако станува збор за ослободување во сферата на образование, тогаш детално се наведува што е тоа образовна услуга, потоа детали за тоа дали, на пример, организирање работилници е дел од образовни услуги или не, што преставуваат работилниците (во зависност кога се одвиваат, дали се дел од курикулум итн.) (Наведени како инструкции бр. 19).

* Извадок од https://www.kunstenloket.be, VAT on the transfer of copyright or accompanying rights

4.3. Договори што спаѓаат во системот на ДДВ

И покрај генералната исклученост на авторските договори од системот на ДДВ, сепак некои нарачатели може да склучат авторски договор што не ги исполнува погорните принципи, односно кај кои има пренесување на авторските права на нарачателот и кај кои само нарачателот има право да ги ползува бенефитите од авторското дело, односно може да има комерцијална корист од него преку продажба. Генерално, ваквите договори се однесуваат на:

- Менаџмент, ИТ и правно консултантство и советување за бизнис-процесите;
- Собирање статистички податоци (на пример, преку анкети, интервјуа и сл.)
- Истражување на пазарот и испитување на јавното мислење;
- Создавање компјутерски софтвер;
- Тестирање и анализа на материјали, компоненти и на процеси.

По својата природа, претходните активности **вклучуваат авторска компонента, но од консултантски тип**. Оттука, препорачливо е тие да не се склучуваат како авторски договори, туку како **договори за дело** (консултантски договори, договори за обезбедување услуги). Тие се споменати и во случајот „Комисијата наспроти Германија“ (Commission v Germany, C287/00), како договори што спаѓаат во опфатеноста со ДДВ.

4.4. Нарачатели на авторски договори што се надвор од системот на ДДВ

Дискусијата во секциите 4.1 и 4.2 укажа на стандардните регулативи, практика и принципи според кои **авторските договори не потпаѓаат под системот на ДДВ**. Според Ирската даночна управа, и не е неопходно особено задлабочување во ваквите принципи затоа што во практиката договорите склучени со меѓународните институции и организации,

државните и општинските агенции, универзитетите, граѓанските организации и организациите од областа на културата и на уметноста е веројатно дека ќе бидат **надвор од опфатеноста со ДДВ**, во споредба со договори склучени со индустријата и со компаниите. Според тоа, авторските договори кај кои како нарачатели се јавуваат меѓународните организации (Светската банка, агенциите на Обединетите нации и сл.), министерствата и државните агенции, како и универзитетите и невладините организации, кои, по дефиниција, се надвор од опфатеноста со ДДВ, ќе бидат надвор од системот на ДДВ.

Сепак, дали авторските договори ќе потпаднат под системот на ДДВ мора да се решава **случај по случај**, според наведените принципи. Особено е важно што тие имплицираат и дали произведеното дело / услуга ќе биде за општо јавно добро (бесплатно достапно, во јавен домен) или само за корист на нарачателот. Притоа, важи и спротивното: ќе се појават и такви консултантски договори (иако многу малку), кои испорачуваат корист за општото јавно добро и како такви нема да потпаднат под системот на ДДВ.

Во оваа секција да забележиме дека договорите склучени во рамките на проектите од **Инструментот за претпристапна помош (ИПА) на ЕУ,** како и на проекти склучени со меѓународни влади и организации со кои Република Македонија има посебен договор за ослободување од ДДВ, се ослободени од плаќање ДДВ[11]. Во таков случај, физичко лице – обврзник на ДДВ, кое е ангажирано како автор или консултант на проект што нарачателот го изведува во рамки на ИПА, треба да издаде фактура преку системот на Управата за јавни приходи. Ова, меѓу другото, укажува дека ex-post одаточување на овие договори на физичките лица со ДДВ е проблематично од практичен аспект или имплицира дека овие договори по автоматизам ќе бидат изоставени од одаточување со ДДВ, без оглед на тоа дали се авторски или од друга природа.

Истовремено, ваквата практика треба да вклучува и детали за начините и за процесот (инструкции) за тоа како физичкото лице давател на услуга или, пак, автор што е и ДДВ обврзник треба да постапи за користење на ослободувањето, како и што да обезбеди правното лице што спроведува проекти во рамките на ИПА, **притоа водејќи сметка за соодветни**

[11] Рамковна спогодба на РМ и на ЕК за постапките за спроведување на финансиската помош од унијата за РМ во рамките на спроведувањето на помошта според Инструментот за претпристапна помош, член 28, „СВ на РМ“, 99/2015

системи за проверка од страна на УЈП без дополнителни административни трошоци ниту врз обврзниците ниту врз административните капацитети.

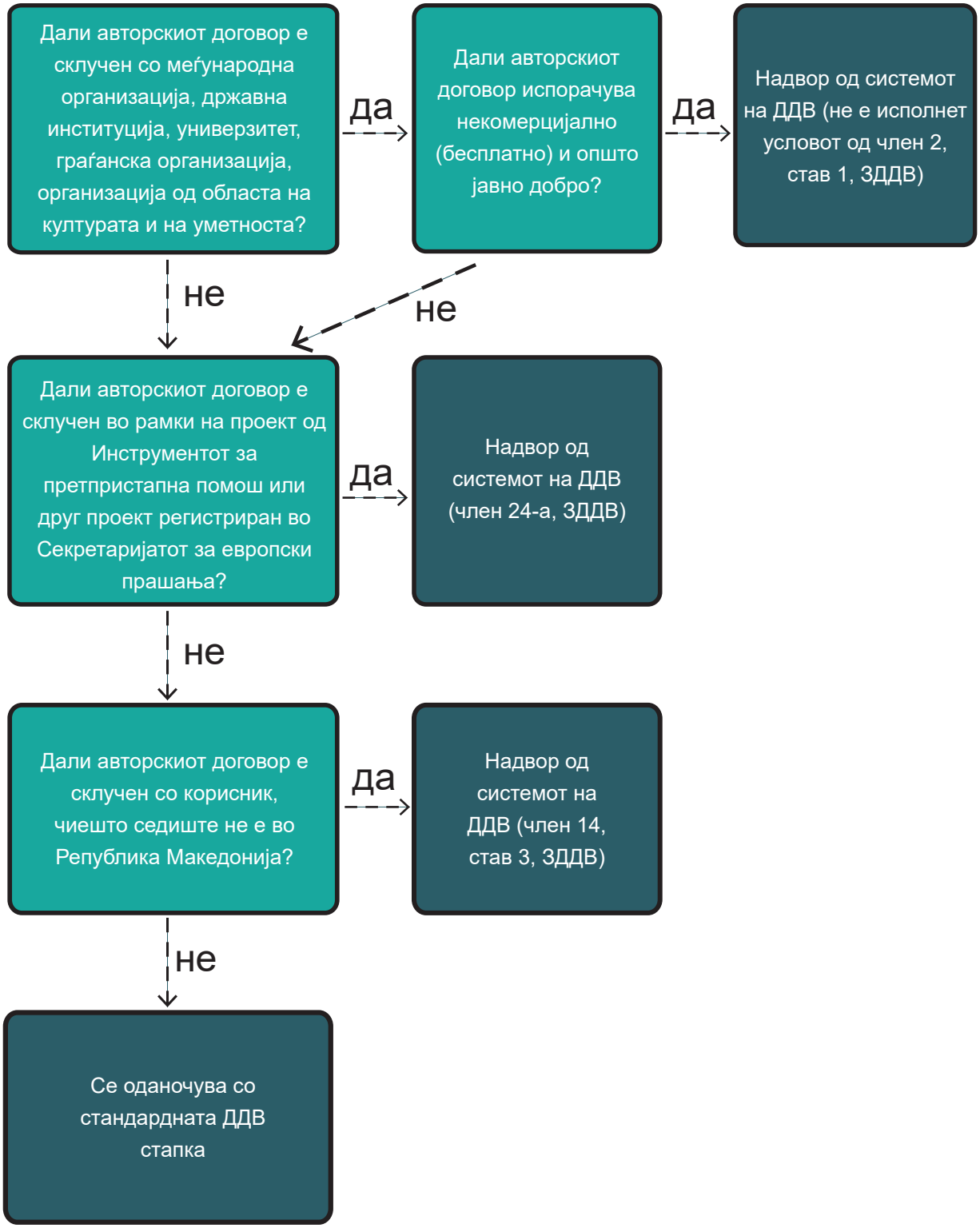
Исто така, ослободени од плаќање ДДВ се договори за ангажирање независни т.е. само-вработени и ДДВ даночни обврзници што се физички лица и се ангажираат на активности преку програмата „Хоризон 2020“ (Програма на ЕУ за истражување и за развој). Потврда за ослободување од ДДВ (VAT Exemption Certificate) се издава за Х2020 стручни лица, кои се даночни обврзници во согласност со домашното законодавство во дадена земја-членка на ЕУ, кои се физички лица и се директно ангажирани со договор. „**Доколку се смета дека обезбедувате услуга што се оданочува според националниот даночен закон и сте регистрирани за ДДВ како физичко лице во членка на ЕУ, може да користите ДДВ сертификат за ослободување на плаќањата според вашиот договор**[12]**“.** Барањето за оваа потврда се доставува преку регистрација на посебен стручен портал и/или преку електронска адреса со наведување детали за регистрацијата, односно за договорот со кој е ангажирано лицето.

Договорите на физичките лица со кои се испорачува услуга за фирма / организација лоцирана во **странство**, исто така, не подлежат на ДДВ, без оглед на тоа дали се авторски или од друга природа. Имено, според членот 14 од Законот за ДДВ, за место на прометот на услуги се смета местото каде што вршителот на услугата има вистинско седиште, подружница или живеалиште од каде што услугата вистински се извршува. Но, во случајот на авторските и на сличните права (како и на услугите на правни, економски и на слични консултации), за место на прометот на услуги се смета местото каде што корисникот на услугата за кого таа вистински се извршува има вистинско седиште, подружница или живеалиште.

***

[12]http://ec.europa.eu/research/participants/docs/h2020-funding-guide/experts/contracting-and-payments_en.htm

Следнава шема е корисен приказ за третманот на авторските договори на физичките лица во системот на ДДВ:



Извор: Авторите, врз база на дискусијата во оваа студија.

5. ЗАКЛУЧОЦИ И ПРЕПОРАКИ

Целта на оваа студија за политиките е да ја застапува тезата дека само јасни, прецизни и недвосмислени законски решенија, проследени со непристрасна и неселективна примена, можат да бидат основа за владеење на правото. Студијата го третира прашањето на ДДВ за физички лица како прашање на владеењето на правото.

Законот за ДДВ, во својата моментна форма, не овозможува правна основа за широка и за генерална примена на одредбите за оданочување на физичките лица и со тоа го поткопува владеењето на правото, главно, затоа што:

- **Законот ја дефинира самостојната стопанска дејност во општа форма, која во деловите што се однесуваат на физичките лица доаѓа во целосна спротивност со одредбите од Законите за персонален данок од доход и од Законот за трговска дејност;**
- **Законот не дефинира што претставува континуитет на стопанската дејност;**
- **Законот не прави разлика меѓу договори што не вклучуваат промет на услуги од правни лица (најчесто, договори за грант) и договори што не вклучуваат промет на услуги од физички лица (најчесто, авторски договори), а даночните власти искажаа јавна намера вторите да ги вклучат во системот на ДДВ.**

Оттука, оваа студија за политиките ги дава следниве препораки, во целосна и недвосмислена функција на воспоставување и на засилување на владеењето на правото во доменот на спроведување на Законот за ДДВ:

- Законот за ДДВ да ја допрецизира **стопанската дејност**, како и прецизно да дефинира што претставува самостојност во вршење на стопанската дејност. Самостојната стопанска дејност да се усогласи со други закони, како што се Законот за ПДД и Законот за ТД;

- Да се отвори и води **регистар на физички лица – обврзници на ДДВ**. Регистарот може да се дизајнира според Меѓународната класификација на занимањата. Секое физичко лице, со

запишување во регистарот, ќе ја назначува својата главна стопанска дејност;

- Законодавецот да определи што претставува **континуитет во изведувањето на стопанската дејност**, преку определување на бројот на трансакции за одредена стопанска дејност, кои би се сметале за континуитет. Оттука, услов за впишување во регистарот би бил не само прагот за ДДВ, туку и бројот на трансакции во одреден период;

- Допрецизирањето на Законот за ДДВ **да содржи одредби со кои авторските договори што се надвор од опфатеноста со ДДВ ќе може лесно да се идентификуваат**, односно да пропише најмалку дека тоа се договори кај кои: 1. Нарачателот не е директен корисник на произведените авторски добра; 2. Авторските добра се бесплатно достапни за користење на заинтересирани страни и на јавноста; 3. Надоместот за авторското дело не е определен по единица пазарна вредност на интелектуалниот труд; 4. Не постои комерцијална корист за нарачателот.

- За полесно разграничување на авторските договори што се надвор од опфатеноста со ДДВ од договорите што вклучуваат компоненти на консултантство, се препорачува во иднина **авторските договори да содржат одредба од следниов тип**: *Авторското дело произведено во рамки на овој договор е за некомерцијални цели и ќе биде бесплатно достапно на општата јавност*. Притоа, договорите кај кои нарачателот ќе одбие да вклучи ваква одредба, по автоматизам би потпаднале под системот на ДДВ.

- Да се подготви **правилник и насоки за услугите што ги даваат физичките лица во рамките на слободните професии што се сметаат за промет што се оданочува со ДДВ, за трошоците и за нивна** распределба за одбивање ДДВ.

- Да се подготви јасно дефиниран правилник и процедури за издавање **потврди** за ангажирање лица што даваат услуги за активности што се однесуваат **на физички лица** со кои се потврдува ослободување од ДДВ, а за **намените на проекти што се ослободени од ДДВ**, како што се ИПА и Х2020, како и други донаторски проекти.

6. РЕФЕРЕНЦИИ

1. Закон за авторското право и сродните права, „Сл. весник на Р. Македонија“ бр.115 од 31. 8. 2010 година и дополнувањата.
2. Закон за данокот на додадена вредност, „Сл. весник на Р. Македонија“ бр.44/99 и дополнувањата.
3. Закон за персоналниот данок од доход, „Сл. весник на Р. Македонија“ бр.80/93 и дополнувањата.
4. Законот за трговските друштва, „Сл. весник на Р. Македонија“ бр. 28/04 од 30. 4. 2004 година и дополнувањата.
5. American Institute of Certified Public Accountants, 'Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals', (AICPA, 2017), https://www.aicpa.org/ADVOCACY/TAX/downloadabledocuments/tax-policy-concept-statement-no-1-global.pdf
6. http://ec.europa.eu/research/participants/docs/h2020-funding-guide/experts/contracting-and-payments_en.htm, видено на 30. 7. 2018 година
7. http://www.finance.manchester.ac.uk/corporatevat/vat/vatformsandguidance/vatguidanceforresearch/, VAT Guidance for research, видено на 30. 7. 2018 година
8. http://www.marcusward.co/vat-taxable-supply-basic-definition/, видено на 6. 8. 2018 година
9. https://info.lse.ac.uk/staff/divisions/research-division/Assets/Documents/Word/accounting-for-vat-for-research-lse-updated-march-17.docx, видено на 17. 7. 2018 година
10. https://www.kunstenloket.be, VAT on the transfer of copyright or accompanying rights, видено на 30. 7. 2018 година
11. https://www.vero.fi, Finish Tax administration, видено на 6. 8. 2018 година
12. https://www2.le.ac.uk/offices/finance/information-for-staff/financial-operations/tax_incl_vat/research-vat-guidance, видено на 6. 8. 2018 година
13. Judgment of 11 November 2014. *CCE v Morrison's Academy Boarding House Association [1978] STC 1,* FTC/52/2013. Upper Tribunal.
14. Judgment of 13 June 2002. *Keeping Newcastle Warm*, C-353/00. ECLI:EU:C:2002:76.
15. Judgment of 18 December 1997. *Landboden-Agrardienste v Finanzamt Calau*, C-384/95. ECLI:EU:C:1997:433.
16. Judgment of 20 June 2002. *Commission v Germany*, C-287/00. ECLI:EU:C:2001:699.
17. Judgment of 29 February 1996. *Mohr v Finanzamt Bad Segeberg*, C-215/94. ECLI:EU:C:1995:405.

18. Judgment of 3 March 1994. *Tolsma v Inspecteur der Omzetbelasting*, C-16/93. ECLI:EU:C:1994:16.
19. Judgment of 8 March 1988. *Apple and Pear Development Council v Commissioners of Customs and Excise*, C-102/86. ECLI:EU:C:1987:466.
20. Commission staff working document the Former Yugoslav Republic of Macedonia Report 2015, European Commission, https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement/sites/near/files/pdf/key_documents/2015/20151110_report_the_former_yugoslav_republic_of_macedonia.pdf

Прилог – Дефиниции од законодавства на други земји

	Taxable person	Private persons
Belgium	Any person (1) who in the exercise of his or its economic activity (2) in a regular (3) and independent (4) manner, with or without profit motive (5), on a principal or an accessory basis (6), supplies goods or services referred to in the VAT law	Private persons are not taxable persons except in the case of the intra-Community supply of a new means of transport or the supply of a new building or a "real right" on a new building
Bulgaria	Anyone who carries out an independent economic activity, whatever the purpose or results of that activity	Private persons employed under a labour contract, or a contract establishing equivalent rights and obligations to a labour contract, are specifically excluded from the scope of the term "taxable person" as their activities are not regarded as independent economic activity. The activities of private persons (other than sole traders) engaged in the management and control of legal persons, as governed by law, also do not represent independent economic activity and, thus, these persons are not considered taxable persons for the said activities.
Germany	Anyone who independently carries on a business or professional activity	
Estonia	Individuals, legal entities, public bodies and institutions engaged in business activities in respect of which they are or must be registered for VAT purposes	
Spain	A taxable person (entrepreneur) is defined as a person or entity that organizes for its own account (and, therefore, independently) material and/or human factors of production with a view to participating in the production or distribution of goods or services	
Finland	A taxable person is the person who supplies goods or services subject to VAT as a business activity within Finland, imports goods into Finland or makes intra-Community acquisitions in Finland	
France	Any person who independently carries out an economic activity	
Croatia	Anyone who independently carries out an economic activity	
Italy	Persons who fall within the scope of VAT emerge from the various legislative provisions relating to taxable transactions and the obligations of those who make taxable supplies	
Netherlands	Anyone who independently carries on a business activity	
Slovenia	Anyone who independently carries on any business activity in any place, irrespective of the purpose or result of the activity	

Студија за политиките бр. 16

Физичките лица во системот на ДДВ и владеењето на правото во Македонија

Со посебен осврт и предлог-решенија во делот на авторските договори