

Издавач

РАФАЈЛОВСКИ КОНСАЛТИНГ

Сметка

210-0522737201-81

во НЛБ Тутунска банка АД - Скопје

Даночен број МК

4030998343900

Главен и одговорен уредник

Д-р Горан Рафајловски

Уредник

Јасмина Рафајловска

Издавачки совет

Вера Рафајловска

М-р Трајан Николоски

Д-р Горан Рафајловски

Јанче Лековски

Д-р Борче Давитковски

Редакциски одбор

Војко Рафајловски

Јасмина Рафајловска

Стојко Пауновски

М-р Етем Исени

Иван Стојанов

Технички уредник

Горан Јакимовски

Адреса

ул. Орце Николов бр. 190

П. фах 710 Скопје

www.rafajlovski.com.mk

e-mail: reprezent@rafajlovski.com.mk

Телефони

Претплата:

02/3088-900;

Економски совети:

078/220-443; 078/220-469;

078/385-507

Правни совети:

078/385-511

Факс:

02/3088-912

Печати  **ЕВРОПА 92**

Носител на материјалните права на написите е издавачот. Забрането е препечатување, копирање и умножување на написите или нивни делови без претходно обезбедена согласност од издавачот.

ПОЧИТУВАНИ КОМИТЕНТИ!

Каков хаос се прави околу обврските што ги имаме сите за да ги задржиме уверенијата за сметководители и овластени сметководители.

Просто не можам да го разберам веројатно свесниот хаос на одредени колеги кои како да не сакаат добро на нашата струка. Штетата што се нанесува за жал ќе има поголеми последици по сите нас, ама за жал истата е предизвикана од несовесни колеги кои како да не сакаат да ја прочитаат законската регулатива и основата по која сме регистрирани во Институтот. Се што може сега да се направи е само да се предизвика уште поголема штета и затворање на Институтот и ако е тоа целта на истите тогаш сум сигурен дека е оправдан методот врз основа на тоа како досега функционираат.

За било каква промена на Законот постои процедура за да истиот биде сменет и промените за жал до крајот на 2017 година се невозможни.

Па оттаму колеги како и да одлучите Рафајловски Консалтинг со целокупниот интегритет ќе застане позади Вас зошто ние сме професионални и цениме исклучиво професионалност зошто само така сметаме дека нашата струка ќе дојде до вистинското место коешто и припаѓа на секаде во светот, а за истото ние ќе мора да се избориме.

Да продолжиме најпрофесионално, онака како што знаеме. Во бројот 10 на списанието Репрезент ќе започнеме со ревалоризацијата на недвижностите, постројките и опремата согласно МСС 16, па ќе продолжиме со евиденција за набавка и продажба на стоки и услуги во трговијата на големо и мало.

Од областа на даноците ќе зборуваме за даночна тајна, префактурирање на промети од аспект на ДДВ-то, како и за проодните ставки.

За деловното право ќе зборуваме за обврските на трговците и дистрибутерите согласно Законот за заштита на потрошувачите.

Вечната област плати и надоместоци ќе ја обработуваме со темата за финансиска помош за исполнување на законската обврска за исплата на минимална плата.

Не ги забораваме ниту осигурителните компании со пресметката на маргината на солвентност во осигурувањето како и буџетските корисници за кои зборуваме за евидентирање на материјалните средства во подготвка и нивно ставање во употреба.

И уште еднаш, онака како што за време на целото наше 27 годишно постоење и професионално работиме:

Ве повикувам да ги посетите обуките за Континуираното Професионално Усовршување за да ги задржите Вашето уверение за сметководител или овластен сметководител, како би можеле со тоа да исполните само дел од обврските пропишани со Законот за вршење на сметководствени работи донесен од Собранието на Република Македонија.



Со почит
Д-р Горан Рафајловски

СМЕТКОВОДСТВО

- ❑ Вера Рафајловска
РЕВАЛОРИЗАЦИЈА
НА НЕДВИЖНОСТИ, ПОСТРОЈКИ И ОПРЕМА
СОГЛАСНО МСС 16 3
- ❑ Јасмина Рафајловска
ЕВИДЕНЦИЈА ЗА НАБАВКА И ПРОДАЖБА
НА СТОКИ И УСЛУГИ ВО ТРГОВИЈАТА НА
ГОЛЕМО И МАЛО 18

ДАНОЦИ

- ❑ Мр. Трајан Николоски
ДАНОЧНА ТАЈНА 28
- ❑ Вера Рафајловска
ПРЕФАКТУРИРАЊЕ НА ПРОМЕТИ
ОД АСПЕКТ НА ДДВ 34
- ❑ Др. Горан Рафајловски
ПРООДНИ СТАВКИ
ОД АСПЕКТ НА ДДВ 44

ДЕЛОВНО ПРАВО

- ❑ Др. Горан Рафајловски
ОБВРСКИ ЗА ТРГОВЦИТЕ И ДИСТРИБУТЕРИТЕ
СОГЛАСНО ЗАКОНОТ ЗА ЗАШТИТА НА ПОТРОШУВАЧИТЕ. 46

ПЛАТИ И НАДОМЕСТОЦИ

- ❑ Иван Стојанов
ФИНАНСИСКА ПОМОШ
ЗА ИСПЛАТА НА МИНИМАЛНА ПЛАТА 50

ОСИГУРУВАЊЕ

- ❑ Ацо Димитровски
ПРЕСМЕТУВАЊЕ НА МАРГИНАТА
НА СОЛВЕНТНОСТ
ВО ОСИГУРУВАЊЕТО 53

БУЏЕТИ И БУЏЕТСКИ КОРИСНИЦИ

- ❑ Бранислав Гулев
ЕВИДЕНТИРАЊЕ НА МАТЕРИЈАЛНИ СРЕДСТВА
ВО ПОДГОТОВКА И НИВНО СТАВАЊЕ ВО УПОТРЕБА
КАЈ БУЏЕТСКИТЕ КОРИСНИЦИ 59

CONTENT 64

СМЕТКОВОДСТВО

РЕВАЛОРИЗАЦИЈА

НА НЕДВИЖНОСТИ, ПОСТРОЈКИ И ОПРЕМА СОГЛАСНО МСС 16

Средните и големите друштва, по почетното признавање, недвижностите, постројките и опремата, во согласност со МСС 16 - Недвижности, постројки и опрема може да ги вреднуваат според: Трошочен модел, односно модел на набавна вредност; или Модел на ревалоризација. МСС 16 дава слобода, друштвото со општ акт за сметководствени политики да одлучи кој модел ќе го примени..... 3

ЕВИДЕНЦИЈА ЗА НАБАВКА И ПРОДАЖБА НА СТОКИ И УСЛУГИ ВО ТРГОВИЈАТА НА ГОЛЕМО И МАЛО

Трговија можат да вршат правни и физички лица - трговци кои се регистрирани за вршење на таа дејност во соодветен регистар во согласност со Законот. Овие субјекти се должни да водат евиденција за набавка и продажба на стоки и услуги во трговијата на големо и мало 18

ДАНОЦИ

ДАНОЧНА ТАЈНА

Даночна тајна претставуваат пред се: сите документи, податоци и информации на даночниот обврзник, до кои дошла Управата за јавни приходи, поточно службените лица во даночна, прекршочна или судска постапка. Со други зборови кажано: сето она што го знае Управата за јавни приходи за даночниот обврзник, претставува даночна тајна за трети лица. Од ваквото правило, има исклучоци..... 28

ПРООДНИ СТАВКИ

ОД АСПЕКТ НА ДДВ

Доколку даночниот обврзник кој го прима плаќањето не е ниту доверител ниту должник, односно за него тоа не претставува ниту трошок ниту приход, бидејќи тој само посредува, односно врши услуга во туѓо име и за туѓа сметка, во овој случај за него тоа се т.н. проодни ставки..... 44

ПЛАТИ И НАДОМЕСТОЦИ

ФИНАНСИСКА ПОМОШ

ЗА ИСПЛАТА НА МИНИМАЛНА ПЛАТА

Со измените на Законот за минимална плата се утврди и можност за доделување на финансиска помош од страна на државата за работодавачите, а се со цел утврдениот износ на минимална плата како законска обврска да не предизвика финансиски потешкотии како и да влијае на ликвидноста кај истите..... 50

РЕВАЛОРИЗАЦИЈА

НА НЕДВИЖНОСТИ, ПОСТРОЈКИ И ОПРЕМА СОГЛАСНО МСС 16

Вера РАФАЈЛОВСКА

Средните и големите друштва, согласно член 469, став 1, точка 2 од Законот за трговските друштва, имаат обврска сметководството да го водат во согласност со усвоените Меѓународни Стандарди за Финансиско Известување, објавени во Правилникот за водење сметководство ("Службен Весник на РМ", број 159/09 и 164/10).

Овие друштва, по почетното признавање, недвижностите, постројките и опремата, во согласност со МСС 16 - Недвижности, постројки и опрема може да ги вреднуваат според:

- Трошочен модел, односно модел на набавна вредност; или
- Модел на ревалоризација.

МСС 16 дава слобода, друштвото со општ акт за сметководствени политики да одлучи кој модел ќе го примени.

Одборот за Меѓународни Сметководствени Стандарди објави измени на МСС 16 заради усогласувањата со објавените нови стандарди како и заради усогласувањата со изменетите стандарди.

Меѓутоа, овие измени кај нас сè уште не се објавени, односно прифатени.

Напомена: Малите и микро друштва кои го применуваат Одделот 17 од МСФИ за МСЕ, недвижностите, постројките и опремата по нивното почетно признавање можат да ги вреднуваат само според трошочниот модел, односно моделот на набавна вредност. Повеќе за Оддел 17 види во списанието Репрезент број 9/17, под наслов *"Недвижности, постројки и опрема, согласно Оддел 17 од МСФИ за МСЕ"*.

Во овој напис Ви даваме упатства со практични примери за вреднувањето на недвижностите, постројките и опремата по нивното почетно признавање како средства според моделот на ревалоризација согласно МСС 16.

Во написот не е користен терминот *"депрецијација"*, како што е во МСС 16, туку *"амортизација"*, бидејќи во практиката вообичаено се користи терминот *"амортизација"*.

Според **точката 31** од МСС 16, по признавањето како средство, определена ставка од недвижности, постројки и опрема, чија објективна вредност може веродостојно да се измери, треба да се евидентира по ревалоризираната вредност, која ја претставува нејзината објективна вредност на датумот на ревалоризацијата, намалена за последователната акумулирана амортизација и последователната акумулирана загуба поради обезвреднување.

Според дефиницијата:

Објективна вредност е износот за кој средството може да биде разменето, или обврската подмирена во трансакција под комерцијални услови, помеѓу страни доволно информирани и спремни своеволно да ја прифатат трансакцијата.

Објективна вредност на земјиште и градежни објекти, вообичаено е нивната пазарна вредност утврдена со проценка, од страна на професионално квалификувани проценители (овластени проценители), по правило врз основа на податоци од активен пазар.

Ако не постои доказ за пазарна вредност од активен пазар, поради специфичната природа на ставката од недвижности, постројки и опрема и поради тоа што ставката ретко се продава, освен како дел од кон-

тинуирано работење, може објективната вредност да се процени користејќи приходен пристап или пристап заснован на замена врз основа на амортизирана набавна вредност.

Според **приходниот пристап**, објективната (фер) вредност на средството е сегашната вредност на идните парични текови кои ќе се остварат од средството.

Според **пристапот заснован на замена**, објективната(фер) вредност на средството се проценува врз основа на трошоците кои купувачот би ги имал за набавката или изградбата на заменетиот дел, усогласен со застареноста на средството.

Напомена: Одборот за Меѓународни Сметководствени Стандарди има објавено нов МСФИ 13 - *Мерење на објективната вредност*, во кој се дефинирани сите постапки за вреднување на средствата според пазарниот пристап, приходниот пристап и трошковниот пристап. МСФИ 13 се применува од 2013 година. Ако друштвото го примени МСФИ 13, објективната вредност на недвижностите треба да ја утврди според овој стандард, а не според МСС 16.

Кај нас МСФИ 13 не е објавен, односно сеуште не е прифатен.

Кај нас до сега, па и во иднина, објективната вредност на недвижностите, постројките и опремата се утврдува со проценка од страна на овластен проценител.

Често се поставува прашањето:

Кога треба да се врши ревалоризација (проценка) на недвижностите, постројките и опремата?

Во практиката се случува, друштвата да го изберат моделот на ревалоризација за недвижностите, и/или постројките и/или опремата, исклучиво заради корист, на пример: да прикажат зголемени средства и зголемена главнина (вкупен капитал) или пак да го покријат минусниот износ на капиталот, бидејќи акумулираната загуба им е поголема од вкупниот капитал.

Меѓутоа, примената на моделот на ревалоризација има друго значење, а тоа е средствата да се прикажат по нивната објективна вредност, врз основа на веродостојни докази.

Имено, друштвото треба да донесе сметководствена политика за да го примени моделот на ревалоризација:

- Кога има значајни промени на пазарната вредност на недвижностите, постројките и опремата во однос на сметководствената вредност;

- Кога пазарните цени често се менуваат; и
- Ако станува збор за значителна инфлација.

Дали треба секоја година да се врши ревалоризација (проценка)?

Според **точката 34** од МСС 16, зачестеноста на ревалоризациите (проценките), зависи од промените на објективната вредност на ставката од недвижности, постројки и опрема која се ревалоризира.

Кога објективната вредност на ревалоризираното средство материјално се разликува од неговата сметководствена вредност, потребна е понатамошна ревалоризација.

Тоа значи, доколку некои ставки на недвижности, постројки и опрема имаат значајни и чести промени на објективната вредност, ќе биде потребно да се врши годишно ревалоризација, односно да се врши годишно проценка.

Ако промените на објективната вредност се материјално незначајни, доволно е да се врши ревалоризација, односно проценка на секои 3 (три) или 5 (пет) години.

Дали може да се врши ревалоризација на едно средство?

Одговорот е: **Не**, доколку во групата има и други средства. За **моделот на ревалоризација** значајно е тоа што друштвото мора да го примени овој модел **на целата група на средства**, за да се обезбеди еднакво вреднување на сите средства од групата, а не мешавина на набавни вредности и ревалоризирани вредности.

Според **точката 37** од МСС 16, примери на **групи на средства се**:

- Земјиште,
- Земјиште и згради,
- Машини,
- Бродови,
- Авиони
- Моторни возила,
- Мебел и инвентар, и
- Канцелариска опрема.

Но, друштвото може да донесе сметководствена политика, за една група на средства да го примени моделот на ревалоризација (на пример, за земјиште и згради), а за друга група, односно други групи на средства да го примени трошочниот модел, односно моделот на набавна вредност (на пример, за сите останати групи на материјални средства).

I ПОСТАПКИ НА РЕВАЛОРИЗАЦИЈА

Сметководствените постапки или методите за ефектите од ревалоризацијата на недвижностите, постројките и опремата се уредени во **точката 35** од МСС 16.

Имено, пропишани се **две постапки со акумулираната амортизација** и тоа според:

а) Првата, повторно се искажува пропорционално на бруто сметководствената вредност на средството, така што сметководствената вредност на средството по ревалоризацијата е еднаква на ревалоризираниот износ. Овој метод често се користи кога средството се ревалоризира со примена на индекс за определување на неговата замена врз основа на амортизирана набавна вредност, и

б) Втората, се елиминира на товар на бруто сметководствената вредност на средството и нето износот повторно се искажува според ревалоризираните износ на средството.

Според првата постапка под **точката а)**, ревалоризацијата се врши со пропорционално зголемување - индексација на набавната вредност и акумулираната амортизација, а разликата се евидентира како ревалоризациони резерви. Оваа постапка често се нарекува: *Постапка на ревалоризација на бруто сметководствена вредност*.

Според втората постапка под **точката б)**, ревалоризацијата се врши со целосно исклучување на акумулираната амортизација на товар на бруто сметководствената вредност. Оваа постапка се нарекува: *Постапка на ревалоризација на нето сметководствена вредност*. Според МСС 16 оваа постапка често се користи за згради.

Според наше мислење, оваа постапка е најсоодветна за средства кои се ревалоризираат, но кои не се амортизираат (на пример, земјишта, како и за средства на кои нема да се пресметува амортизација, бидејќи ќе се прекласифицираат како средства наменети за продажба согласно МСФИ 5 - *Нетековни средства кои се чуваат за продажба и прекинати работења*).

1 ПОСТАПКА НА РЕВАЛОРИЗАЦИЈА НА БРУТО СМЕТКОВОДСТВЕНА ВРЕДНОСТ

Во продолжение дадени се примери за сметководствено евидентирање на ефектот од ревалоризацијата на недвижности, постројки и опрема според

постапката на бруто сметководствена вредност која најчесто се користи.

1.1. ЗГОЛЕМУВАЊЕ НА ВРЕДНОСТА НА РЕВАЛОРИЗИРАНИ СРЕДСТВА

Ако со ревалоризацијата (проценката), вредноста е поголема од нето сметководствената вредност, според т.н. *постапка на бруто сметководствената вредност*, зголемувањето (ефектот) од ревалоризацијата се распределува со коефициент и тоа: на набавната вредност, на акумулираната амортизација и дел во ревалоризациони резерви.

Пример 1: Ревалоризација на недвижности кога вредноста се зголемува

- Друштвото **А** има во сопственост деловна зграда и земјиште под зграда и истите ги вреднува по моделот на ревалоризација
- Според Извештајот од овластен проценител, проценетата вредност е за:
 - Деловната зграда 18.000.000
 - Земјиштето под зграда..... 1.950.000
- До денот на проценката пресметана е амортизација и состојбата во сметководството е следна за:
 - Деловната зграда**
 - Набавна вредност 16.000.000
 - Акумулирана амортизација (1.000.000)
 - Сметководствена вредност (нето)..... 15.000.000**
 - Земјиште под зграда**
 - Набавна вредност 1.500.000

Пресметка на ефектот од ревалоризација на деловната зграда

- Вкупен ефект од ревалоризација (проценка):
 $18.000.000 - 15.000.000 = 3.000.000$
- Коефициент (индекс) на ревалоризација:

Проценета вредност	— 1
Сметководствена вредност	
$(18.000.000 : 15.000.000) - 1 = 0,2$	

3. Ефект од ревалоризација на:

- Набавна вредност 3.200.000
(16.000.000 x 0,2)
- Акумулирана амортизација..... 200.000
(1.000.000 x 0,2)
- Ревалоризациони резерви..... 3.000.000
(3.200.000 - 200.000)

4. Одложени даночни обврски 300.000 (3.000.000 x 10%)

Пресметка на ефектот од ревалоризација на земјиштето

1. Коефициент (индекс) на ревалоризација 0,3
(1.950.000 : 1.500.000) - 1
2. Ефект од ревалоризација 450.000
(1.500.000 x 0,3)
3. Одложени даночни обврски 45.000
(450.000 x 10%)

Врз основа на податоците во **Пример 1**, Друштвото **А** за ефектот од ревалоризацијата (проценката), ќе ги спроведе следниве:

КНИЖЕЊА:

0110 - Административни згради.....	3.200.000
0191 - Акумулирана амортизација	200.000
9302 - Ревалоризациони резерви - деловна зграда.....	3.000.000
<i>За ревалоризација (проценка) на деловна зграда</i>	
01002 - Земјиште под деловна зграда.....	450.000
9301 - Ревалоризациони резерви - земјиште	450.000
<i>За ревалоризација (проценка) на земјиште</i>	
9302 - Ревалоризациони резерви - деловна зграда	300.000
9301 - Ревалоризациони резерви - земјиште	45.000
289 - Одложени даночни обврски.....	345.000
<i>За одложени даночни обврски</i>	

Во врска со **Пример 1**, ги добивме следниве појаснувања:

- Ефектот од ревалоризацијата е евидентиран директно на сметката 0110 за деловната зграда и директно на сметката 01002 за земјиштето. Друштвото може да отвори посебни аналитички сметки на кои ќе го евидентира зголемувањето, односно намалувањето на вредноста врз основа на ревалоризацијата (на пример: за деловната зграда на сметката 01101, а за земјиштето на сметката 010021).
- Ревалоризационите резерви се евидентирани на посебни сметки, односно за секое средство за кое се однесуваат.
- Книжењата за одложените даночни обврски се дадени согласно барањата на МСС 1, МСС 16 и МСС 12, а особено заради составување на Извештајот за останата сеопфатна добивка.
- За одложените даночни обврски види во точката IV во овој напис.

1.2. НАМАЛУВАЊЕ НА ВРЕДНОСТА НА РЕВАЛОРИЗИРАНИ СРЕДСТВА

Во **точката 40** од МСС 16, за намалувањето на вредноста на ревалоризираното средство е пропишано:

"Ако сметководствената вредност на средството е намалена како резултат на ревалоризација, намалувањето треба да биде признаено во добивката или загубата како расход. Меѓутоа, намалувањето треба да биде признаено во останатиот Извештај за сеопфатна добивка до висината на било кое кредитно салдо што постои во ревалоризационите вишоци во однос на тоа средство... "

Со други зборови, ако проценетата вредност на средството е намалена до висината на ревалоризационите резерви, во тој случај истите треба да се намалат или исклучат.

Ако проценетата вредност е помала од сметководствената вредност, во тој случај треба да се признае расход.

Кога вредноста на ревалоризираното средство е намалена, за обезвреднувањето, односно загубата, согласно **точките 65 и 66** од МСС 16 се постапува на следниов начин:

- а) Обезвреднувањето на средството се признава во согласност со МСС 36 - Обезвреднување на средства (на пример, оштетување на средствата или намалено користење);
- б) Отписот на средствата ако се расходуваат или отуѓат се признава во согласност со МСС 16;
- в) Надоместоците од трети лица за средства кои се обезвреднети, изгубени или не се користат се вклучуваат во приходи кога ќе бидат наплатени;
- г) Набавната вредност или цената на чинење на средствата кои се реконструираат, поправаат, набавуваат или се изградат, како замена се признава во согласност со МСС 16.

За утврдување на намалената вредност на средствата согласно МСС 36, како критериум се користи проценетата вредност која може да се поврати, т.н. **надоместлива вредност**, која претставува нето продажна вредност или употребна вредност на средството, во зависност од тоа која од овие две вредности е поголема.

Нето продажна вредност е вредност која може да се добие со продажба на средствата, намалена за трошоците на продажба.

Употребна вредност е сегашна вредност на проценетите идни нето парични текови, кои се очекуваат од континуирано користење на средството и од продажбата на крајот на неговиот корисен век.

Вообичаено, постапката за утврдување на загуба, заради обезвреднување на вредноста на средствата, најчесто се спроведува кога не се врши ревалоризација на недвижностите, постројките и опремата, односно кога се применува трошочниот модел, односно моделот на набавна вредност.

Меѓутоа и во случај кога се применува моделот на ревалоризација за недвижностите, постројките и опремата, може да дојде до ситуација, обезвреднувањето да се спроведе согласно МСС 36.

Тоа се случува ако трошоците за продажба (такси, огласувања, трошоци за адвокати и други трошоци кои се однесуваат на продажбата на тоа средство) претставуваат значајни износи.

Во однос на вреднувањето на ревалоризирани средства, постои разлика кога со ревалоризацијата вредноста се зголемува, а кога со ревалоризацијата вредноста се намалува.

Според МСС 16 ревалоризацијата на поголема вредност е објективна (фер) вредност на средството,

додека ревалоризацијата на помала вредност согласно МСС 36 е објективна вредност намалена за трошоци за продажба, односно пазарна вредност намалена за трошоци за продажба. Оваа спротивност е заради тоа, што во МСС 16 се применува начелото на неограничено работење, а во МСС 36 се применува начелото на продажна вредност. Но, за среќа, во најголем број на случаи трошоците за продажба не се значајни, па можат да се занемарат.

Намалувањето на вредноста на ревалоризирано средство треба да се подели на два дела:

- Намалување на вредноста на товар на ревалоризационите резерви;
- Намалување на вредноста под нето сметководствената вредност.

Кога се намалува вредноста на претходно ревалоризирано средство на товар на ревалоризацијата, потребно е да се примени индекс на намалување на ревалоризацијата, кој се разликува од претходно прикажаниот во **Пример 1**. Пресметката на индексот се врши со следнава формула:

$$\text{Индекс на намалување на ревалоризација} = \frac{\text{Намалување на ревалоризација}}{\text{Нето вредност од ревалоризација}}$$

Пример 2: Ревалоризација на недвижности кога вредноста се намалува

1. Друштвото **А** има деловна зграда:
 - Набавна вредност 10.000.000
 - Зголемена со ревалоризација 6.000.000
 - Ревалоризирана набавна вредност*..... 16.000.000
 - Акумулирана амортизација 7.500.000
 - Зголемена со ревалоризација 4.500.000
 - Ревалоризирана акумулирана амортизација* 12.000.000
2. Ревалоризациони резерви..... 1.350.000
3. Одложени даночни обврски..... 150.000
4. Надоместливата вредност на денот на проценката е 3.100.000

Пресметка на индекс за намалување на ревалоризацијата

1. Набавна вредност (нето) 2.500.000
(10.000.000 - 7.500.000)
2. Нето вредност од ревалоризацијата **1.500.000**
(6.000.000 - 4.500.000)
3. Вкупно ревалоризирана вредност 4.000.000
(2.500.000 + 1.500.000)
4. Надоместливата вредност (нова проценка) 3.100.000
5. Намалување на ревалоризација **900.000**
(4.000.000 - 3.100.000)

$$\text{Индекс на намалување на ревалоризација} = \frac{900.000}{1.500.000} = 0,60$$

Пресметка на ефектот од намалување на ревалоризација

1. Ефект од намалување на ревалоризација:
 - Набавна вредност 3.600.000
(6.000.000 x 0,60)
 - Акумулирана амортизација 2.700.000
(4.500.000 x 0,60)
 - Ревалоризациони резерви 810.000
(1.350.000 x 0,60)
2. Одложени даночни обврски 90.000
(150.000 x 0,60)

Врз основа на податоците во **Пример 2**, Друштвото **А** за намалувањето на ревалоризираната вредност за деловната зграда ќе ги спроведе следниве:

КНИЖЕЊА:

0110 - Административни згради.....	3.600.000
0191 - Акумулирана амортизација	2.700.000
9302 - Ревалоризациони резерви - деловна зграда.....	810.000
289 - Одложени даночни обврски	90.000
За ревалоризација (проценка)	
- намалена вредност на деловна зграда	

1.3. ЗГОЛЕМУВАЊЕ НА ВРЕДНОСТА НА РЕВАЛОРИЗИРАНО СРЕДСТВО ЧИЈА ВРЕДНОСТ ПРЕТХОДНО Е НАМАЛЕНА

Во **точката 39** од МСС16 е пропишано:

"Кога сметководствената вредност на средството е зголемена како резултат на ревалоризација, зголемувањето треба да биде признаено во останатиот Извештај за сеопфатна добивка и акумулиран во главнината, под наслов ревалоризациони вишоци. Меѓутоа, зголемувањето треба да биде признаено како приход во висина која што го анулира ревалоризационото намалување на истото средство кое претходно било признаено во добивката или загубата како расход"

Со други зборови, ако ревалоризираната (проценетата) вредност на средството е поголема од сметководствената вредност, која претходно била намалена, најнапред треба да се признае приход во висина за која е искнижен расход во Билансот на успех во претходен пресметковен период.

Пример 3: Ревалоризација на постројки кога вредноста е зголемена, а претходно била намалена

1. Друштвото **А** постројките ги вреднува по модел на ревалоризација
2. Во **2016 година** според Извештајот од овластен проценител, проценетата вредност на постројките е 240.000
3. До денот на проценката пресметана е амортизација и состојбата во сметководството е следна:
 - Набавна вредност 400.000
 - Акумулирана амортизација (100.000)
 - Сметководствена вредност (нето)..... 300.000
4. Во **2016 година** друштвото нема ревалоризациони резерви..... 0
5. Во **2017 година** направена е нова проценка и според Извештајот од овластениот проценител проценетата вредност на постројките е 280.000

6. До денот на проценката пресметана е амортизација и состојба во сметководството е следна:

• Набавна вредност	400.000
• Акумулирана амортизација	(120.000)
• Вредносно усогласување.....	(80.000)
Сметководствена вредност	200.000

Според податоците во **Пример 3, во 2016 година** направена е следнава:

Пресметка на ефектот од ревалоризација на постројки во 2016 година

1. Вкупен ефект од ревалоризација (загуба) - 60.000
(240.000 - 300.000)
2. Коефициент (индекс) на ревалоризацијата 0,2
(240.000 : 300.000) - 1
3. Намалување на:
 - Набавна вредност (обезвреднување).... 80.000
(400.000 x 0,2)
 - Акумулирана амортизација:..... 20.000
(100.000 x 0,2)

Врз основа на податоците во **Пример 3, Друштвото А** ќе ги спроведе следниве:

КНИЖЕЊА:

Во 2016 година

0192 - Акумулирана амортизација - постројка.....	20.000
4511 - Вредносно усогласување (обезвреднување на постројки).....	60.000
0182 - Вредносно усогласување (обезвреднување на постројки).....	80.000
За ревалоризација (проценка) - намалена вредност на постројки	

Според податоците во **Пример 3, во 2017 година** направена е следнава:

Пресметка на ефектот од ревалоризација на постројки во 2017 година

1. Вкупен ефект на ревалоризација 80.000
(280.000 - 200.000)
2. Коефициент (индекс) на ревалоризација 0,4
(280.000 : 200.000) - 1
3. Ефект од ревалоризација (зголемување) на:
 - Набавна вредност 48.000
(320.000 x 0,4) - 80.000
 - Акумулирана амортизација..... 48.000
(120.000 x 0,4)
4. Одложени даночни обврски 2.000
(20.000 x 10%)

Врз основа на податоците во **Пример 3, Друштвото А**, во 2017 година ќе ги спроведе следниве:

КНИЖЕЊА:

Во 2017 година

0182 - Вредносно усогласување (обезвреднување) на постројки.....	80.000
012 - Постројки	48.000
0192 - Акумулирана амортизација (постројки)	48.000
7511 - Приходи од вредносно усогласување на постројки	60.000
9303 - Ревалоризациони резерви - постројки	20.000
За ревалоризација (проценка) - зголемена вредност на постројки	
9303 - Ревалоризациони резерви за постројки.....	2.000
289 - Одложени даночни обврски	2.000
За одложени даночни обврски	

Во врска со **Пример 3**, ги даваме следниве појаснувања:

- **Пример 3** во практиката ретко би се случил, односно секоја година да се врши проценка на средствата, заради значителни отстапувања на проценетите вредности. Меѓутоа, целта беше да се прикаже на кој начин се надоместува расходот, кој во претходен пресметковен период е прикажан во Билансот на успех, заради обезвреднувањето, бидејќи проценетата вредност е под

набавната сметководствена вредност. Со оглед на тоа што со новата проценка во 2017 година е зголемена вредноста, најнапред е прикажан приход во износ од 60.000, а остатокот е евидентиран како ревалоризациони резерви за постројки.

- За одложените даночни обврски види во точка IV во овој напис.

2 ПОСТАПКА НА РЕВАЛОРИЗАЦИЈА НА НЕТО СМЕТКОВОДСТВЕНА ВРЕДНОСТ

Другата сметководствена постапка, односно постапката на ревалоризација на нето сметководствена вредност, согласно **точката 35** под б) од МСС16, се спроведува на тој начин, што целиот износ на акумулираната амортизација се исклучува на товар на бруто сметководствената вредност и нето сметководствена вредност е ревалоризираната вредност, односно вредноста од проценката.

Оваа постапка е поедноставена, но како што претходно кажавме најдобро е да се примени за средства кои не се амортизираат.

Во продолжение даден е **Пример 4, за ревалоризација според постапка на нето сметководствена вредност**. Податоците се исти како во **Пример 1**, бидејќи целта е да се прикаже која е разликата меѓу овие две постапки при ревалоризација на недвижности.

Пример 4: Ревалоризација на недвижности кога вредноста се зголемува

1. Друштвото **A** за ревалоризацијата на деловната зграда и земјиштето под зграда ја применува **постапката на нето сметководствена вредност**
2. Според Извештајот од овластен проценител, проценетата вредност е за:
 - Деловната зграда 18.000.000
 - Земјиштето под зграда..... 1.950.000
3. До денот на проценката пресметана е амортизација и состојбата во сметководството е следна за:
 - **Деловната зграда**
 - Набавна вредност 16.000.000
 - Акумулирана амортизација (1.000.000)
 - Сметководствена вредност (нето)..... 15.000.000**
 - **Земјиште под зграда**
 - Набавна вредност 1.500.000

Пресметка

1. **Ефект од ревалоризација на деловна зграда** 3.000.000
(18.000.000 - 15.000.000)
2. **Ефект од ревалоризација на земјиште**..... 450.000
(1.950.000 - 1.500.000)

Врз основа на податоците во **Пример 4**, Друштвото **A**, ќе ги спроведе следниве:

КНИЖЕЊА:

0191 - Акумулирана амортизација	
- деловна зграда	1.000.000
0110 - Административни згради.....	3.000.000
0110 - Административни згради	1.000.000
9302 - Ревалоризациони резерви	
- деловна зграда.....	3.000.000
За ревалоризација (проценка)	
на деловна зграда	
01002 - Земјиште под	
градежен објект	450.000
9301 - Ревалоризациони резерви	
- земјиште	450.000
За ревалоризација (проценка)	
на земјиште под зграда	
9302 - Ревалоризациони резерви	
- деловна зграда	300.000
9301 - Ревалоризациони резерви	
- земјиште	45.000
289 - Одложени даночни обврски	345.000
За одложени даночни обврски	

Во врска со **Пример 4**, ги добивме следниве појаснувања:

- Вредноста на деловната зграда е сведена на 18.000.000, односно на новата ревалоризирана (проценета) вредност, а акумулираната амортизација е во целост исклучена од бруто сметководствената вредност.
- Во наредниот пресметковен период, основаца за пресметка на амортизацијата ќе биде новата проценета вредност, односно 18.000.000. Друштвото ќе треба да го преиспитува останатиот корисен век. Доколку останатиот корисен

век остане ист, ќе треба да ја зголеми стапката на амортизација или обратно, ако останатиот корисен век се зголеми, стапката на амортизација нема да се промени.

- За одложените даночни обврски види во точка IV во овој напис.

II ПРЕСМЕТКА НА АМОРТИЗАЦИЈА НА РЕВАЛОРИЗИРАНИ СРЕДСТВА

Пресметката на амортизација на недвижности, постројки и опрема кои по почетното признавање се вреднуваат по модел на ревалоризација, се врши на ревалоризираната вредност, односно проценетата вредност.

Пример 5: Амортизација на ревалоризирани средства

- Друштвото **А** деловната зграда ја вреднува по модел на ревалоризација и состојбата е следна:
 - Набавна вредност 16.000.000
 - Ревалоризирана набавна вредност 19.200.000
- Годишна стапка на амортизација 2,5%

Пресметка на амортизација

- На набавна вредност 400.000
(16.000.000 x 2,5%)
- На ревалоризирана набавна вредност.. 480.000
(19.200.000 x 2,5%)
- Разлика 80.000
(480.000 - 400.000)

Врз основа на податоците во **Пример 5**, Друштвото **А** ќе ги спроведе следниве:

КНИЖЕЊА:

4320 - Трошоци за амортизација	400.000
4321 - Зголемена амортизација	80.000
0191 - Акумулирана амортизација	
- деловна зграда	480.000
Амортизација на деловна зграда	

Согласно **точката 41** од МСС16, друштвото може да донесе сметководствена политика, додека средствата сеуште ги користи, разликата меѓу пресметаната амортизација на ревалоризираната вредност и пресметаната амортизација на набавната вредност да ја пренесе во задржана (акумулирана) добивка.

Според податоците во **Пример 5**, доколку Друштвото **А** има донесено таква сметководствена политика ќе ги спроведе следниве:

КНИЖЕЊА:

9302 - Ревалоризациони резерви	
- деловна зграда	80.000
950 - Задржана (акумулирана) добивка	80.000
Пренос на ревалоризациони резерви во задржана добивка	
950 - Задржана (акумулирана) добивка	8.000
289 - Одложени даночни обврски	8.000
Одложени даночни обврски	
289 - Одложени даночни обврски	8.000
233 - Обврска да данок на добивка	8.000
Укинување на одложени даночни обврски	

Напомена: За оданочување на ревалоризациони резерви со данок на добивка види во точка IV во овој напис.

www.rafajlovski.com.mk

III ПРОДАЖБА НА РЕВАЛОРИЗИРАНИ СРЕДСТВА

При продажбата на недвижности, постројки и опрема, кои се вреднуваат по модел на ревалоризација, често настануваат дилеми во однос на прашањето:

Дали продажната вредност е вредноста по која ќе се искаже приход од продажба или тоа е ревалоризираната (проценетата) вредност?

Согласно сметководствените стандарди, вистинската вредност е проценетата вредност а не продажната. Токму затоа т.н. "нереализирани ревалоризациони резерви", при продажбата на средството се "реализираат" и треба да се пренесат во задржана (акумулирана) добивка.

Во продолжение дадени се примери за продажба на ревалоризирани средства.

Пример 6: Продажба на ревалоризирани средства по цена повисока од ревалоризираната вредност

- Друштвото **А** има деловна зграда која ја вреднува по модел на ревалоризација
- Податоците во сметководство пред продажбата се:
 - Набавна вредност 10.000.000
 - Ефект од ревалоризација на набавна вредност 6.000.000
 - Акумулирана амортизација
 - на набавна вредност 7.000.000
 - на ефект од ревалоризација 4.200.000
 - Ревалоризациони резерви-деловна зграда 1.440.000
 - Одложени даночни обврски 160.000
- Деловната зграда е продадена во **Јуни 2017** и пресметана е амортизација за 6 месеци по стапка од 2,5%:
 - Пресметка на амортизација
 - На набавна вредност $[(10.000.000 \times 2,5\%) / 12] \times 6 = \dots\dots\dots 125.000$
 - На ефект од ревалоризација на набавна вредност: $[(6.000.000 \times 2,5\%) / 12] \times 6 = \dots\dots\dots 75.000$
- Продажната вредност без ДДВ е 5.000.000

Пресметка на добивка од продажба

Нето набавна вредност:	10.000.000 - 7.125.000 =	2.875.000
Нето ефект од ревалоризација:	6.000.000 - 4.275.000 =	1.725.000
Ревалоризирана вредност (нето):	2.875.000 + 1.725.000 =	4.600.000
Добивка од продажба:	5.000.000 - 4.600.000 =	400.000

Врз основа на податоците во **Пример 6**, Друштвото **А** ќе ги спроведе следниве:

КНИЖЕЊА:

1200 - Побарувања од купувачи.....	5.900.000
0190 - Акумулирана амортизација на набавна вредност	7.125.000
01901 - Акумулирана амортизација на ефект од ревалоризација	4.275.000
0110 - Административни згради	10.000.000
01100 - Административни згради - ефект од ревалоризација	6.000.000
7601 - Добивка од продажба.....	400.000
230 - Обврски за ДДВ	900.000
Продадена деловна зграда	
9302 - Ревалоризациони резерви - деловна зграда	1.440.000
950 - Задржана (акумулирана) добивка	1.440.000
Пренос на ревалоризациони резерви во задржана добивка	
289 - Одложени даночни обврски ...	160.000
233 - Обврска да данок на добивка ...	160.000
Укинување на одложени даночни обврски	

Напомена: Во практиката многу често, даночните обврзници заради прикажување на даночната основа за ДДВ, при продажбата, наместо да го спроведуваат претходното книжење, односно за продажбата да применат "нето принцип", применуваат "брuto принцип". Доколку го применат "брuto принципот", во тој случај на крајот на годината, треба да спроведат корективно книжење и да прикажат само добивка или загуба од продажба.

Според податоците од **Пример 6**, доколку при продажбата се примени бруто принципот ќе се спроведат следниве:

КНИЖЕЊА:

1200 - Побарувања од купувачи.....	5.900.000
741 - Приходи од продажба	5.000.000
230 - Обврски за ДДВ	900.000

Продадена деловна зграда

0190 - Акумулирана амортизација	7.125.000
01901 - Акумулирана амортизација на ефект од ревалоризација	4.275.000
4601 - Неотпишана вредност - градежни објекти.....	4.600.000
0110 - Административни згради	16.000.000

Искнижување на деловна зграда

9302 - Ревалоризациони резерви -деловна зграда	1.440.000
950 - Задржана (акумулирана) добивка	1.440.000

Пренос на ревалоризациони резерви во задржана добивка

289 - Одложени даночни обврски ...	160.000
233 - Данок на добивка	160.000

Укинување на одложени даночни обврски

741 - Приходи од продажба	5.000.000
4601 - Неотпишана вредност - градежен објект	4.600.000
7601 - Добивка од продажба.....	400.000

Корективни книжења за остварена добивка од продажба

Напомена: За оданочување на ревалоризационите резерви со данок на добивка види во точка IV во овој напис.

Пример 7:**Продажба на ревалоризирано средство по цена пониска од ревалоризираната вредност**

Ако се земат податоците од **Пример 6**, со таа разлика, продажната вредност без ДДВ да е 4.000.000 (наместо 5.000.000), Друштвото **А** ќе оствари загуба од 600.000 денари.

Пресметка на загуба од продажба

Нето набавна вредност:	10.000.000 - 7.125.000 =	2.875.000
Нето ефект од ревалоризација:	6.000.000 - 4.275.000 =	1.725.000
Ревалоризирана вредност (нето):	2.875.000 + 1.725.000 =	4.600.000
Загуба од продажба:	4.000.000 - 4.600.000 =	- 600.000

Според податоците од **Пример 7**, Друштвото **А** ќе ги спроведе следниве:

КНИЖЕЊА:

1200 - Побарувања од купувачи	4.720.000
0190 - Акумулирана амортизација на набавна вредност	7.125.000
01901 - Акумулирана амортизација на ефект од ревалоризација	4.275.000
4606 - Загуба од продажба	600.000
0110 - Административни згради - набавна вредност	10.000.000
01100 - Административни згради - ефект од ревалоризација.....	6.000.000
230 - Обврска за ДДВ	720.000

Продадена деловна зграда

9302 - Ревалоризациони резерви - деловна зграда	1.440.000
950 - Задржана (акумулирана) добивка	1.440.000

Пренос на ревалоризациони резерви во задржана добивка

289 - Одложени даночни обврски	160.000
233 - Обврски за данок на добивка	160.000

Укинување на одложени даночни обврски

IV ДАНОЧЕН АСПЕКТ НА РЕВАЛОРИЗАЦИОНИТЕ РЕЗЕРВИ

Во Законот за данокот на добивка ("Службен Весник на РМ", број 112/14 и 190/16), во натамошниот текст: Законот), е дефинирана основната за данок на добивка.

Имено во член 7 од Законот е пропишано:

- "(1) Основата за пресметување на данокот на добивка е добивката која се утврдува во даночниот биланс.*
- (2) Основа за пресметување на данокот на добивка се утврдува како разлика меѓу вкупните приходи и вкупните расходи на даночниот обврзник во износи утврдени со прописите за сметководство и сметководствените стандарди."*

Исклучок се непризнаените расходи кои се дефинирани во член 9 до 15 од Законот, односно расходи со кои се зголемува даночната основа.

Важно: Пресметаната амортизација на ревалоризираната вредност на недвижностите, постројките и опремата во целост е признат расход од аспект на данокот на добивка.

Исто така, во Законот е пропишано во кои случаи се врши намалување на даночната основа и намалување на пресметаниот данок.

Но, што со ревалоризационите резерви:

Дали треба да се оданочат или не?

За оданочувањето на ревалоризационите резерви во член 25 од Законот е пропишано:

- "(1) Ако даночниот обврзник изврши преобразба од еден во друг облик, а сметководствената вредност на имотот и обврските останат исти, преобразбата не влијае на оданочувањето.*
- (2) Ако со преобразбата не се продолжи со истата сметководствена вредност заради извршена проценка на имотот и обврските по објективна (фер) вредност и доколку ревалоризационите резерви се запишуваат во основна главнина на преобразеното друштво, тогаш таквото зголемување се оданочува."*

Според претходно цитираната одредба, **само во случај на статусна промена, под услов основната**

главина на преобразеното друштво да се зголеми со ревалоризационите резерви формирани со проценка на средствата и обврските, треба да се пресмета и плати данок на добивка. Во овој случај друштвото треба да го спроведе следново книжење: 930/900, 233; 233/100.

Напоменуваме, дека во Даночниот биланс на кој упатува Законот за формирање на даночната основа за оданочување со данок на добивка, нема посебна ставка за оданочување на ревалоризационите резерви. Меѓутоа, обврската за плаќање е пропишана и даночните обврзници овој данок треба да го платат и без Образецот ДБ.

Ниту во Законот, ниту во Правилникот за начинот на пресметување и усогласување на данокот на добивка и начинот на одбегнување на двојното ослободување или двојно оданочување ("Службен Весник на РМ", број 174/14 и 31/17), не е децидно пропишана обврска за оданочување на ревалоризационите резерви во случај кога директно се пренесуваат во задржана (акумулирана) добивка согласно сметководствените стандарди. Во **точката 96** од МСС1 - Презентирање на финансиските извештаи, ревалоризационите резерви формирани од ревалоризација на недвижности, постројки и опрема, не се рекласифицираат во добивката или загубата, туку се рекласифицираат во рамките на главнината и тоа во следниве случаи:

- Ако друштвото донесе одлука, разликата меѓу пресметаната амортизација на ревалоризираната вредност и пресметаната ревалоризација на набавната вредност да ја пренесе во задржана (акумулирана) добивка и тоа додека средството сеуште го користи; и
- Кога средството го продаде, подари, расходува или на друг начин го отуѓи.

Согласно сметководствените стандарди (МСС 16 и МСС 12), во овие случаи треба да се спроведат следниве книжења: 930/950 и 289/233, односно треба да се плати данок на добивка.

Но, со оглед на тоа што во Законот нема децидна одредба, како и во Правилникот, во практиката настануваат дилеми дали треба или не треба да се плати данок на добивка.

Многу ретко, некои даночни обврзници при преносот на ревалоризационите резерви во задржана (акумулирана) добивка, плаќаат данок на добивка на тој начин што за тој износ ја зголемуваат даночната

обврска, односно тој износ го прикажуваат како неп-
ризнат расход.

Наше мислење е дека ова е спротивно на Законот
за данок на добивка и ова прашање треба да се реши
со измени на Законот за данокот на добивка.

V КОРИСТЕЊЕ НА РЕВАЛОРИЗАЦИОНИТЕ РЕЗЕРВИ

Според Правилникот за сметковен план, ревалоризационите резерви формирани од ревалоризација (проценка) на недвижностите постројките и опремата се евидентираат во рамките на групата 93.

Друштвото **треба да води посебна аналитичка евиденција за ревалоризационите резерви на секое ревалоризирано средство, бидејќи истите можат да се користат само за тоа средство и тоа:**

- кога неговата вредност со ревалоризација (проценка) е намалена;
- кога се продаде, подари, расходува или на друг начин отуѓи; и
- кога дел од пресметаната амортизација се пренесе во задржана (акумулирана) добивка.

Ревалоризационите резерви **не можат да се користат за:**

- покривање на загуба од работењето, и
- исплата на дивиденда.

Ретко, но се случува, некои друштва во сметководствената евиденција сеуште да имаат евидентирано ревалоризациони резерви формирани по старите прописи, односно пред примената на МСС/МСФИ и се поставува прашањето:

Што со "старите" ревалоризациони резерви?

Друштвата кои сеуште во својата сметководствена евиденција имаат ревалоризациони резерви кои биле формирани по старите прописи (не по МСС/МСФИ), односно по стариот систем на ревалоризација кој се вршеше според коефициентите на порастот на цените на индустриски производи, при првичната примена на МСС/МСФИ, требаа да постапат во согласност со МСФИ 1 - *Првично усвојување на Меѓународните Стандарди за Финансиско Известување*.

Според МСФИ 1, за полесен премин кон МСС/МСФИ во однос на претходно применуваните сметководствени принципи, пропишани се исклучоци со цел да не се врши ретроактивна примена. За недвижностите,

постројките и опремата кои биле ревалоризирани по општо прифатени коефициенти, друштвото можеше ревалоризираната вредност да ја признае како нивна претпоставена набавна вредност на тој датум. Тоа значи, друштвата требале да извршат прекнижување на *"старите ревалоризациони резерви"* во корист на останатите резерви и да го спроведат следново книжење: 930/9425.

VI ПРИКАЖУВАЊЕ НА ЕФЕКТОТ ОД РЕВАЛОРИЗАЦИЈА ВО ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

Прикажувањето на ефектот (резултатот) од ревалоризацијата на недвижностите, постројките и опремата во финансиските извештаи е уреден во **точките 39 и 40** од МСС 16:

1. Кога сметководствената **вредност на средството е зголемена како резултат на ревалоризација**, зголемувањето треба да се прикаже:
 - **Во Извештајот за останата сеопфатна добивка** под ознака за АОП 279 (во бруто износ заедно со одложените даночни обврски) и под ознака за АОП 285 данок на добивка на компоненти на останата сеопфатна добивка;
 - **Во Билансот на состојбата** под ознака за АОП од 010 до 014 во зависност од видот на средството кое се ревалоризира, под ознака за АОП 070 ревалоризациони резерви и под ознака за АОП 094 одложени даночни обврски.
2. Кога сметководствената **вредност на средството е намалена како резултат на ревалоризација**, намалувањето треба да се прикаже:
 - **Во Извештајот за останата сеопфатна добивка** под ознака за АОП 280 и под ознака за АОП 285 намалување на данокот на добивка на компоненти на останата сеопфатна добивка;
 - **Во Билансот на состојбата** под ознака за АОП од 010 до 014 во зависност од видот на средството кое се ревалоризира, под ознака за АОП 070 ревалоризациони резерви и под ознака за АОП 094 намалување на одложени даночни обврски.

3. Кога сметководствената **вредност на средство-то е намалена под набавната вредност**, како резултат на ревалоризацијата, намалувањето, односно обезвреднувањето треба да се прикаже:
 - **Во Билансот успех** како расход под ознака за АОП 219;
 - **Во Билансот на состојбата** под ознака за АОП 010 до 014 во зависност од видот на средството кое се ревалоризира.
4. Кога сметководствената **вредност на сред-ството се зголеми, а претходно била на-малена**, како резултат од ревалоризацијата, зголемувањето треба да се прикаже:
 - **Во Билансот успех** под ознака за АОП 203 како приход во висина на прикажаниот расход во претходниот пресметковен период; а дел
 - **Во Билансот на состојбата** Извештајот за финансиската состојба под ознака за АОП 070 ревалоризациони резерви и под ознака 094 одложени даночни обврски; и
 - **Во Извештајот за останата сеопфатна до-бивка** под ознака за АОП 279 и под ознака на АОП 285 данок на добивка на компоненти на останата сеопфатна добивка.

ОБЕЛОДЕНУВАЊЕ

Друштвото има обврска ако недвижностите, постројките и опремата ги искажува по ревалоризи-рани вредности, во финансиските извештаи согласно **точката 77** од МСС 16 треба да обелодени:

- а) Датум на стапување на сила на ревалоризаци-јата.
- б) Дали бил вклучен независен проценител.
- в) Методите и значајните претпоставки применети при проценувањето на објективните вредности на ставките.
- г) Степенот до кој објективните вредности на став-ките биле директно определени во поглед на набљудување на цените на активен пазар или последните пазарни трансакции по вообичае-ните услови или биле проценети со користење на други техники за вреднување.
- д) За секоја ревалоризирана група на недвиж-ности, постројки и опрема, сметководствената вредност што ја имаат средствата што биле признаени според трошочен модел.

- ф) Вишоците од ревалоризација, покажувајќи ја промената за периодот и сите ограничувања за распределба на салдото на акционерите.

Во продолжение даден е само пример на соста-вен Извештај за останата сеопфатна добивка, како поспецифичен.

Пример 8:

Податоците за ефект од ревалоризација за недвижностите се земени од **Пример 1**, а до-бивката од Билансот на успех е претпоставена 12.500.000.

• Ревалоризациони резерви.....	3.450.000
• Данок на добивка на компоненти на останата сеопфатна добивка	345.000
• Нето останата сеопфатна добивка АОП 286.....	3.105.000



АКТУЕЛНО • КОМПЛЕТНО • ЕДНОСТАВНО ЗА ПРИМЕНА

ЕЛЕКТРОНСКА ЗБИРКА НА ПРОПИСИ



26
Година со Вас
ЦЕНА: 4.990 денари

Членов на



02/3088-900 | ул. Орце Николов бр. 190, 1000 Скопје • www.rafajlovski.com.mk

Следете не:



ИЗВЕШТАЈ ЗА ОСТАНАТА СЕОПФАТНА ДОБИВКА
за периодот од ____ до ____ 20 ____ година

(во денари)

Ред. бр.	П О З И Ц И Ј А	Ознака на АОП	Број на белешка	Износ	
				Тековна година	Претходна година
1	2	3	4	5	6
1.	ДОБИВКА ЗА ГОДИНАТА	269		12.500.000	-
2.	ЗАГУБА ЗА ГОДИНАТА	270		-	-
3.	Останата сеопфатна добивка (273+275+277+ 279+280+282) - (274+276+278+281+283)	271		3.450.000	-
4.	Останата сеопфатна загуба (274+276+278+281 +283) - (273+275+277+279+280+282)	272		-	-
840	5. Добивки кои произлегуваат од преведување на странско работење	273		-	-
841	6. Загуби кои произлегуваат од преведување на странско работење	274		-	-
842	7. Добивки од повторно мерење на финансиски средства расположиви за продажба	275		-	-
843	8. Загуби од повторно мерење на финансиски средства расположиви за продажба	276		-	-
844	9. Ефективен дел од добивки од хеџинг инструменти за хеџирање на парични текови	277		-	-
845	10. Ефективен дел од загуби од хеџинг инструменти за хеџирање на парични текови	278		-	-
846	11. Промени на ревалоризациските резерви за материјални и нематеријални средства (+)	279		3.450.000	-
847	12. Промени на ревалоризациските резерви за материјални и нематеријални средства (-)	280		-	-
848	13. Актуарски добивки на дефинирани планови за користи на вработените	281		-	-
849	14. Актуарски загуби на дефинирани планови за користи на вработените	282		-	-
850	15. Удел во останата сеопфатна добивка на придружени друштва (само за потреби на консолидација)	283		-	-
851	16. Удел во останата сеопфатна загуба на придружени друштва (само за потреби на консолидација)	284		-	-
860	17. Данок на добивка на компоненти на останата сеопфатна добивка	285		345.000	-
870	18. НЕТО ОСТАНАТА СЕОПФАТНА ДОБИВКА (271-285)	286		3.105.000	-
871	19. НЕТО ОСТАНАТА СЕОПФАТНА ЗАГУБА (285-271) или (272+285)	287		-	-
880	20. ВКУПНА СЕОПФАТНА ДОБИВКА ЗА ГОДИНАТА (269+286) или (286-270)	288		15.605.000	-
881	20а. Сеопфатна добивка која им припаѓа на имателите на акции на матичното друштво	289		-	-
	20б. Сеопфатна добивка која припаѓа на неконтролираното учество	290		-	-
	21. Вкупна сеопфатна загуба за годината (270+287) или (270-286) или (287-269)	291		-	-
882	21а. Сеопфатна загуба која им припаѓа на имателите на акции на матичното друштво	292		-	-
883	21б. Сеопфатна загуба која припаѓа на неконтролираното учество	293		-	-

ЕВИДЕНЦИЈА ЗА НАБАВКА И ПРОДАЖБА НА СТОКИ И УСЛУГИ ВО ТРГОВИЈАТА НА ГОЛЕМО И МАЛО

Јасмина РАФАЈЛОВСКА

Во услови на зајакнати контроли од страна на надлежните институции по однос на водењето на соодветни евиденции во трговијата, поттикнати од зачестените прашања на нашите читатели, сметавме за потребно да потсетиме на обврската за водење на соодветни евиденции во трговијата на големо и мало. Согласно одредбите на Законот за трговија ("Службен весник на РМ", број 16/04...53/16, во натамошниот текст: Законот), под трговија се подразбира купување и продавање на стоки, како и вршење на трговски услуги. Трговија можат да вршат правни и физички лица - трговци кои се регистрирани за вршење на таа дејност во соодветен регистар во согласност со Законот. Врз основа на истиот закон донесен е Правилник за формата и начинот на водење на евиденција за набавка и продажба на стоките и услугите во трговијата на големо и мало ("Службен весник на РМ", број 51/04...89/04, во натамошниот текст: Правилникот за евиденција).

Согласно член 2 од Законот, трговија може да вршат правни и физички лица кои се регистрирани за вршење на таа дејност во соодветен регистар согласно со закон. По исклучок од одредбите на член 2 од овој закон, овие одредби соодветно се применуваат и на: правни и физички лица регистрирани за вршење на производство кои своите производи ги продаваат на пазарот; органи на државна власт, општините и Градот Скопје и правни физички лица кои вршат јавни овластувања кои за остварување на своите надлежности вршат набавка и отуѓување на одделни стоки согласно со закон и физичките и правните лица регистрирани, односно евидентирани за вршење на земјоделска дејност ако своите производи ги продаваат на пазарот и физички лица-граѓани кои вршат увоз за сопствени потреби на употребувани моторни возила.

Трговијата може да се врши како трговија на големо, трговија на мало, електронска трговија, вршење трговија од врата до врата и давање услуги во трговијата.

Трговија на големо согласно Законот, е купување на стоки заради натамошна продажба на трговците, преработувачите и големите потрошувачи во земјата и странство, без оглед на тоа дали стоката е продадена во неизменета или во изменета состојба по обработка, преработка или доработка.

Како големи потрошувачи се сметаат трговски друштва, други правни и физички лица кои набавените стоки ги користат за вршење на нивната дејност. Трговија на големо се врши во магацини, складови за трговија на големо, на пазарите за трговија на стоки на големо, како и во други деловни простори кои ги исполнуваат условите пропишани со закон и друг пропис.

Трговија на големо не може да се врши пред магацините, складовите и деловните простори.

Трговија на мало е продавање на стоки на крајните потрошувачи. Како трговија на стоки на крајните потрошувачи се смета трговија на стоки за лична потрошувачка и трговија на стоки за потребите на домаќинствата. Трговија на мало се врши во продавници (стоковни куќи, самопослуги и слично) или деловни простори пред нив, ако за таков начин на продажба се исполнети условите пропишани со закон и друг пропис.

Трговија на нафтени деривати на мало се врши на бензински станици под услови пропишани со закон и друг пропис.

Трговијата на мало со нафтен дериват - екстра лесно масло се врши на бензинските станици, не смее да се врши на правни и физички лица за погон на моторни возила, пловни објекти, пловива или други мотори и машини или други намени, освен како гориво за греење.

На зелените пазари може да се врши, исто така, трговија на големо и мало на земјоделски стоки под услови пропишани со закон и друг пропис.

На посебно организирани делови на зелените пазари може да се врши трговија на големо и мало и на други стоки под услови пропишани со закон и друг пропис.

На посебно организирани пазари може да се врши трговија на мало на стари моторни возила, стари автоделови, земјоделски алати, добиток, живина (опрема и сточна храна), огревно дрво, режана и тесана граѓа и на употребувани производи под услови пропишани со закон и друг пропис.

Трговија на мало на стари моторни возила може да се врши и на посебно уреден простор за продажба на стари моторни возила-автоплацеви.

Во Законот се пропишани посебни начини за вршење на трговија како што е продажба преку пошта, на киосци, продажба по пат на автомати, телевизија, интернет продажба, подвижни улични продавачи, на организирани саеми, продажба од врата до врата, стопански изложби, изложбени салони, панаѓури и продажби организирани за хуманитарни и спортски цели.

Трговија на големо и мало може да се врши со јавна и аукциска продажба. Јавната и аукциска продажба се врши со јавно објавување на местото и времето на вршење на јавната и аукциската продажба.

Електронската трговија е посебен начин на вршење на трговија на големо и мало по пат на договор. Електронската трговија се организира од страна на трговецот за продажба по пат на некое комуникациско средство под услови пропишани со закон и друг пропис.

Како **услуги во трговијата** согласно Законот се сметаат: агенциските, односно застапничките услуги, берзански услуги, комисиони услуги, услуги на складирање на стоки, шпедитерски услуги, услуги на контрола на квалитетот и квантитетот на стоки, услуги на економска пропаганда, приредување на саеми и стопански изложби, услуги на пазарот на големо и мало, истражување на пазарот, издавање боксови, тезги и слично во организирани деловни простории за вршење на трговија на мало.

Трговијата на мало може да се врши **од врата до врата** со склучување на договори меѓу трговецот кој е регистриран за продажба од врата до врата и потрошувачот.

Трговецот на мало кој врши продажба на алкохолни пијалоци за продажба на алкохолни пијалоци е должен да поседува **лиценца**. Лиценцата важи за период од 2 години и ја издава Министерството за економија, на барање на трговецот. За добивање на лиценца трговецот е должен да плати надомест во висина од 20.000 денари. Лиценцата е непренослива.

Продажбата на алкохолни пијалаци, трговецот кој поседува лиценца, ја врши во посебен продажен објект за продажба на алкохолни пијалаци или во посебно

издвоен дел во просторија од продажниот објект кој е соодветно обезбеден. Трговецот на мало е должен да ја истакне лиценцата на видно место во продажниот објект.

Кон барањето за лиценца, трговецот на мало ги доставува следниве документи:

1. Извод за тековна состојба на трговецот на мало, издаден од Централниот регистар на Република Македонија;
2. Изјава за исполнетост на минимално техничките услови за продажниот објект во кој се врши продажбата на алкохолни пијалаци;
3. Доказ за уплатен надоместок во износ од 20.000 денари; и
4. Доказ за уплатена административна такса во износ од 50 денари.

Лиценцата по истекот на рокот за кој е издадена може да се продолжи, на барање на трговецот на мало кој врши промет на алкохолни пијалаци.

Кон барањето за продолжување на лиценца трговецот на мало кој има до три продажни објекти ги доставува следниве документи:

1. Доказ за уплатен надоместок во износ од 5.000 денари; и
2. Доказ за уплатена административна такса во износ од 50 денари.

Кон барањето за продолжување на лиценца трговецот на мало кој има над три продажни објекти ги доставува следниве документи:

1. Доказ за уплатен надоместок во висина од 0,05% од вкупниот промет остварен од трговија на мало остварен во претходната година;
2. Скратен исказ од годишна сметка издаден од Централен регистар;
3. Доказ за остварен приход од трговија на мало, доколку остварува приходи и по други основи;
4. Доказ за уплатен надоместок во износ од 15.000 денари;
5. Доказ за уплатена административна такса во износ од 50 денари.

Продажбата на алкохолни пијалаци е забранета од 19.00 до 06.00 часот наредниот ден. Во периодот од 1 Мај до 30 Септември забраната за продажба на алкохолни пијалаци е од 21.00 до 06.00 часот наредниот ден. Трговецот на мало не смее да врши продажба на алкохолни пијалаци и цигари на лица под 18 години и на енергетски пијалаци на лица со возраст под 14 години. Се забранува продажбата на алкохолни пијалаци во продавниците во состав на бензинските станици и преку киосците во трговијата.

Работното време на продавниците, магацините, складовите, деловните простории и бензинските станици го утврдува трговецот зависно од бројот на вработените. По исклучок, работното време е 24 часа на бензинските станици на кои точењето на гориво се врши без лица за опслужување, односно ставање на пари, магнетни или чип картички и функционираат на принцип самопослужување.

Трговецот е должен часот на почетокот и завршувањето на работното време, времето за пауза и распоредот на работното време, да го пријави на Централниот регистар најмалку 15 дена пред почетокот на работењето, како и пред секоја промена на работното време. Трговецот е должен работното време и телефонскиот број на Државниот пазарен инспекторат од тоа подрачје да ги истакне на видно место на влезот на продавниците, магацините, складовите, бензинските станици и деловните простории и да се придржува кон истакнатото работно време.

Во продолжение ќе се задржиме на евиденцијата за набавката и продажбата на стоки и услуги согласно Законот и Правилникот за евиденција.

Кој е обврзник за водење на евиденција?

Согласно членот 28 од Законот, сите правни и физички лица кои се регистрирани за вршење на таа дејност во соодветен регистар - трговци, се должни да водат евиденција за набавка и продажба на стоки на големо и мало и за давање на трговски и услуги при вршење на трговија.

Кои евиденции се пропишани за трговците?

Во членот 2 од Правилникот за евиденција, трговците евиденциите ги водат на следниве пропишани обрасци:

- ▶ Евиденција во трговијата на мало - Образец (ЕТ);
- ▶ Приеман лист во трговија на мало (ПЛТ);
- ▶ Материјална евиденција за трговија на големо - Образец (МЕТГ); и
- ▶ Евиденција за вршење на трговски услуги - Образец (ЕТУ).

Во трговијата на големо се води само:

- ▶ Материјална евиденција за трговија на големо - Образец (МЕТГ).

Во трговија на мало се водат следниве евиденции:

- ▶ Евиденција во трговијата на мало - Образец (ЕТ); и
- ▶ Приеман лист во трговија на мало (ПЛТ).

За трговските услуги се води само:

- ▶ Евиденција за вршење на трговски услуги - Образец (ЕТУ).

Во која форма се водат евиденциите?

На пропишаните обрасци евиденцијата се води рачно или компјутерски. Обрасците можат да бидат поврзани или во слободни листови ако се водат компјутерски.

Заради достапност на евиденцијата пред надлежните органи трговецот треба да ги завери обрасците со потпис на овластено лице и со печат и истите треба да бидат нумерирани по хронолошки ред. Доколку се користат кратенки, кодови, знаци или симболи, треба да биде јасно опишано нивното значење. Обрасците трговецот треба да ги чува во продажниот објект каде се врши трговската дејност и треба да се водат на македонски јазик со арапски цифри и со вредности изразени во денари (член 3 од Правилникот).

Евиденциите се водат по хронолошки ред, ажурно, уредно и точно

Деловните промени во пропишаните обрасци треба да се евидентираат редоследно според настанувањето на тие промени, односно хронолошки.

Набавката и продажбата на стоките и извршените трговски услуги, како и сите промени во врска со деловните настани се запишуваат во рок од 8 дена од денот на настанување на промената.

Евиденцијата треба да се води врз основа на фактура, испратница, извештај за менување на цени, записници за кало, крш и растур и дневен финансиски извештај. Тоа значи лентата од фискален апарат, чековите и платежната картичка не се користат како документ за евиденција.

Под уредност треба да се подразбере, до колку евиденциите се водат рачно, податоците да се внесуваат со пенкало, а не со молив, за да не се врши бришење на напишаното. Евентуалната исправка на бројките да се врши на тој начин што претходно се прецртува напишаната бројка, а над неа се испишува точната бројка.

Под точност се подразбира дека сите евиденции треба да се засноваат на веродостојни книговодствени исправи, а самата исправка да е одраз на стварна деловна промена, која настанала во врска со набавката и продажбата на стоките и извршената трговска услуга. Под точност треба да се подразбере и формалната сметководствена исправност, како и нејзината исправност од аспект на важечките прописи во врска со настанатата промена.

Попис и заклучување на евиденција

Трговецот врши попис (инвентарисување) на начин и во случаите утврдени со прописите за трговските друштва. Состојбата утврдена со пописот на стоките се споредува со состојбата во образецот за евиденција во трговијата. Настанатите разлики утврдени со пописот (инвентарисувањето) трговецот ги евидентира во образец. Вредноста на утврдениот вишок на стоките се внесува во колоната на набавката на стоки, а вредноста на утврдениот кусок на стоки во колоната на продажбата на стоките (член 10 од Правилникот).

По извршеното книжење на сите промени во текот на годината и по извршеното книжење на вишоците, односно кусоците по пописот (инвентарисувањето) се врши заклучување на образецот за евиденција за набавка и продажба на стоките во трговијата, во кој како крајно салдо се искажува состојбата затечена на крајот на годината.

Затечената состојба на крајот на годината се пренесува во истите обрасци за наредната година.

Заклучувањето на обрасците за евиденција за извршените трговски услуги се врши со собирање на колоната 7 по сите прокнижени промени од претходната година.

Заклучените обрасци за евиденција трговецот ги заверува со потпис на овластено лице и со печат (член 11 од Правилникот).

ПОПОЛНУВАЊЕ НА ПРОПИШАНИТЕ ОБРАСЦИ

Во евиденцијата за трговијата на големо, евиденцијата за трговијата на мало и евиденцијата за трговските услуги се внесуваат податоци за секоја деловна промена и се врши собирање на износот на секоја страница на образецот и така добиениот износ се пренесува на следната страница како пренос од претходната страница.

ВОДЕЊЕ НА ЕВИДЕНЦИЈА ВО ТРГОВИЈАТА НА ГОЛЕМО - ОБРАЗЕЦ МЕТГ

Трговецот на големо е должен евиденцијата да ја врши на Образецот МЕТГ - Материјална евиденција во трговија на големо.

Материјалната евиденција се води поединечно за секоја стока.

Во образецот за водење на материјална евиденција книжењето на набавката и продажбата на стоките се врши на следниов начин:

Во колоната 1 се запишува редниот број на секое поединечно книжење. Редните броеви се пренесуваат;

Во колоната 2 се запишува датумот на книжењето;

Во колоните 3, 4 и 5 се запишува книговодствениот документ и тоа: во колоната 3 се запишува бројот на документот, во колоната 4 датумот на документот, во колоната 5 називот на документот, називот и се-диштето на добавувачот (пописна листа, приемница, испратница, фактура и друго).

Во колоните 6, 7 и 8 се запишуваат количините на стоките и крајната состојба и тоа: во колоната 6 се запишува количината на набавените стоки, во колоната 7 се запишува количината на продадените стоки и во колоната 8 се запишува крајната состојба на количината на стоките.

Во колоните 6, 7 и 8 се запишуваат промените на количините на стоките кои можат да настанат заради враќање на стоките, промена во количините, отписот на стоките (дефект, кало, крш, растур и друго).

ВОДЕЊЕ НА ЕВИДЕНЦИЈА ВО ТРГОВИЈА НА МАЛО

Трговецот на мало е должен евиденциите да ги води на Образецот ПЛТ - Приеман лист во трговија на мало и Образецот ЕТ - Евиденција во трговијата на мало.

ПРИЕМАН ЛИСТ ВО ТРГОВИЈА НА МАЛО - ОБРАЗЕЦ ПЛТ

Приеман лист во трговијата на мало се води за секој документ за набавка поединечно, а податоците се запишуваат на следниот начин:

Во колоната 1 се запишува редниот број кој не се пренесува, односно за секој нов приеман лист почнувајќи од број 1.

Во колоната 2 се запишува називот на стоките кој е идентичен со називот на стоките од фактурата, односно од документот за набавка на стоките.

Во колоната 3 се запишува единица мера.

Во колоната 4 се запишува количината на стоките.

Во колоната 5 се запишува поединечната набавна цена при набавка на стоките.

Во колоната 6 се запишува вкупната набавна вредност на набавената стока (колона 4 x 5).

Во колоната 7 се запишува вкупниот износ на претходен ДДВ при набавка (колона 6 x 8).

Во колоната 8 се запишува пропишаната стапка на ДДВ.

Во колоната 9 се запишува продажната цена по единица производ.

Во колоната 10 се запишува вкупниот износ на продажната вредност на стоките (колона 4 x 9). Во продажната цена е содржана фактурната цена, зависните трошоци, претходен ДДВ, пресметаниот ДДВ и трошоците за промет (маржа).

Во колоната 11 се запишува вкупната вредност на ДДВ. Износот на ДДВ се утврдува така што вкупниот износ на продажната вредност на стоките (колона 10) се множи со пресметковната стапка на ДДВ.

ЕВИДЕНЦИЈА ВО ТРГОВИЈА НА МАЛО - ОБРАЗЕЦ ЕТ

Во Образецот за водење на евиденција во трговијата на мало ЕТ книжењето на набавката и продажбата на стоки се врши на следниов начин:

Во колоната 1 се запишува реден број на секое поединечно книжење. Редниот број се запишува на прокнижениот книговодствен документ за набавка на стоки, за продажба на стоки и за други промени. Прокнижените книговодствени документи се одлагаат по редослед;

Во колоната 2 се запишува датумот на книжењето;

Во колоните 3 и 4 се запишува книговодствениот документ, и тоа: во колоната 3 се запишува бројот и називот на документот, а во колоната 4 датумот на документот;

Во колоната 5 се запишува износот на набавната вредност на стоките. Износот на набавната вредност се презема од колона 6 и 7 од приемниот лист во трговијата на мало.

Во колоната 6 се запишува продажната вредност на стоките. Износот на продажната вредност се презема од колона 10 на приемниот лист во трговијата на мало.

Во колоната 6 се запишуваат и податоците за промената на продажната вредност кои се настанати врз основа на промената на цените на стоките, промената на пропишаната стапка на ДДВ, враќањето на стоките, отпис на стоките (дефект, кало, крш, расход) и друго.

За испорачаните стоки во продажниот објект од сопствениот магацин во испратницата треба да се наведат сите потребни елементи за евидентирање. Износот за вратените стоки и за отписот на стоките (дефект, кало, крш, растур) се книжат како црвено сторно.

Во колоната 7 се запишува дневниот промет секој ден и тоа:

- за стоките продадени во готови пари врз основа на износот од дневниот финансиски извештај; и
- за стоките што се наплатуваат преку жиро-сметка врз основа на износот на фактурите.

ЕВИДЕНЦИЈА ЗА ТРГОВСКИ УСЛУГИ - ОБРАЗЕЦ ЕТУ

Во Образецот за водење на евиденција за трговски услуги книжењето на извршените трговски услуги се врши на следниот начин:

Во колоната 1 се запишува редниот број на секое поединечно книжење. Редниот број се запишува на прокнижениот книговодствен документ за надомест за извршената услуга. Прокнижените книговодствени документи се одлагаат по редослед;

Во колоната 2 се запишува датумот на книжењето;

Во колоните 3, 4 и 5 се запишува книговодствениот документ, и тоа: во колоната 3 се запишува бројот на документот, во колоната 4 датумот на документот за извршената трговска услуга и во колоната 5 називот на документот, седиштето на нарачателот на услугата и се дава опис на книжењето за извршената трговска услуга;

Во колоната 6 се запишува називот на извршените трговски услуги;

Во колоната 7 се запишува износот на вредноста на извршените трговски услуги со ДДВ;

Во колоната 8 се запишува износот на ДДВ; и

Во колоната 9 се запишува износот на наплатените услуги.

ПРАКТИЧНИ ПРИМЕРИ НА ВОДЕЊЕ НА ЕВИДЕНЦИИ ВО ТРГОВИЈАТА

Во продолжение дадени се примери со цел на наједноставен начин да се прикажат евиденциите на пропишаните обрасци.

Пример 1: Евиденција на набавка и продажба во трговија на големо на пропишаниот образец

- По пописна листа на залихите на стоки број 16 и извршеното усогласување на фактичката состојба со евиденцијата, трговското друштво Макпромет - Скопје на 01.01.2017 година ја има следнава состојба:

Ред. бр.	Назив	Единечна мера	Количина	Вредност	
				Цена	Износ
1.	Хартија Б-2	кг	200	110	22.000
2.	Електричен кабел	м	500	30	15.000
Вкупно					37.000

Забелешка: Попис на стоките задолжително се врши на крајот на годината под состојба 31.12. Меѓутоа трговецот може да врши

попис и во други случаи на пример: примо-предавање, промена на евиденцијата, цени и други случаи.

2. На 10 Март по фактура бр. 50 од Панком - Скопје набавена е следнава стока:

Фактура број 50

Ред. бр.	Назив	Ед. мера	Количина	Износ		ДДВ 18%	Продажна вредност
				Цена	Вредност		
1.	Диск за компјутер	пар.	100	6.000	600.000	108.000	708.000
2.	Хартија Б-2	кг.	1000	90	90.000	16.200	106.200
Вкупно							814.200

3. Врз основа на добиената фактура направена е приемница и калкулација.

Забелешка: Во примерот друштвото залихите ги води по продажни цени. Согласно

сметководствените политики трговецот може залихите да ги води и по набавни цени.

4. На 13 Март со записник број 1 констатирано е дека 20 дискови не се во согласност со нарачката и со повратница се вратени на добавувачот Панком, со барање да се достави одобрение.
5. На 15 Март продадена е хартија на Меги - Скопје и доставена е следнава фактура:

Фактура број 28

Ред. бр.	Назив	Ед. мера	Количина	Износ		ДДВ 18%	Продажна вредност
				Цена	Вредност		
1.	Хартија Б-2	кг.	500	110	55.000	9.900	64.900
Вкупно							64.900

6. Врз основа на претходните податоци извршено е евидентирање на деловните промени во Образецот МЕТГ.

Трговец: Макпромет
 Адреса: Перо Наков б.б.
 Место: Скопје
 ЕДБ: МК 4030998579200
 Продажна цена
110

Страна 1
 Година 2017

Образец МЕТГ

МАТЕРИЈАЛНА ЕВИДЕНЦИЈА ВО ТРГОВИЈАТА НА ГОЛЕМО

Назив на производот хартија Б-2
 Магацин - стовариште број 1
 Единица мера кг

Ред. бр.	Датум на книжење (ден и месец)	Книговодствен документ			Влез	Излез	Состојба
		Број	Датум	Назив			
1.	04.01.17	16	31.12.16	Пописна листа	200		200
	10.03.17	50	10.03.17	Паком - Скопје фактура и приемница	1000		1200
	17.03.17	28	15.03.17	Меги - Скопје фактура и испратница		500	700
xxx	xxx	за пренос:					

МП

(потпис на овластеното лице)

Трговец: Макпромет
 Адреса: Перо Наков б.б.
 Место: Скопје
 ЕДБ: МК 4030998579200
 Продажна цена
30

Страна 1
 Година 2017

Образец МЕТГ

МАТЕРИЈАЛНА ЕВИДЕНЦИЈА ВО ТРГОВИЈАТА НА ГОЛЕМО

Назив на производот електричен кабел
 Магацин - стовариште број 1
 Единица мера м

Ред. бр.	Датум на книжење (ден и месец)	Книговодствен документ			Влез	Излез	Состојба
		Број	Датум	Назив			
1.	04.01.17	16	31.12.16	Пописна листа	500		500
xxx	xxx	за пренос:					

МП

(потпис на овластеното лице)

Трговец: Макпромет
 Адреса: Перо Наков б.б.
 Место: Скопје
 ЕДБ: МК 4030998579200
 Продажна цена
6.500

Страна 1
 Година 2017

Образец МЕТГ

МАТЕРИЈАЛНА ЕВИДЕНЦИЈА ВО ТРГОВИЈАТА НА ГОЛЕМО

Назив на производот диск за компјутер
 Магазин - стовариште број 1
 Единица мера парче

Ред. бр.	Датум на книжење (ден и месец)	Книговодствен документ			Влез	Излез	Состојба
		Број	Датум	Назив			
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	10.03.17	50	10.03.17	Паком - Скопје фактура	100		100
	13.03.17	1	12.03.17	Паком - Скопје записник		20	80
xxx	xxx	за пренос:					

МП

(потпис на овластеното лице)

Пример 2: Евиденција на набавка и продажба во трговија на мало на пропишаните обрасци

- Тргопром - Скопје по извршениот попис на 31.12.2016 година и заклучување на старата трговска книга ЕТ, во новата трговска книга ја пренеле следнава состојба:
 - Набавна вредност со ДДВ 94.400
 - Продажна вредност со ДДВ 118.000
- На 10 Март по фактура 20 од Конзум - Скопје набавени се стоки за продавница број 2:

Фактура број 20

Р. бр.	Назив	Ед. мера	Рабат			Продажна без ДДВ		ДДВ 18%	Продажна вредност со ДДВ
			Количина	По единица	Износ	Цена	Вредност		
1.	Кафе	кг	50	-	-	180	9.000	1.620	10.620
2.	Минерална вода	пар	100	-	-	20	2.000	360	2.360
3.	Сокови	кг	200	-	-	40	8.000	1.440	9.440
Вкупно							19.000	3.420	22.420

Забелешка: Во Пример 2 стоките се набавени за продавницата број 2. Меѓутоа најчесто на-

бавките се вршат преку главен магазин, а потоа со испратница и калкулација се дистрибуираат до продажните места.

- Врз основа на добиената фактура направена е калкулација број 00062.
- На 13 Март според дневен финансиски извештај продадени се стоки во износ од 57.348 денари.
- На 15 Март по записник број 1 констатиран е крш на 2 шишиња минерална вода.
- Врз основа на дадените податоци за набавката и продажбата на стоки во трговијата на мало извршено е евидентирање на обрасците ПЛТ и ЕТ.



Тргопром - Скопје
ул. Колекторска број 20

Калкулација број 00062
за набавени стоки
од добавувач Конзум - Скопје по ф-ра 20
датум 10.03.2017 година

Р. бр.	Назив	Ед. мера	По ф-ра од добавувач					Разлика во цени		Продажна вредност без ДДВ		ДДВ 18%		Продажна вредност со ДДВ	
			Ко-личина	Цена без ДДВ	Вредност без ДДВ	Претходен ДДВ		По единица	Вредност	По единица (5+9)	Вредност (6+10)	По единица (11x18%)	Вредност (12x18%)	По единица (11+13)	Вредност (12+14)
						По единица	Вредност								
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1.	Кафе	кг	50	180	9.000	32,4	1.620	20	1.000	200	10.000	36	1.800	236	11.800
2.	Минерална вода	пар	100	20	2.000	3,6	360	5	500	25	2.500	4,5	450	29,5	2.950
3.	Сокови	кг	200	40	8.000	7,2	1.440	5	1.000	45	9.000	8,1	1.620	53,1	10.620
Вкупно					19.000	3.420	2.500			21.500	3.870			25.370	

Пресметал

МП

Овластено лице

Забелешка: Калкулацијата е направена врз основа на влезната фактура од добавувачот. До колку има други трошоци на пример за: превоз, утовар, растовар и слично, при утврдување на цената се земаат тие податоци.

Трговец: Тргопром
Адреса: Колекторска бр. 20
Место: Скопје
ЕДБ: МК 4030998452503

Образец ПЛТ

ПРИЕМЕН ЛИСТ ВО ТРГОВИЈАТА НА МАЛО

Број на документ: Фактура број 20
Датум: 10.03.2017
Добавувач: ТП Конзум
Седиште: Скопје

Р. бр.	Назив на стоките	Ед. мера	Ко-личина	Набавна вредност на стоките		ДДВ при набавка	Стапка на ДДВ	Продажна вредност на стоките		Вкупно ДДВ во продажна вредност
				Ед. цена	Износ (4 x 5)		Пропишана	Ед. цена	Износ (4 x 9)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1.	Кафе	кг	50	180	9.000	1.620	18%	236	11.800	1.800
2.	Минерална вода	пар	100	20	2.000	360	18%	29,5	2.950	450
3.	Сокови	кг	200	40	8.000	1.440	18%	53,1	10.620	1.620
Вкупно					19.000	3.240			25.370	3.870

МП

(потпис на овластеното лице)

Образец ПЛТ

Трговец: Тргопром
 Адреса: Колекторска бр. 20
 Место: Скопје
 ЕДБ: МК 4030998452503

ПРИЕМЕН ЛИСТ ВО ТРГОВИЈАТА НА МАЛО

Број на документ: Записник бр. 1
 Датум: 10.03.2017
 Добавувач: ТП Конзум
 Седиште: Скопје

Р. бр.	Назив на стоките	Ед. мера	Ко-личина	Набавна вредност на стоките		ДДВ при набавка	Стапка на ДДВ	Продажна вредност на стоките		Вкупно ДДВ во продажна вредност
				Ед. цена	Износ (4 x 5)		Пропишана	Ед. цена	Износ (4 x 9)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1.	Минерална вода	пар	2	20	40	7,2	18%	29,5	59	9
Вкупно			2		40	7,2			59	9

МП

(потпис на овластеното лице)

Образец ЕТ

Трговец: Тргопром
 Место: Скопје
 ЕДБ: МК 4030998452503

ЕВИДЕНЦИЈА ВО ТРГОВИЈАТА

за 2017 година

Реден број	Датум на книжење (ден и месец)	Книговодствен документ		Набавна вредност на стоките (колона 6 + 7 од ПЛТ)	Продажна вредност на стоките (колона 10 од ПЛТ)	Дневен промет
		Назив и број на документот	Датум на документот			
1	2	3	4	5	6	7
1.	01.01.2017	број 1 пописна листа	31.12.2016	94.400	118.000	
2.	13.03.2017	ф-ра 20	10.03.2017	22.240	25.370	
3.	13.03.2017	дневен финансиски извештај	13.03.2017			57.348
4.	15.03.2017	број 1 записник	15.03.2017	47,2	59	
xxx	xxxx	за пренос				

МП

(потпис на овластеното лице)

Пример 3: Евиденција на трговски услуги на пропишаниот образец

1. На 10 Март Бироагент - Скопје извршил услуга на застапување во име и за сметка на работодавачот Стокопром - Скопје и му ја доставил следнава:

Фактура број 20

Ред. бр.	Опис	Износ
1.	Застапничка провизија	200.000
	ДДВ 18%	36.000
	Вкупно	236.000

2. На 31 Март Бироагент - Скопје за закупнина за месец март на Медија - Скопје и доставил:

Фактура број 21

Ред. бр.	Опис	Износ
1.	Закупнина за месец март 2017 година по договор број 02-40/17	25.000
	ДДВ 18%	4.500
	Вкупно	29.500

3. Врз основа на дадените податоци за извршени услуги извршено е евидентирање на Образецот ЕТУ.

Трговец: Бироагент
 Адреса: Дрезденска бр. 5
 Место: Скопје
 ЕДБ: МК 40302274801230

Образец ЕТУ**ЕВИДЕНЦИЈА ЗА ТРГОВСКИ УСЛУГИ**

Реден број	Датум на книжење (ден и месец)	Книговодствен документ			Назив на извршени трговски услуги	Износ на вредноста на извршените трговски услуги со ДДВ	Износ ДДВ	Износ на исплатени услуги
		Број	Датум	Назив				
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	14.03.2017	20	10.03.2017	ф-ра	застапување	236.000	36.000	236.000
2.	31.03.2017	21	31.03.2017	ф-ра	закупнина	29.500	4.500	29.500
xxx	xxx							

МП

(потпис на овластеното лице)

ПРЕКРШОЧНИ ОДРЕДБИ

Постапката за предвидените прекршоци ја води прекршочна комисија, а направените прекршоци ги води надлежниот суд.

Глоба во износ од 700 евра во денарска противвредност ќе му се изрече за прекршок на правното лице, односно на трговец поединец ако: не го пријавил исполнувањето на условите и започнувањето со работа на продажниот и деловниот објект, не истакнал лиценца за продажба на алкохолни пијалаци на видно место во продажниот објект, на видно место во продажниот објект не истакнал натпис дека се забранува купување на алкохолни пијалаци и цигари од страна на лица со возраст под 18 години и енергетски пијалаци од страна на лица со возраст под 14 години, и евиденцијата не се наоѓа во соодветната деловна просторија во која се врши трговијата и во секое време не биде достапна на надлежните инспекциски органи.

Глоба во износ од 4.000 евра во денарска противвредност ќе се изрече за прекршок на правното лице, односно на трговец поединец ако: не води евиденција за набавка и продажба на стоките, како и за вршење на трговски услуги согласно со закон или други прописи; врши трговија на големо на пазарите на мало или врши трговија на мало на пазарите на големо; врши продажба на алкохолни пијалаци без да поседува лиценца за продажба на алкохолни пијалаци.

Глоба во износ од 5.000 евра во денарска противвредност ќе се изрече за прекршок на правното лице, односно на трговец поединец ако: врши продажба на алкохолни пијалаци од 19:00 часот до 6:00 часот наредниот ден (од 21:00 часот до 6:00 часот наредниот ден во периодот од 1 Мај до 30 Септември).

Глоба во износ од 8.000 евра во денарска противвредност ќе се изрече за прекршок на правното лице, односно на трговец поединец ако врши продажба на алкохолни и енергетски пијалаци и цигари на лица со возраст под 18 години.

ДАНОЧНА ТАЈНА

Мр. Трајан НИКОЛОСКИ

Во секојдневието често слушаме на телевизиите или читаме во пишаните или електронските медиуми дека, одредени податоци или информации за даночните обврзници, неможат да се добијат од Управата за јавни приходи, бидејќи истите претставуваат даночна тајна.

Што е даночна тајна и зошто треба да ја знаат даночните обврзници и Управата за јавни приходи?

Даночна тајна претставуваат пред се: сите документи, податоци и информации¹ на даночниот обврзник, до кои дошла Управата за јавни приходи, поточно службените лица во даночна, прекршочна или судска постапка. Под даночна тајна потпаѓаат и сите други податоци и информации за пронајдоци, патенти и користените технолошки постапки од даночниот обврзник. Но, под даночна тајна потпаѓаат и сите деловни односи на даночниот обврзник со трети лица, односно податоците и информациите кои се деловна тајна на трети лица, а се наоѓаат кај даночниот обврзник.

Со други зборови кажано: сето она што го знае Управата за јавни приходи за даночниот обврзник, претставува даночна тајна за трети лица. Од ваквото правило, има исклучоци, но за нив ќе зборуваме подолу.

Даночниот обврзник извршувајќи ја својата стопанска дејност, усмерен е кон остварување на приходи и добивка, а со тоа раст и развој на деловниот потфат. Во секојдневното работење, во зависност од видот на стопанската дејност, тој врши набавки, и/или складирање и/или производство и продажби или давање услуги, а со тоа користи одредени техничко-технолошки постапки, при што генерира голем број документи, евиденции, извештаи и сл. Откривањето на документи, податоци, извештаи и слично, можат да го загрозат развојот на стопанската дејност, но и опстанокот на даночниот обврзник.

¹ Под информација (латински: information-поим, претстава, сознание) треба да се подразбере збир на обработени податоци содржани во една изјава

Доколку дојде до откривање на деловна тајна, односно даночна тајна од страна на службените лица, а со тоа и нанесување на штета на даночниот обврзник, во тој случај даночниот обврзник има права на надоместок на таквата штета.

Управата за јавни приходи, поточно службените лица, мора да знаат што потпаѓа под даночна тајна, како не би нанеле штета на даночниот обврзник која треба да ја надомести органот, но истовремено, не би се довеле под дисциплинска, прекршочна или кривична одговорност.

Според член 58 став (8) од Законот за Управата за јавни приходи ("Службен весник на РМ", број 43/14...27/16), таа "...е одговорна за штетата која врз имотот на трети лица ја предизвикал даночниот службеник за времето на вршење на службената должност..", а според членот 60 од истиот закон, даночниот службеник е "дисциплински одговорен, како и прекршочно или кривично...".

КОИ СЕ СЛУЖБЕНИТЕ ЛИЦА КОИ СЕ ОБВРЗАНИ ЗА ЧУВАЊЕ НА ДАНОЧНАТА ТАЈНА?

Овде, под службени лица, треба да се подразберат лицата набројани во членот 4 точка 14 од Законот за даночна постапка ("Службен весник" на РМ бр.13/06 . . 23/16) и членот 20 од Законот за Управата за јавни приходи. Во членот 4 точка 14 од Законот за даночна постапка се вели:

"14) Службено лице во смисла на овој закон е:

- 1) службеник;*
- 2) судија;*
- 3) лице што се наоѓа во друг јавно-правен работен однос, и*
- 4) лице што за државна или друга служба или по нејзин налог исполнува задачи на јавната администрација."*

Според Законот за Управата за јавни приходи службени лица, пред се се **даночните службеници** од членот 20:

"(1) Даночни службеници се административни службеници вработени во Управата за јавни приходи кои вршат работи од областа на даноците и даночниот систем и водат поста-

пки за сторени прекршоци за кои е надлежна Управата за јавни приходи.

- (2) Даночните службеници од ставот (1) на овој член се лица со посебни должности и овластувања, определени со овој и друг закон.
- (3) Даночните службеници се овластени да спроведуваат постапки и работи во согласност со одредбите на Законот за даночна постапка и законите што ги уредуваат одделените видови на даноци. ..."

Во службени лица припаѓаат и вработените во Управата за јавни приходи кои вршат технички и помошни работи, а не се даночни службеници, но, тие никогаш не доаѓаат во контакт со податоците од, и за, даночниот обврзник.

Чувањето на даночната тајна за службените лица е обврска и по престанокот на својството на службено лице.

КАКО Е ДЕФИНИРАНА ДАНОЧНАТА ТАЈНА И ШТО ТАА СУШТИНСКИ ПРЕТСТАВУВА?

Иако погоре ја изнесовме суштината на даночната тајна, овдека подетално ќе ја разработиме законската одредба која ја дефинира даночната тајна, но и со примери ќе покажеме, што практично значи даночната тајна.

Според ставот (1) од членот 9 на Законот за даночната постапка:

"(1) Службените лица се должни како даночна тајна да ги чуваат:

- 1. сите документи, информации, податоци или други факти за даночниот обврзник до кои дошле во даночна, прекршочна или судска постапка;*
- 2. податоци за пронајдоци или патенти, како и сите други податоци за технолошките постапки кои ги применува даночниот обврзник, и*
- 3. сите деловни тајни за трето лице со кои што е запознаено службеното лице."*

Пример 1:

При вршење на надворешна контрола на данокот на добивка кај даночниот обврзник Иднина од Скопје, даночниот инспектор врши контрола и на висината на пресметаната амортизација. При анализирањето на висината на амортизацијата кај даночниот обврзник дознава дека, извршени

се набавки на нови машини. При увидот во документацијата за извршената набавка (договор и фактури), даночниот инспектор добива сознанија, меѓудругото и за добавувачот, типот на машините, висината на цената по која се набавени и нивниот капацитет.

Податоците за испорачателот на машините, нивниот модел, висината на цената, како и нивниот капацитет, се податоци кои можат да се користат во надворешната контрола, но тие истовремено претставуваат податоци кои се даночна тајна и не можат да бидат пренесени на друг.

Ова значи дека, **податоците и информациите** кои се од, или за, даночниот обврзник, **не мора да бидат даночни за да бидат даночна тајна.**

Пример 2:

При вршење на надворешна контрола на данокот на додадена вредност, констатирано е дека даночниот обврзник Младост издал фактура со посебно искажан данок на додадена вредност, за промет кој не го извршил кон даночниот обврзник ТН и истата фактура не ја евидентирал во своето сметководство.

Во овој случај не само што е откриено дека е извршено фактурирање на фиктивен промет и не пријавување на данок, туку е создадена можност за противзаконско вршење на поврат на претходен данок од страна на даночниот обврзник ТН. Овде добиените податоци од документите (фактури, пријави) и евиденцијата, не само што ќе се користат во постапката спрема даночниот обврзник Младост, туку ќе се користат и во постапката за утврдување на данокот кај даночниот обврзник ТН.

Гледано од аспект на даночната тајна, користењето на податоците од едниот даночен обврзник, во утврдувањето на данокот кај друг даночен обврзник, **не претставува нарушување на даночната тајна** - напротив, во случајов самиот даночен обврзник ја доставил фактурата (иако во **Пример 2** е фиктивна).

R. РАФАЈЛОВСКИ
консалтинг

Пример 3:

Даночниот инспектор од Управата за јавни приходи - Регионална дирекција во Скопје, врши надворешна контрола за данокот на добивка кај даночниот обврзник ТН од Скопје. ТН е лиценциран производител на чоколада. При вршењето на контролата, инспекторот меѓу другото има увид и во договорот за користење на лиценцата за производството на чоколадото. Во договорот за користење на лиценцата меѓу другото има податоци и за: висината на надоместокот за преотстапување на правото на користење за производство, но и рецептура и постапка за производството на чоколадото.

Во овие податоци, кои се однесуваат на постапката и рецептурата за производството на чоколадото, даночниот инспектор има право на увид. Тој може и да ги користи во проверката на произведената количина на чоколада, но нема право да ги пренесе на друг. Уште повеќе, инспекторот нема право да ја пренесе постапката и рецептурата на производство на чоколадата во записникот за контрола, во која го наведува називот на даночниот обврзник и неговиот даночен број.

Пример 4:

Даночниот инспектор врши контрола кај даночниот обврзник Оилпром од Скопје, чија основна дејност е производство и промет на минерални масла. Вршејќи контрола и проверката на залихата на минералните масла, доаѓа до проблеми со утврдувањето на калото за минералното масло - постојат два норматива за висината на калото кај даночниот обврзник. Неможејќи сам да донесе одлука за висината на калото, на работен состанок на одделението за надворешна контрола, им се обраќа на своите колеги и ги соопштува своите дилеми и бара помош во смисла на постоење на стандарди за калирањето (испарувањето) на минералните масла. При опишувањето на состојбата, тој точно наведува кај кој даночен обврзник ја врши контролата, наведувајќи го називот и даночниот број на обврзникот.

Со соопштувањето на називот и даночниот број на даночниот обврзник кај кој врши надворешна контрола на своите колеги инспектори, инспекторот ја прекршува обврската за чување на даночната тајна. Инспекторот можел да ги наведе сите поединости и дилеми околу контролата, **но не смеел да го идентификува даночниот обврзник.**

ДО КОГА ПОСТОИ ОБВРСКАТА ЗА ЧУВАЊЕ НА ДАНОЧНАТА ТАЈНА?

Во Законот за даночна постапка, нема одредба со која се ограничува времето за чување на даночната тајна. Ние уште во почетокот на овој текст наведовме дека за службените лица, **чувањето на даночната тајна е обврска и по престанокот на нивното својство на службени лица.**

Во ставот (2) на членот 9 од Законот за даночна постапка се вели: “(2) Обврската за чување на даночната тајна се однесува на службени лица и во случај кога им престанал работниот однос и/или својството во кое дошле до сознание за документите, фактите и/или податоците од ставот (1) на овој член.”

Ова значи дека, и во случаите на престанок на работниот однос (пример: отказ, пензионирање) или промена на својството (пример: од даночен службеник во службеник во трговско друштво, или од даночен службеник во одделението за надворешна контрола во помошен службеник во одделението за пресметка на плати), обврската за чување даночна тајна, останува.

Слични одредби се содржани и во ставовите (1) и (2) од членот 60 на Законот за Управата за јавни приходи. Во нив се вели:

- “(1) Даночниот службеник не смее во неовластени цели да користи и да даде која било информација, која ја осознал во даночната постапка.*
- (2) Обврската на даночниот службеник за чување на даночна или службена тајна утврдена со овој закон и посебни прописи, важи и по престанокот на работниот однос во Управата за јавни приходи, сè до престанокот на периодот за ограничување.”*

Соопштувањето на информација за сознанијата кои се добиени при контролата како инспектор кај даночен обврзник, **со наведување на неговото име претставува нарушување на даночната тајна.**

www.rafajlovski.com.mk

Пример 5:

Трајан Василев во периодот до 31.12.2016 година работи како даночен инспектор, а почнувајќи од 1.1. 2017 година како финансов директор во АД Пролет од Скопје. Во текот на месец август 2017 година, на работен состанок во Друштвото, тој соопштува дека имал целосно иста ситуација во АД Младост која ја констатира при контролата како инспектор, со онаа за која се расправа на состанокот во Друштвото (АД Пролет). Тој на состанокот ги предложил истите решенија како и оние кај контролираниот даночен обврзник, сметајќи дека се најсоодветни.

ВО КОИ СЛУЧАИ ИЗНЕСУВАЊЕТО НА ОДРЕДЕН ДОКУМЕНТ, ИНФОРМАЦИЈА, ПОДАТОК ИЛИ ФАКТ НЕ Е НАРУШУВАЊЕ НА ОБВРСКАТА ЗА ЧУВАЊЕ НА ДАНОЧНА ТАЈНА?

Изнесувањето на одреден документ, информација, податок или факт можат да не бидат нарушување на обврската за чување на даночната тајна. Таквото изнесување на документите, информациите и податоците можно е во три ситуации, кога е:

- во функција на исполнување на даночните обврски (пример: кога гарантот ја исполнува обврската);
- во функција на зголемување на наплатата на даночните приходи и заштита на чесните даночни обврзници (пример: со објавување на листа на даночни должници со долгувани даноци) и
- во функција на спречување на казниви даночни дела или санкционирање на такви дела (пример: во откривање на кривично дело или прекршок, во водење на прекршочна и судска постапка, објавување на ДДВ број и во доставување на податоци и информации на странски даночни органи во рамките меѓународната правна помош).

Ваквите исклучоци од обврската за чување на даночната тајна се наведени во ставовите (3) до (10) од посочениот член 9 на Законот за даночна постапка. Во нив е наведено:

"(3) Обврската на чување на даночна тајна не е повредена ако:

1. документ, факт и/или податок се изнесе во текот на даночна, прекршочна или судска постапка;
2. се работи за објавување на ДДВ даночен идентификационен број на даночниот обврзник;

3. документ, факт и/или податок се користи во постапка на откривање на кривично дело или прекршок;
 4. на даночниот гарант му се овозможи увид во податоците за даночниот обврзник кои се потребни за исполнување на неговата обврска како даночен гарант;
 5. Управата за јавни приходи дава информации на даночен орган на странска држава во постапка за размена на информации и меѓународна правна помош;
 6. одреден документ, факт и/или податок се изнесе со писмена согласност на даночниот обврзник, и
 7. со закон е исклучена.
- (4) Обврската за чување на даночна тајна не е повредена кога Управата за јавни приходи без согласност на даночниот обврзник, на својата веб страница објавува листа на должници на доспеани и неплатени долгови по основ на данок на додадена вредност, данок на добивка, персонален данок на доход, придонеси од задолжително социјално осигурување како и акцизи и царини, за кои вкупниот износ на долгот е:
1. повисок од 120.000 денари за физичките лица и самостојни вршители на дејност и
 2. повисок од 300.000 денари за правните лица.
- (5) При пресметката на висината на долгот од ставот (4) на овој член не се вклучуваат обврските кои доспеале за плаќање во последните три месеци пред објавата на листата на должници на доспеани и неплатени долгови, додека извршените плаќања во овој период се земаат предвид при пресметката на долгот.
- (6) Објавата на листата на должници на доспеани и неплатени долгови се врши еднаш месечно, најдоцна до 10 во месецот.
- (7) Најдоцна 15 дена пред рокот од ставот (6) на овој член Управата за јавни приходи го известува должникот дека доколку не го намери долгот по основ на данок на додадена вредност, данок на добивка, персонален данок на доход и придонеси од задолжително социјално осигурување, истиот ќе биде објавен на листата на должници на доспеани и неплатени долгови.
- (8) Листата на должници на доспеани и неплатени долгови содржи име и презиме или назив на должникот, година на раѓање на физичкото лице, место на живеење или престој на фи-

зичкото лице или седиште за правното лице, поединечен износ кој се должи според видот на долгот како и вкупен износ на долгот. Заради утврдување на идентитетот на должникот, Управата за јавни приходи може да ја дополни или допрецизира листата од ставот (4) на овој член, со податоци за датумот и место на раѓање на физичкото лице и име на родителот на физичкото лице. Управата за јавни приходи во листата на должници на доспеани неплатени долгови, може да ја дополни и со податоци за преземените мерки за наплата на долгот од страна на надлежната институција.

- (9) Во листата на должници на доспеани и неплатени долгови не се внесуваат податоци за долгот за кој на должникот му е одобрено одложено плаќање.
- (10) Обврската за чување на даночната тајна не е повредена и во случаите кога Управата за јавни приходи без согласност на даночниот обврзник на својата веб страница објавува податоци заради исправка на непотполни информации кои претходно биле објавени од страна на Управата за јавни приходи."

За полесно разбирање на горните одредби, во продолжение ќе наведеме неколку примери:

Пример 6:

Во Записникот за извршената контрола кај даночниот обврзник Современ книжар АД од Скопје, се содржи податок за даночниот обврзник Книжар промет АД од Битола. Современ книжар АД издал фактура на Книжар промет АД со искажан данок на додадена вредност иако за тоа не е регистриран. Така искажаниот данок на додадена вредност иако бил должен да го плати истото не е сторено. Во записникот се содржат податоци и за висината на обврската за плаќање на данокот и каматата. Ваквиот записник му е доставен на адвокатот Стојан Стојановски, кој го застапува даночниот обврзник Современ книжар.

Доставувањето на податоците (содржани во записникот) од даночниот обврзник Современ книжар АД, во кој е наведен и називот и даночниот број, на адвокатот Стојановски, **не претставува нарушување на да-**

ночната тајна. Во овој случај, адвокатот Стојановски се јавува во својство на застапник и тој постапува по налог на даночниот обврзник Современ книжар АД.

Пример 7:

Управата за јавни приходи по барање на бугарската даночна управа го доставила ДДВ бројот на даночниот обврзник Иднина од Скопје.

Ваквото доставување на даночниот број за ДДВ обврзник **не претставува нарушување на даночната тајна** (член 9, став (3) точка 2).

Пример 8:

Управата за јавни приходи по барање на бугарската даночна управа, извршила надворешна контрола кај даночниот обврзник Иднина од Скопје на данокот на додадена вредност за периодот јануари - август 2017 година. Даночниот обврзник Иднина се занимава со производство на филтер за цигари. За резултатот од извршената контрола, а особено за извршеното фактурирање (извоз) на филтри на две бугарски компании известена е бугарската даночна управа. Во известувањето, покрај полниот називот и даночниот број за ДДВ, наведени се и количините и цените, како и времето на извозот на филтрите на двете фирми.

Ваквата информација на бугарската даночна управа, содржи голем број на податоци и информации кои подпаѓаат под даночна тајна. Меѓутоа, согласно членот 9 став (3) точка 5 од Законот за даночна постапка, доставувањето на ваквата информација **не се смета за нарушување на даночната тајна.**

Пример 9:

Основното јавно обвинителство од Скопје, побарало податоци од Управата за јавни приходи - Регионална дирекција Скопје, за даночниот обврзник Иднина од Скопје: дали даночниот обврзник е регистриран за данокот на додадена вредност, дали во текот на месец август 2017 година извршил промет на метални конструкции за потпор на фолии према даночниот обврзник

Пластеници од Струмица. Доколку извршил, дали таквиот промет го пријавил во даночната пријава за месец август. Дали пресметал данок на додадена вредност и дали го платил данокот.

Податоците се побарани, заради основано сомнение дека се издавани фиктивни фактури, за кои е користено правото на одбивка.

Управата за јавни приходи ги доставила бараните податоци.

И во овој случај Управата за јавни приходи постапила правилно - доставувањето на податоците е согласно член 9 став (3) точка 3 и **не претставува нарушување на даночната тајна.**

Пример 10:

Лицето Петар Николоски е управител на друштвото Акционер од Кочани. Тој побарал од Управата за јавни приходи - Регионална дирекција Штип, да го извести за вкупниот даночен долг по основ на ДДВ (долг и камата) што го има Друштвото. Регионалната дирекција на Управата, го известила Управителот за вкупно долгуваниот данок и споредните даночни давачки.

Во **Пример 10**, известувањето на Управителот за висината на даночниот долг и споредните даночни давачки, кој е гарант на друштвото Акционер, не претставува нарушување на даночната тајна. Управителот е гранат за Друштвото и тој е должен да ја исполни даночната обврска. Овде треба да напоменеме дека, Управата за јавни приходи е должна да му ги достави бараните податоци на гарантот, но само на оние кои се потребни за исполнување на даночната обврска (член 9 став (3), точка 4).

Пример 11:

Дневниот весник Вечер побарал од Управата за јавни приходи да добие податоци за првите три најголеми даночни обврзници по основ на уплата на данок на добивка за 2016 година. Таквото барање на весникот, Управата за јавни приходи го одбила, со образложение дека бараните податоци претставуваат даночна тајна. По неколку дена Друштвата А, Б и В се јавиле во

Управата со писмена согласност, нивните податоци за платен данок на добивка за 2016 година да бидат соопштени на весникот Вечер. Овојпат барањето на весникот Вечер било задоволено.

Во овој случај Управата за јавни приходи не дала податоци за првите три најголеми плаќачи на данок на добивка за 2016 година, туку за износите на платениот данок на добивка на тројцата **даночни обврзници кои се согласиле да бидат дадени таквите податоци.**

Пример 12:

Централниот регистер на својата веб-страница го објавил називот и ЕДБ на даночниот обврзник А.

Ваквото објавување на податоците за даночниот обврзник е согласно член 57 од Законот за едношалтерскиот систем и за водење на Трговскиот регистар и регистар на други правни лица ("Службен весник на РМ", број 84/05...114/16). Ова значи дека, објавувањето на називот и единствениот даночен број за Централниот регистар **не претставува даночна тајна.**

Објавувањето на поединечни податоци на даночните обврзници во Листата на должници на доспеани и неплатени долгови (член 9 став 9) не претставува нарушување на даночната тајна, бидејќи објавувањето е законска обврска за Управата за јавни приходи. Со ваквото објавување на неплатените даночни долгови за даночните должници, од една страна се прави притисок за побрза наплата ("подобро да ме нема таму"), а од друга страна да се предупредат останатите даночни обврзници да внимаваат во соработката со овие субјекти ("ако не и плаќа на државата, нема да ми плати и мене").

На крај, да напоменеме дека поединечните податоци и информации од/за даночниот обврзник кои неможат да се идентификуваат, а се содржат во збирните, агрегирани податоци и информации не претставуваат даночна тајна.

Податоците и информациите, особено оние кои се однесуваат на даночна евазија, добиени од трети лица за даночниот обврзник, претставуваат даночна тајна за тој даночен обврзник. Управата нив може да ги користи, но несмее да му дозволи увид на даночниот обврзник - тој има право на увид само во неговите податоци (според членот 8 од Законот за даночна постапка: "му се овозможува увид во неговите даночни акти...").

ПРЕФАКТУРИРАЊЕ НА ПРОМЕТИ

ОД АСПЕКТ НА ДДВ

Вера РАФАЈЛОВСКА

За целите на данокот на додадена вредност, не постои префактурирање, бидејќи секогаш кога се настапува во сопствено име и за сопствена сметка станува збор за вршење на сопствен промет.

Но во практиката, често се користи терминот "префактурирање", кога исполнувачот - извршителот на прометот, по иста цена по која ја извршил набавката на доброто или услугата, врши промет спрема новиот купувач, односно корисник. Ова најчесто се смета како невршење на сопствен промет, односно само "префактурирање на трошоците".

Во одредени случаи "префактурирањето" може да не биде поврзано со претходно извршен промет на добра или услуги, туку да станува збор само за рефундирање на платени туѓи трошоци.

Во овој напис Ви даваме примери за даночниот третман кога префактурирањето претставува промет, но и кога не претставува промет.

1 ПРЕФАКТУРИРАЊЕ НА ТРОШОЦИ ЗА СПИЕЊЕ КОН СТРАНСКА АВИО - КОМПАНИЈА

Во функција на појаснување на префактурирањето, ќе го разгледаме и следниов случај.

Пример 1:

Домашно правно лице (друштво **А**), врши продажба на авионски карти во име и за сметка на странска авио - компанија (странско друштво **Б**) и врши сместување - поточно врши хотелско сместување на патниците во случај на откажување на лет.

Домашното друштво **А**, согласно писмен договор со странското друштво (странска авио - ком-

панија **Б**), плаќа за сместувањето на патниците, на друго домашно друштво (хотел **В**). За сместувањето, домашното друштво **А**, кое ги сместило патниците ќе добие фактура од другото домашно друштво (хотел **В**). Под претпоставка дека ова друштво кое извршува хотелско - угостителски услуги (**В**) е регистриран даночен обврзник за целите на ДДВ, ќе изврши фактурирање на услугата со посебно искажување на ДДВ (согласно член 30 став (2) точка 4). Него не го интересира чии се патниците и какви се односите помеѓу странската авио - компанија (**Б**) и домашното друштво (**А**), за него налогот за сместување го дало друштвото **А** и фактурата ќе ја достави на друштвото **А** и од него го очекува надоместокот.

Се поставува прашањето:

Дали друштвото А има право на одбивка на претходниот данок искажан во фактурата на друштвото В и како ќе изврши префактурирање на странската авио - компанија (Б)?

Доколку се имаат предвид одредбите од членот 34 став (1) и членот 35 точка 6 од Законот за ДДВ, сосема е јасно дека друштвото А, кое врши продажба на авио карти, не врши хотелско угостителска дејност, а и издатоците за сместување и исхрана на патниците се исклучени од правото на одбивка на претходниот данок, па според тоа **А не ќе може да го одбие претходниот данок искажан во фактурата за сместување и исхрана на патниците чии лет бил откажан.**

Согласно договорот со авио-компанијата Б, друштвото А треба да префактурира за сместувањето и исхраната на патниците. Но **друштвото А не извршило сместување и исхрана, тоа само ги платило трошоците, па затоа доколку префактурира не ќе може да пресмета данок на додадена вредност.** Во овој случај, подобро е А да достави барање за рефундирање на трошоците, со доставување на копија од сметката која ја добило од друштвото В.

2 ПРЕФАКТУРИРАЊЕ НА АВИОНСКА КАРТА

Пример 2:

Институтот за контрола и производство на расаден материјал за тутун **Тутун** од Скопје, има одделение, за развој и контрола на производство на тутун, во кое работат и машински инженери специјалисти за машините за пакување на цигари. Институтот е регистриран даночен обврзник за целите на ДДВ. На барање на Друштвото **Валандово** од Валандово, **Тутун** од Скопје прифатил да испрати еден свој машински инженер во фабриката за производство на машини за пакување на цигари во Холандија. Инженерот има обврска да разгледа и тестира една машина за пакување на цигари, како би можел да даде мислење за квалитетот на машините, на Друштвото **Валандово** кое е заинтересирано да ги набави. Договорено е тестирањето на машината од инженерот на **Тутун** во Холандија да биде бесплатно (без надоместок), но трошоците за авионската карта да бидат надоместени од Друштвото **Валандово**. Авионската карта Скопје - Амстердам ја купил Институтот Скопје од Скопје.

Се поставуваат прашањата:

Каков третман ќе има префактурирањето на трошоците за превоз?

Дали треба да се пресметува и искажува данок на додадена вредност?

На прв поглед, размислувањето наведува на проверка на одредбите од Законот за ДДВ, кои го регулираат оданочувањето на превозните услуги (член 23 точка 19 и проверка на членот 24 точка 9).

Но, ова размислување наведува на погрешен заклучок.

Во конкретниов случај, прометот е услуга - проверка и тестирање на машина за пакување на цигари во Амстердам. Тоа што надоместокот е само во висина на авионскиот превоз (тие се договориле да се префактурира само авионска карта Скопје - Амстердам - Скопје), не ја менува суштината на услугата. Доколку беше договорен и посебен надоместок за основниот промет - проверката и тестирањето на машината, тогаш вкупниот надоместок што ќе се побаруваше, ќе беше многу поголем.

Се поставува прашањето:

Каде е местото на вршење на прометот?

Согласно член 14 став (2) точка 3 алинеја в), кога се работи за движни материјални добра, тогаш местото на услугата е во местото на вистинското извршување на работата на движното добро, што во конкретниов случај е Амстердам (Холандија).

Согласно член 2 точка 1 од Законот за ДДВ, оваа услуга извршена во Амстердам (не е во земјата) не претставува промет кој е предмет на оданочување, што значи дека ваквиот промет на услуга - **проверка и тестирање на машината од страна на инженерот од Тутун - Скопје е извршена во странство и не потпаѓа под одредбите од Законот за ДДВ.**

Пример 3:

Друштвото **Агромак** од Скопје и друштвото **Златен делишес** од Ресен, се договориле да испратат по еден вработен на саем во Германија.

Авионските карти ги купил **Агромак** во износ од 36.000 денари. Согласно договорот на **Златен делишес** му доставил фактура за една авионска карта во износ од 18.000 денари, без да искаже ДДВ.

Се поставува прашањето:

Дали Агромак правилно постапил?

Одговорот е: Да. Агромак префактурирал една авионска карта во ист износ (18.000 денари). Согласно член 23 став 1 точка 19 од Законот за ДДВ авионскиот превоз на патници е ослободен од ДДВ.



3 ПРЕФАКТУРИРАЊЕ НА ТРОШОЦИ ЗА КАМАТА

Пример 4:

Друштвото **Мода** од Скопје, склучило договор за испорака на машки и женски кошули со Друштвото **Тренд** од Скопје во вредност од 3.000.000 денари и ДДВ во износ од 540.000 денари, или вкупно 3.540.000 денари. Договорот е склучен на 1 Февруари 2017 година со рок на испорака 10.02.2017 година и рок на плаќање 31 Март 2017 година. Во почетокот на април, бидејќи сè уште долгот не бил платен од страна на **Тренд**, постигнат е писмен договор, **Мода** да може да земе краткорочен кредит до висина на долгот, со каматна стапка која во моментот важи за краткорочните кредити кај деловните банки, а **Тренд** ќе изврши рефундирање на истата.

Мода во почетокот на мај 2017 година, зема краткорочен кредит во износ од 3.500.000 денари и камата во износ од 450.000 денари.

Се поставуваат прашањата:

Како да постапи Мода при префактурирањето на каматата?

Дали во овој случај каматата ќе биде ослободена од данок на додадена вредност?

Во **Пример 4** префактурирањето на каматата треба да се изврши како спореден промет на главниот промет - испорака на кошули. Во овој случај каматата не е надомест за користење кредит, туку спореден промет на главниот промет на добра (кошули).

Како и во претходните случаи и овде ќе имаме ист даночен третман на каматата како да е извршена испорака на кошули, односно оданочувањето ќе биде како и оданочувањето на прометот на кошули со 18%. Во овој случај, бидејќи, прометот на кошули бил извршен во претходен даночен период, а задолжувањето со камата во друг даночен период, се применува член 22 од Законот за ДДВ, односно во тековниот месец кога е извршено задолжувањето со камата се пријавува промена на даночната основа и на долгуваниот данок. Во **Пример 4**, треба да се пријави дополнително долгуван данок во износ од 81.000 денари ($450.000 \times 18\% = 81.000$). Овој данок се искажува на полето 27 од даночната пријава.

Ова значи дека, во секој случај кога се врши префактурирање на трошок кој е поврзан со извршување на промет (основен) на добра или услуги, се врши корекција на основниот промет, а тоа значи дека во поглед на пресметување на данокот на додадена вредност, важат правилата кои важеле во времето на пресметување (а со тоа и фактурирање) на основниот промет.

Во книжното задолжение/ одобрение, кое Мода мора да го достави до Тренд, мора да се повика и на фактурата со која се фактурирани испорачаните кошули, но и на договорот за преземање на обврската за плаќање на каматата од страна на Тренд.

Повикувањето на претходната фактура е особено битно од аспект на идентификувањето, поточно правилното искажување на видот на доброто кое е испорачано (во **Пример 4** кошули), односно услугата која е извршена и датумот кога е извршен таквиот промет, за да може правилно да се примени соодветната даночна стапка за оданочување (во **Пример 4** 18%).

Што ќе се случеше ако главниот промет беше на пример, ослободен од данок?

Во тој случај и споредниот промет ќе беше ослободен од данок на додадена вредност.

Под претпоставка дека се исполнети сите услови од членовите 33 и 34 од Законот за ДДВ (а и не е исклучено правото на одбивка), Тренд ќе може овој данок на додадена вредност (за него претходен данок) да го искаже во Даночната пријава во истиот месец на поле 27 со предзнак минус (-).

4 ПРЕФАКТУРИРАЊЕ НА ТРОШОЦИ ЗА НАТОВАР

Пример 5:

Транспорт АД од Кратово, е регистриран даночен обврзник за целите на ДДВ и специјализирано за превоз на кабата стока. За потребите на **Мебел** од Винаца склучил договор за превоз на сунѓер од Кратово до Винаца за износ од 40.000 денари. Превозот вклучува натовар на сунѓерот.

За натовар на сунѓерот **Транспорт** го ангажира друштвото **Идеал** од Кратово, со нивниот вилушкар да изврши натовар на 20 бали сунѓер за цена од 2.000 денари. Напоменуваме дека и **Идеал** е регистриран даночен обврзник за целите на ДДВ.

Се поставува прашањето:

Дали има промет, кој е предмет на оданочување, доколку има, кој го извршува, кога го извршува, дали е оданочив и ако е оданочив, со која даночна стапка?

Согласно ставот (1) на членот 2 од Законот за данокот на додадена вредност ("Службен весник на РМ", број 44/99...189/16, во натамошниот текст: Законот за ДДВ), предмет на оданочување со данокот на додадена вредност е:

"Промет на добра и услуги (во натамошниот текст: промет) кој се врши со надоместок во земјата од страна на даночниот обврзник во рамките на неговата стопанска дејност".

1. Дали се исполнети условите од цитираната одредба за постоење на предмет на оданочување?

Согласно членот 6 став (1), од Законот за ДДВ:

"Промет на услуги во смисла на овој закон претставува секоја дејност која не е промет на добра во смисла на членот 3".

Тоа значи дека и натоварот и превозот претставуваат промет на услуги.

Меѓутоа, дали тие се предмет на оданочување?

2. Тој промет, е предмет на оданочување, бидејќи се исполнети условите од цитираниот став (1) на членот 2. Транспорт и Идеал се даночни обврзници и се регистрирани за целите на ДДВ.

3. Дали за превозот и натоварот има надоместок?

Одговорот е: Да. Транспорт за превозот (вклучувајќи го и натоварот), бара еден надоместок од 40.000 денари од Мебел Винаца, а Идеал само за натовар бара 2.000 денари од Транспорт од Кратово. Значи и овој услов е исполнет - постои надоместок за овие услуги, независно од тоа дали тој и ќе се реализира.

4. Каде овој промет е реализиран?

Согласно точка 1, став (2) од членот 14, како место на извршување на превозот како услуга се смета *"делницата по која се извршува превозот"*. Во **Пример 5** делницата е Кратово - Винаца, што значи во земјата, тоа значи дека и овој услов е исполнет. Место на извршување на натоварот кој го извршил Идеал, согласно членот 14, став 2 точка 3 алинеја г, од Законот, е *"местото каде што услугата вистински е извршена"*. Во **Пример 5**, натоварот на сунѓерот се вршеше во Кратово, значи и за овој промет условот е исполнет.

5. Дали натоварот и превозот се во рамките на стопанската дејност што ја вршат даночните обврзници Идеал и Транспорт?

Одговорот е: Да. Тие се регистрирани даночни обврзници и ова го извршуваат како стопанска дејност - тоа го прават во рамките на редовното извршување на деловната активност.

6. Дали овој промет кој го извршуваат Транспорт и Идеал е оданочив?

Во членовите за даночните ослободувања (член 23 и член 24) овој промет не е ослободен од оданочување.

7. Со која даночна стапка?

Во член 30 од Законот, не се наведени овие услуги за оданочување со повластена даночна стапка, па според тоа тие се оданочуваат со општата даночна стапка од 18% (член 29).

Се поставува прашањето:

Кој промет, од кој даночен обврзник, кон кој корисник на услугата се извршува?

Мебел од Винаца издала налог само кон Транспорт од Кратово. Таа со него склучила договор и од него побарала 20 бали сунѓер да ги превезе до фабриката во Винаца. Транспорт може во фактурата да наведе посебно: превоз и натовар, но не мора.

На пример, во фактурата да прикаже:

Извршен превоз.....	38.000
Натовар	2.000
Вкупно без ДДВ.....	40.000
ДДВ 18%.....	7.200
Вкупно со ДДВ	47.200

Натоварот е спореден промет кој, за даночни цели ја дели судбината на превозот. Транспорт договорил еден надоместок за превозот со натоварот па затоа неговата фактура ќе биде 40.000 + 7.200 ДДВ = 47.200 денари.

Гледано пак од аспект на Идеал, тој извршил само натовар, и не го интересира, каде сунѓерот ќе го превезува Транспорт и дали за него бара надоместок или не. Тој извршил само натовар во Кратово по налог на Транспорт и за таа услуга побарал надоместок од 2.000 денари. Значи тој извршил промет во свое име и за своја сметка, па затоа фактурата што треба да ја издаде ќе содржи:

Извршен натовар на 20 бали

сунѓер..... 2.000

ДДВ од 18%..... 360

Вкупно 2.360

5 ПРЕФАКТУРИРАЊЕ НА ТРОШОЦИ ЗА ЗАКУП (НАЕМ) НА ДВИЖНИ ДОБРА

Префактурирањето на трошоците поврзани со издавањето во закуп (изнајмувањето), на движни добра и судбината на споредните промети од даночен аспект, е определена од основниот промет. Бидејќи во практиката, како најмасовно се јавува издавањето во закуп (изнајмувањето) на превозните средства, во продолжение ќе разгледаме еден пример на изнајмување и префактурирање на трошоците.

Пример 6:

Друштво **Градежник** од Скопје е регистриран даночен обврзник за целите на ДДВ и се занимава со трговија на градежен материјал. Поради зголемен обем на работа изнајмува (закупува) товарно возило од Друштвото **Елиза** од Скопје, кое е исто така регистриран даночен обврзник за целите на ДДВ. Возилото е изнајмено со писмен договор во кој точно се прецизирани правата и обврските помеѓу закуподавачот и закупецот. Во договорот, помеѓу другото е регулирано и одржувањето на товарното возило: трошоците за тековно одржување (редовно сервисирање со замена на резервните делови и ситни поправки) паѓаат на товар на Друштвото **Елиза**, а останатите трошоци - инвестиционо одржување на товар на Друштвото **Градежник**.

Во текот на користењето на товарното возило, вршено е редовно сервисирање и промена на резервните делови. Во текот на петтиот месец се јавува сериозен дефект на менувачот и потреба од целосна замена. Согласно договорот Друштвото **Елиза** се обратило до Друштвото **Градежник** и добило одговор, да изврши замена на менувачот, поточно да го однесе возилото во сервис и замени менувачот, а трошоците ќе му бидат надоместени од Друштвото **Градежник**.

Се поставуваат повеќе прашања:

Дали Елиза има право на одбивка на претходниот данок, содржан во фактурите за редовното сервисирање?

Дали Елиза може да даде налог за промена на менувачот?

Дали Елиза има право да го одбие претходниот данок содржан во фактурата за промена на менувачот?

Дали Елиза има право да изврши префактурирање за промена на менувачот?

Дали има право во фактурата да го искаже данокот на додадена вредност?

Што се однесува до правото на одбивка на претходниот данок за редовното сервисирање (фактурирана работна рака и резервни делови), Елиза има право на одбивка на претходниот данок. Елиза е регистриран даночен обврзник за целите на ДДВ и во рамките на својата дејност ги користела услугите на сервисот за редовно сервисирање на возилото. Елиза со договор го изнајмила возилото и нејзина обврска е тековното одржување на возилото. Условите од членовите 33 и 34 од Законот за ДДВ се исполнети и не е исклучено правото на одбивка на претходниот данок (член 35), па затоа Елиза ќе може да ги одбие претходните даноци содржани во фактурите за овие услуги.

Сервисот, во кој е извршена замената на менувачот постапил по налог на Елиза. Сервисот не знае и не го интересира чие е товарното возило. Бидејќи налогот го добил од Елиза, тој и фактурирањето ќе го изврши на Елиза. Елиза, пак, во случајов постапила по налогот на изнајмувачот Градежник: тој го дал налогот на Елиза за промена на менувачот. Но, бидејќи согласно договорот за изнајмување, ова одржување на возилото е негова обврска, затоа и се изјаснил дека треба нему да му се префактурира овој трошок.

Во овој случај, **претходниот данок во фактурата за промена на менувачот Елиза има право да го одбие како сопствен претходен данок - но, таа истовремено мора да изврши и фактурирање (префактурирање), бидејќи во случајов му извршила услуга (поправка на товарното возило) на Градежник**. Во својата фактура Елиза има право да го искаже и данокот на додадена вредност. Суштински фактурата на Елиза кон Градежник ќе биде префактурирање - препис на фактурата од сервисот кон неа, бидејќи и даночната основа и данокот во двете фактури се исти.

6 ПРЕФАКТУРИРАЊЕ НА ТРОШОЦИ ЗА ЗАКУП НА ДЕЛОВЕН ПРОСТОР БЕЗ НАДОМЕСТОК

Во практиката се случува да се изнајми деловен простор без надомест за закупнина, па се поставува прашањето:

Што ќе се случи со префактурирањето, уште поточно како ќе се изврши префактурирањето на трошоците (споредните промети), доколку не постои основниот промет?

Пример 7:

Транспорт АД од Кратово, е друштво - регистриран даночен обврзник за целите на ДДВ со месечен даночен период и специјализиран за превоз на кабата стока. Друштвото изнајмува магацински простор на непрофитната организација **Безгрижност** од Кратово за период од една година. Непрофитната организација единствено е обврзана секој месец да ги плаќа трошоците за струја, вода и телефон.

Во овој случај, трошоците кои треба да ги плати **Безгрижност**, во поглед на подложноста за оданочување со данокот на додадена вредност, се поистоветуваат со главниот промет, односно плаќањето на наемнината. Значи износот на овие трошоци, подлежи на оданочување и е оданочив со општата даночна стапка од 18%.

Во конкретниот пример, секој месец **Транспорт АД** ќе изврши префактурирање на овие трошоци - за електрична енергија, вода и телефон и ќе пресмета данок на додадена вредност по стапка од 18%.

7 ПРЕФАКТУРИРАЊЕ НА ТРОШОЦИ ЗА ЗАКУП НА ДЕЛОВЕН ПРОСТОР СО НАДОМЕСТОК

Пример 8:

Транспорт АД од Кратово, е друштво - регистриран даночен обврзник за целите на ДДВ со месечен даночен период и специјализиран за превоз на кабата стока. Друштвото изнајмува магацински простор на **Идеал** од Кратово по цена од 10.000 денари месечно, односно заедно со данокот 11.800

денари (10.000 + 1.800). Согласно договорот, покрај плаќањето кирија, **Идеал** ги надоместува и трошоците за струја, вода и обезбедување.

Транспорт АД на 07.09.2017 година добил фактура за месец август од **ЕВН Македонија** за потрошена електрична енергија за магацинот во износ од 2.006 денари (1.700 + 306 = 2.006). На 8 Септември добил фактури од Друштвото за обезбедување имоти и лица фактура на износ од 1.416 денари (1.200 + 216) и од Јавното претпријатие за испорака на вода на износ од 504 денари (480 + 24).

На 11.09.2017 година **Транспорт АД** му доставил на **Идеал** една фактура во која му искажал:

• Кирија за месец август во износ од.....	10.000
• Испорачана електрична енергија.....	1.700
• Обезбедување на магацинот за месец 08.....	1.200
• Испорачана вода во месец 08.....	480
• Вкупно износ без ДДВ (даночна основа)	13.380
• + ДДВ 18%.....	2.408
Вкупно	15.788

Ако добро се погледнат износите на поединечниот промет кој е извршен кон **Транспорт АД** ќе се види дека тој должи, за струја 2.006 денари, за обезбедување 1.416 денари и за вода 504 денари, или вкупниот долг изнесува 3.926 денари. Но, **Транспорт АД** кон **Идеал** префактурирал 2.006 денари за електрична енергија (1.700 + 306), за обезбедување 1.416 денари (1.200 + 216) и за вода 566 денари (480 + 86), или вкупен долг од 3.988 денари.

Очигледно е дека **Транспорт** префактурирал 62 денари повеќе кон **Идеал**. Се поставува прашањето:

Од каде зголемениот износ кој е префактуриран и дали правилно е пресметан, односно префактуриран тој износ?

Ако поединечно се погледаат трите промети кои се префактурираат, ќе се забележи дека за испораката на вода е префактуриран зголемен износ. Префактурирање на трошоците за вода од страна на **Транспорт АД** е сосема нормално, бидејќи **испораката на вода, како спореден промет, ја дели судбината на основниот промет - изнајмување и се оданочува по стапка од 18%.**

Пример 9:

Транспорт АД од Скопје, е друштво - регистриран даночен обврзник за целите на ДДВ и специјализирано за превоз на стока. Друштвото изнајмува магацински простор на **Текстил** од Скопје по цена од 100.000 денари месечно. Согласно договорот, покрај плаќањето кирија, **Текстил** ги надоместува и трошоците за струја.

Транспорт АД на 12.09.2017 година добил фактура за месец август од **ЕВН Македонија** за потрошена електрична енергија за магацинот во износ од 2.006 денари (1.700 + 306 ДДВ).

На 14.09.2017 година **Транспорт АД** му доставил на **Текстил** две фактури: една за киријата во износ од 118.000 денари (100.000 + 18.000 ДДВ), и една за струјата во износ од 2.006 денари (1.700 + 306 ДДВ).

Транспорт е регистриран даночен обврзник и во рамките на својата стопанска дејност изнајмува магацин за надоместок на друг даночен обврзник. Магацинот се наоѓа во Скопје (за даночни цели во земјата, односно на територијата на важење на Законот).

Изнајмувањето на магацинот како услуга (член 6 став (1)) и испораката на електрична енергија како промет на добро (член 14 став 2 точка 1 од Законот) претставуваат промет кој подлежи на оданочување и е оданочив со општата даночна стапка од 18% (член 28).

Се поставува прашањето:

Дали правилно постапил даночниот обврзник Транспорт со издавањето две фактури на Текстил?

Од **Пример 9**, произлегува дека Транспорт извршува два промета, но кои чинат една економска целина.

Испораката на електричната енергија претставува промет на добра, но истата е исклучиво поврзана со изнајмувањето на магацинот. Доколку Транспорт не го изнајмеше магацинот на Текстил, воопшто немаше да има испорака на електрична енергија на Текстил. Текстил ниту склучил договор со ЕВН Македонија, ниту ЕВН Македонија знае дека тој е примател на струјата. Од ова произлегува дека, испораката на електричната енергија претставува спореден промет на главниот, основниот промет изнајмување на магацинот. Согласно ова, испораката на електричната енергија, за

даночни цели ја дели судбината на услугата - изнајмување на магацинот (Член 8 став (2) од Законот).

Важно: Меѓутоа, согласно Поглавјето 38 став (6) од Упатството за примена на Законот за данокот на додадена вредност (акт на Министерот за финансии бр.08-9289/1 од 19.06.2000 година, кој е задолжителен за вработените на УЈП) **испораката на електрична енергија не се смета за спореден промет.**

Тоа значи дека Транспорт сосема исправно постапил при фактурирањето на електричната енергија.

Ова особено е битно од аспект на местото на извршувањето на ваквите промети, како и евентуалното оданочување со различни даночни стапки.

Пример 10:

Транспорт АД од Скопје, е друштво - регистриран даночен обврзник за целите на ДДВ и специјализирано за превоз на стока. Друштвото изнајмува магацински простор на Текстил од Скопје по цена од 100.000 денари месечно. Согласно договорот, покрај плаќањето кирија, **Текстил** ги надоместува и трошоците за струја. Магацинот започнува да се користи, согласно со договорот, од почетокот на март.

Транспорт АД на 12.09.2017 година добил фактура за месец август од **ЕВН Македонија** за потрошена електрична енергија за магацинот во износ од 2.006 денари (1.700 + 306 ДДВ).

На 14.09.2017 година **Транспорт** му доставил на **Текстил** две фактури: една за киријата во износ од 118.000 денари (100.000 + 18.000 ДДВ) и една за струја во износ од 2.596 денари (2.200 + 396 ДДВ).

Во **Пример 10**, доколку претпоставиме дека се работи за сосема исти даночни обврзници како и во **Пример 9**, тогаш единствена разлика претставува искажувањето на износот за испорачаната електрична енергија. Во **Пример 9**, изнајмувачот на магацинскиот простор (Транспорт АД), во фактурата го искажа истиот износ за испорачаната електрична енергија како што го доби од ЕВН Македонија. Во **Пример 10**, закуподавачот на магацинскиот простор (Транспорт АД) искажал **поголем** износ за 500 денари ($2.200 - 1.700 = 500$) од оној кој го добил од ЕВН Македонија. Значи дека тој искажал поголема даночна основа, па затоа искажал и поголем ДДВ за износ од 90 денари ($396 - 306 = 90$).

Се поставува прашањето:

Дали правилно постапил Транспорт АД?

Гледано граѓанско - правно, Транспорт го прекршил договорот со кој имал право да ги пренесе трошоците, односно надоместокот кој го плаќа за потрошена електрична енергија. Во овој случај, тој не врши "префактурирање" како тоа вообичаено се нарекува, кога со истиот износ се задолжува - напротив тој додал вредност, односно заработува и на испораката на електрична енергија.

Дали правилно постапил за даночни цели?

Одговорот е: Да. Транспорт искажал поголем износ за испорачаната електрична енергија, односно побарал поголем надоместок и правилно пресметал и поголем данок на додадена вредност.

Што ќе се случи ако на пример, Текстил дознал за износот од фактурата од ЕВН кон Транспорт и го платил намалениот износ од 2.006 денари (1.700 + 306 ДДВ).

Дали Транспорт сега ќе должи намален ДДВ?

Одговорот е: Не. Независно колку ќе му плати Текстил на Транспорт и дали воопшто ќе му плати, Транспорт ќе го должи данокот искажан во фактурата.

Транспорт го побарува зголемениот износ од 2.200 денари и должи зголемен данок на додадена вредност (396 денари).

Пример 11:

Друштво **Мода** од Скопје, склучило договор за изнајмување на магацински простор на **Ентериер ДОО** од Скопје. Месечната кирија е договорена на износ од 200.000 денари. Трошоците за електрична енергија, парно греење и вода за пиење, паѓаат на товар на закупецот. Согласно договорот, **Мода** го празни и чисти просторот и на 28.08.2017 година му ги предава клучевите на **Ентериер**. **Ентериер**, почнувајќи од 1 Септември 2017 година го користи магацинскиот простор за сопствени потреби.

На 06.10.2017 година **Мода** добила фактура за испорачана вода од **ЈП Водовод и канализација Скопје**, во вкупен износ од 630 денари, а на 10.10.2017 година, од **Топлификација АД** добила фактура на вкупен износ од 14.160 за парно греење.

На 12.10, добиена е фактура од **ЕВН Македонија** во вкупен износ од 5.310 денари за испорачана електрична енергија за месец септември.

Мода на 14.10.2017 година ја доставила следнава фактура на Ентериер:

1. Закупнина за септември 2017	200.000
2. Испорачана топлинска енергија (парно греење) за септември 2017	12.000
Вкупно за закупнина и греење	212.000
ДДВ од 18%	38.160
Вкупно	250.160

На истиот датум доставува уште две фактури. Во првата фактура, поточно во втората фактура за месец септември, искажува:

Испорачана вода за септември 2017	600
ДДВ од 5%	30
Вкупно	630

Во третата фактура за истиот месец, искажува:

Испорачана електрична енергија	4.500
ДДВ од 18%	810
Вкупно	5.310

Во **Пример 11**, даночните обврзници се регистрирани за целите на ДДВ (само износот на киријата, како промет, **Мода** ја прави задолжителен даночен обврзник за ДДВ, бидејќи износот е над прагот за регистрација од член 51 став (1)). Прометот е извршен за надоместок - издадени се фактури со кои се бара плаќање, а прометот е извршен во Скопје и во рамките на стопанската дејност и на двата даночни обврзника.

Се поставува прашањето:

Дали Мода правилно постапила со издавање на три фактури и со користењето на различните даночни стапки за различните промети од еден единствен економски процес?

Во втората фактура од истиот датум (14.10.2017 година) **Мода** го искажала прометот на вода кон Ентериер. Прометот на вода за пиење е промет на добра од членот 3 став (1) на Законот, кој подлежи на оданочување со повластена даночна стапка од 5%, согласно член 30, став (1) точка 2 од Законот.

Меѓутоа, согласно членот 8 став (2) од Законот:

"Ако прометот на услуги како основен промет е дополнет со промет на друга услуга или на добро, како спореден промет, целокупниот промет ќе се смета за промет на услуги".

Прометот на водата за пиење кон Ентериер е исклучиво последица на изнајмувањето на магацинот.

Тоа значи дека **испораката на водата е спореден промет, на изнајмувањето на магацинот, па затоа за даночни цели се смета како една економска целина и ја дели судбината на главната услуга - изнајмување.**

Во примерите констатиравме дека изнајмувањето е услуга која подлежи на оданочување и се оданочува со општата даночна стапка од 18%, **што значи дека и испораката на вода за пиење ќе го има истиот третман, односно ќе се оданочи со општата даночна стапка од 18%.**

Мода на Ентериер требала да му достави следна фактура:

1. Закупнина за септември 2017	200.000
2. Испорачана топлинска енергија (парно греење) за септември 2017	12.000
3. Испорачана вода за септември 2017.....	600
4. Испорачана електрична енергија за септември 2017.....	4.500
ДДВ од 18%.....	39.078
Вкупно	256.178

Напомена: Мода можеше да достави и две фактури една за закупнина, парно и вода, и една за електрична енергија.

8 ПРЕФАКТУРИРАЊЕ НА ТРОШОЦИ ЗА ЗАКУП НА СТАН

Пример 12:

Друштвото **Украс АД** од Скопје е регистриран даночен обврзник за целите на ДДВ. Врз основа на размена (компензација) за извршени занатски услуги поседува стан во Скопје. На барање на Здравствената установа **Здравје**, постигнат е договор за изнајмување на станот на истата установа за период од две години. Наемнината е договорена

во износ од 10.000 денари, како и надоместување на трошоците за струја, вода и топлинска енергија. Здравствената установа **Здравје**, станот го изнајмува за да смести свој вработен во него. За кирија **Здравје** побарува ист износ (10.000 денари) и надоместување на трошоците за вода, струја и топлинска енергија.

Во **Пример 12** станува збор за два промета:

- *Прв промет*, помеѓу даночниот обврзник Украс АД и Здравје и
- *Втор промет*, помеѓу Здравје и вработениот во Здравје.

Во првиот промет Украс го изнајмува станот за надоместок од 10.000 денари - тој е вршителот на прометот на услугата.

Дали оваа услуга потпаѓа под ослободувањето од член 23 точка 2, односно дали ова изнајмување на станот се користи за станбени цели?

Одговорот е: Негативен. Украс го издава станот на Здравје, а Здравје како здравствена установа неможе да живее во станот. Само фактичкото користење на станот за станбени цели (живеење), значи исполнување на условот од точката 2 на членот 23 и ослободување на таквиот промет.

Во конкретниот случај, Украс извршува оданочив промет - изнајмување на стан, кој подлежи на оданочување и е оданочив со општата даночна стапка од 18%.

Истата судбина ќе ја делат и споредните промети, односно префактурирањето на трошоците за струја, вода и топлинска енергија, односно ќе се изврши со истата даночна стапка од 18%.

Што се случува во вториот промет: од Здравје спрема вработениот (физичко лице)?

Во овој промет Здравје станот го изнајмува за станбени цели- вработениот во него ќе станува (живее). Ова изнајмување потпаѓа под одредбата од членот 23 точка 2 од Законот за ДДВ и овој промет е ослободен од данок на додадена вредност. Меѓутоа ова ослободување на прометот не дава право на одбивка на претходниот данок, содржан во фактурите на Украс. Со оглед на ваквиот даночен третман на овој (основен) промет и префактурирањето на трошоците за вода, струја и топлинска енергија ќе биде ослободено од данок исто така без право на одбивка на претходниот данок.

Треба да напоменеме дека во **Пример 12**, е земен даночен обврзник (Здравје) кој извршува промет ослободен од данок без право на одбивка на претходниот

данок (член 23 точка 10 од Законот за ДДВ), но и да не беше ваков даночен обврзник, туку даночен обврзник кој извршува оданочив промет и е регистриран за целите на ДДВ, сепак не ќе можеше да пресмета данок на основниот промет изнајмување на станот за станбени цели и на споредниот промет (испорака на вода, струја и топлинска енергија). Од сето претходно може да заклучиме дека, **изнајмувањето на станови - само на физички лица за живеење, има третман на даночно ослободено исполнување, а кон тоа исполнување се приклучуваат и споредните промети кои имаат третман на единствен економски процес.**

9 ПРЕФАКТУРИРАЊЕ НА ТРОШОЦИ КОИ НЕ СЕ СПОРЕДЕН ПРОМЕТ И КОИ НЕ НАСТАНАЛЕ ВО ВРСКА СО НЕКОЈ ПРОМЕТ

Во практиката се јавуваат и случаи кога постои префактурирање на трошоци, но кои за основа немаат настанат промет на добра или услуги, односно, помеѓу лицата кои вршат префактурирање на трошоците и лицата на кои им се врши префактурирањето не се врши промет. **Во овие случаи станува збор за надоместување (рефундација) на трошоци кои ги платило лицето кое врши префактурирање, а кои ги товарат трошоците на работење на лицата на кои им се врши префактурирањето.**

Во овие случаи не постои договор за вршење на промет од лицето кое префактурира кон лицата на кои им се префактурира, туку најчесто постои **договор за плаќање на заедничките трошоци**, односно едно од лицата се јавува како носител, односно примател на фактурите за извршените испораки, односно направените трошоци. Врз основа на фактурите, тоа лице врши распределба на трошоците според постигнатиот договор од останатите лица и го побарува соодветниот дел од секое од тие лица. Во овој случај лицето кое врши распределување на трошоците, не врши префактурирање на соодветните делови, бидејќи и не врши промет, туку само искажува парично побарување за соодветниот дел. Затоа, во овие случаи, ова лице, најдобро е да достави пресметка или пак распоред на заедничките трошоци.

Се поставува прашањето:

Дали лицето на кое гласи фактурата за заедничките трошоци има право на одбивка на претходниот данок искажан во фактурата за извршениот промет?

Одговорот е: Потврден - доколку лицето на кое гласи фактурата ги исполнува условите од Законот за

ДДВ, односно е регистриран даночен обврзник кој извршува оданочив промет со право на одбивка на претходниот данок, **не е исклучено правото на одбивка** за тие трошоци и со добивање соодветна фактура (која се евидентира), може да изврши одбивка на претходниот данок, **но само во висина на соодветниот дел кој се однесува на него (50% од износот на ДДВ).**

Дали останатите лица кои добиваат пресметка за плаќање на дел од трошоците можат да извршат одбивка на претходниот данок?

Одговорот е: Негативен - тие неможат да извршат одбивка на претходниот данок. Впрочем, тие и немаат фактура која гласи на нивниот дел на прометот од добавувачот, па со тоа не исполнуваат еден од основните услови.

Пример 13:

Во деловниот објект на ул. Караорманска бр 177 во Скопје сместени се **друштвата: Современ книжар, Унија и Дизајн**, сопственици на објектот. Броилото за електрична енергија, броилото за потрошена вода, како и топлинска енергија гласат на **Современ книжар кој е и сопственик на 50% од деловниот објект**. Со меѓусебен договор, договорено е, покрај претходно наведените трошоци и трошоците за осигурување, обезбедување и одржување да се фактурираат на **Современ книжар**, а да се подмируваат согласно квадратурата која е во сопственост. **Современ книжар секој месец врши поделба - распоред на добиените фактури** за трошоците и им доставува пресметка на делот од заедничките трошоци кој им припаѓа на другите две друштва (**Унија 33% и Дизајн 27%**).

Во **Пример 13**, единствено **Современ книжар** ги исполнува условите за одбивка на претходниот данок (секако доколку е регистриран и врши оданочива дејност), бидејќи **единствено тој ги добива фактурите** во кои е искажан ДДВ. **Но тој има право на одбивка само на делот за кој тој е сопственик и за кој се однесува соодветниот дел.**

Современ книжар ги плаќа целосно добиените фактури за заедничките трошоци, бидејќи тие гласат на негово име, а од останатите две друштва тој врши **рефундирање на нивните веќе платени трошоци**. **Современ книжар не врши промет спрема другите две трговски друштва.**

ПРООДНИ СТАВКИ

ОД АСПЕКТ НА ДДВ

Др. Горан РАФАЈЛОВСКИ

Во одделни случаи, во практиката многу често постои дилема во однос на одговор на прашањето:

Дали одредено плаќање за такса или некои трошоци е проодна ставка или е надоместок за извршен промет на кој треба да се пресмета данок на додадена вредност?

Начелно одговорот е: Доколку даночниот обврзник кој го прима плаќањето не е ниту доверител ниту должник, односно за него тоа не претставува ниту трошок ниту приход, бидејќи тој само посредува, односно врши услуга во туѓо име и за туѓа сметка, во овој случај за него тоа се т.н. проодни ставки.

Проодни ставки се јавуваат кај шпедитерите, адвокатите, нотарите и трговските друштва кои вршат услуги на сместување, односно давање угостителски услуги во туристички места, услуги за паркирање и слично.

Во член 18 од Законот за данокот на додадена вредност ("Службен весник на РМ", број 44/99...189/16, во натамошниот текст: Законот за ДДВ) е пропишано:

Даночната основа не ги опфаќа:

1. Намалувањата на цената во форма на дисконт за авансни плаќања,
2. Ценовниот дисконт, работот и другите видови на намалување на цената одобрени на примателот на доброто или на корисникот на услугата во време на извршување на прометот, ако тие се посебно искажани во фактурата и евидентирани во книговодството, и
3. Износот што го добива даночниот обврзник од примателот на доброто или од корисникот на услугата како плаќање на трошоците што ги направил во нивно име и за нивна сметка, ако тој износ е евидентиран во книговодството."

Според цитираниот член 18, во точката 3, е уредено прашањето за проодните ставки од аспект на ДДВ.

Во продолжение дадени се неколку **Примери** за проодни ставки кои најчесто се јавуваат во практиката:

Пример 1: Комунална такса за паркирање

На друштвото **Паркинг ДОО** од Скопје, кој е регистриран даночен обврзник за целите на ДДВ, врз основа на договор со општината, дадено му е на користење паркиралиштето во центарот на градот. Друштвото **Паркинг ДОО** за едночасовно паркирање на патничко возило наплатува 40 денари. Со одлука на Општината друштвото **Паркинг ДОО** е задолжено да наплатува 4 денари комунална такса за користење на просторот за паркирање (10% од наплатената цена).

Паркинг ДОО, на корисниците на паркинг просторот им издава сметка за користење:

Надоместок за паркирање	34 ден.
ДДВ 18%	6 ден.
Вкупно	40 ден.
Комунална такса	4 ден.
Вкупен износ за плаќање	44 ден.

Дали Друштвото Паркинг ДОО, правилно постапило?

Одговорот е: Да. Паркинг ДОО постапил согласно член 18 точка 3 од Законот за ДДВ бидејќи:

- Паркинг ДОО го изнајмува паркинг просторот и за тоа наплаќа надоместок;
- Висината на комуналната такса не ја одредува, таа ја одредува советот на општината како % од цената на надоместокот, согласно Законот за комунални такси;
- Паркинг ДОО нема својство ниту на доверител, ниту на должник. Доверител на комуналната такса е општината (таа побарува комунална такса, а должници се физички и правни лица кои го користат паркинг просторот;
- Паркинг ДОО само ја наплатува комуналната такса и ја уплатува на трезорска сметка на општината.

Пример 2: Туристичка такса

Хотелот **Инекс** од Охрид извршил сместување на 5 лица по барање на друштвото **Мода** од Скопје. Цената на сместувањето (полн пансион) изнесува 1.800 денари (без ДДВ и туристичка такса). Хотелот за едномесечниот престој - едно ноќевање на петте лица испоставил фактура на **Мода**, во износ од 9.950 денари:

Услуга на сместување	(5 x 1.800)	9.000 ден.
ДДВ 5%	(9.000 x 5%)	450 ден.
Вкупно		9.450 ден.
Туристичка такса	(5 x 100)	500 ден.
Вкупно за плаќање		9.950 ден.

Напомена: ДДВ на туристичката такса не е пресметан согласно член 18 точка 3 од Законот за ДДВ.

Дали хотел Инекс Охрид, правилно постапил?

Одговорот е: Да. Хотел Инекс Охрид во однос на туристичката такса за престој не се јавува ниту како доверител, ниту како должник, туку само ја наплатува туристичка такса со услугата за сместување и ја уплатува на трезорската сметка на општината. Во фактурата внесува напомена.

Пример 3: Судски такси

Друштвото **Макпромет ДОО**, Скопје за судски спор го ангажирало адвокатот **Трајковски Никола**.

За извршената адвокатска услуга адвокатот **Трајковски Никола** на друштвото **Макпромет ДОО**, Скопје му ја доставил следнава фактура:

Адвокатска услуга	23.000 ден.
ДДВ 18%	4.140 ден.
Вкупно	27.140 ден.
Судски такси - проодна ставка	10.000 ден.
Вкупен износ за плаќање	37.140 ден.

Напомена: ДДВ на судската такса не е пресметан согласно член 18 точка 3 од Законот за ДДВ.

Дали адвокатот Трајковски Никола, правилно постапил?

Одговорот е: Да. За судските такси адвокатот не е ниту должник, ниту доверител, тој судските такси по ба-

рање на друштвото Макпромет ДОО ги платил во негово име и за негова сметка, за да започне судската постапка.

Пример 4: Трошоци за шпедиција - проодни ставки

- Друштвото **Траншпед ДОО** од Скопје, врши шпедитерски услуги за друштвото **Мона ДОО** од Скопје. За увоз на стока од Германија (Минхен) до Скопје. **Траншпед ДОО** ги сноси следниве трошоци:
 - Превоз на релација Минхен-Скопје (1.340 километри во странство и 45 во земјата). Овој износ е засметан во царинската, а со тоа и во даночната основа за ДДВ..... 12.000
 - Царина во износ од 54.000
 - ДДВ 62.000
 - Обрасци 400
- Шпедитерот извршил фактурирање на **Мона ДОО** при што ја искажал и цената на својата услуга во износ од 10.000
За извршената услуга, ја издал следнава ф-ра:

Шпедитерска услуга	10.000 ден.
Обрасци	400 ден.
Даночна основа	10.400 ден.
ДДВ 18%	1.872 ден.
Вкупно	12.272 ден.
Превоз (Минхен - Скопје)	12.000 ден.
Вкупно услуги	24.272 ден.
Царина - проодна ставка	54.000 ден.
ДДВ - проодна ставка	62.000 ден.
Вкупно проодни ставки	116.000 ден.
Вкупен износ за плаќање	140.272 ден.

Напомена: ДДВ не е пресметан на превозот согласно член 21 став (2) точка 2, и на проодните ставки согласно член 18 точка 3 од Законот за ДДВ.

Дали Траншпед ДОО, Скопје правилно постапил?

Одговорот е: Да. Платената царина и ДДВ не се обврска на Траншпед ДОО туку се обврска на Мона ДОО, Скопје. Траншпед ДОО како шпедитер само ја олеснил царинската постапка.

Превозот од страна на шпедитерот на релација Минхен - Скопје исто така **не подлежи на оданочување** со ДДВ согласно член 24 став (1) точка 3 под б, а во согласност со член 21 став (2) точка 2 од Законот за ДДВ.

ОБВРСКИ ЗА ТРГОВЦИТЕ И ДИСТРИБУТЕРИТЕ СОГЛАСНО ЗАКОНОТ ЗА ЗАШТИТА НА ПОТРОШУВАЧИТЕ

Др. Горан РАФАЈЛОВСКИ

Со Законот за заштита на потрошувачите ("Службен весник на РМ", број 38/04...152/15) се уредува заштитата на правата на потрошувачите, условите и начинот на заштитата на потрошувачите, условите за трговско работење што се од значење за заштита на правата на потрошувачите, правата и обврските на здруженијата на потрошувачите, како и надлежностите на органите на државната управа во однос на заштитата на потрошувачите. Утврдувајќи ги правата на потрошувачите, со Законот за заштита на потрошувачите (во на тамошниот текст: Законот), истовремено се утврдуваат и обврски за трговците, производителите и дистрибутерите.

Во продолжение ќе наведеме некои од обврските од Законот за заштита на потрошувачите кои се однесуваат на трговците, производителите и дистрибутерите (во натамошниот текст: трговци) и глобите пропишани за непочитување на законските одредби.

ИНФОРМИРАЊЕ ЗА УСЛОВИТЕ ЗА ПРОДАЖБА

Законот содржи одредби со кои се утврдува право на потрошувачите да бидат информирани за квалитетот, карактеристиките и условите на продажба на производите и давањето услуги. Законот го штити потрошувачот и ако потрошувачот се сомнева дека трговецот не постапил според одредбите од Законот, наводите на потрошувачот ќе се сметаат за вистинити и трговецот на барање на потрошувачот е должен да му го врати уплатениот износ за купениот производ и да му ја надомести евентуално сторената штета, потрошувачот е должен да го врати купениот производ, а трговецот да го прими вратениот производ од потрошувачот.

ИСТАКНУВАЊЕ НА ПРОДАЖНИТЕ УСЛОВИ

Една од најбитните обврски за трговецот е обврската јасно и на видно место да ги истакне продажните услови во продажниот простор, посебните продажни услови за одделни производи и услуги на продажните места на тие производи и услуги, а условите за продажба на производи за посебни групи потрошувачи (младенци, пензионери, инвалиди, студенти и сл.) да ги истакне на видно место. Законот забранува условување на купување на едни производи со купување на други производи или друг начин на условување на купување и продажба на производи.

За извршените услуги за поправка и одржување на производите, чија вредност е поголема од 5.000 денари, трговецот е должен да му достави на потрошувачот пресметка и работен налог со опис на работите, употребениот материјал или делови за поправка и одржување.

ИСТАКНУВАЊЕ НА ЦЕНАТА НА ПРОИЗВОДИТЕ И ДАВАЊЕ НА УСЛУГИ

Трговецот согласно Законот е обврзан на јасен, видлив, читлив и недвосмислен начин да ја истакне продажната цена на производите и услугите, односно на продажното место на кое се изложени производите, на производите во рефусна состојба, на услугата кои ги дава и на резервните делови кои ги продава. **Продажната цена мора да биде напишана во денари на производот, односно амбалажата, на продажното место на производите, како и на производот во излогот**, а трговецот е должен да се придржува на истакнатите продажни цени и условите за продажба.

ПРОДАЖБА НА ПРОИЗВОД СО НЕДОСТАТОК ИЛИ ГРЕШКА

Трговецот е должен производите кои имаат недостаток или грешка, при нивната продажба физички да ги одвои од останатите производи и јасно, видливо и читливо да ги обележи на производот, а на продажното

место да истакне натпис дека се работи за продажба на производи со недостаток или грешка.

АМБАЛАЖА

Трговецот е должен производот да го продава во соодветна амбалажа која не смее да биде штетна по здравјето на луѓето, мора да биде приспособена на формата и количината на производот и не смее да го доведе во заблуда потрошувачот по однос на количината и големината на производот.

ПРОДАЖБА НА ПРОИЗВОДИ ВО РЕФУСНА СОСТОЈБА И ПРОИЗВОДИ НА РАСПРОДАЖБА ИЛИ СО ИЗМИНУВАЊЕ НА РОК

За производите во рефусна состојба (кои при купувањето се мерат во присуство на потрошувачот), декларацијата мора да се истакне јасно, видливо и читливо на амбалажата во која производот се става за продажба, или на продажното место.

Одредбите од Законот, го обврзуваат трговецот означувањата што упатуваат на распродажба, односно на **намалување на цените**, независно од тоа дали намалувањето е изразено во износ или процент, **да бидат** реални и вистинити и да бидат **јасно изразени** (наведување на новата цена покрај видливо прецртаната претходна цена, или "нова цена" и "стара цена", или наведување на процентот на намалување на цената и новата цена покрај видливо прецртаната претходна цена (цената која трговецот ја применувал 30 дена пред отпочнувањето на распродажбата на производите). **Производите** кои се ставени на распродажба, трговецот мора **физички да ги одвои** и јасно и на видно место да истакне натпис дека се работи за распродажба, а доколку трговецот стави на распродажба **производи со грешка мора да истакне** натпис со кој ќе се запознае потрошувачот **во што се состои грешката** на производот.

ЗАЕДНИЧКА ПОНУДА НА ПРОИЗВОДИ И УСЛУГИ

Заедничка понуда на производи и услуги Законот предвидува кога стекнувањето на производите и услугите е зависно или е во врска со стекнувањето на некој друг производ или услуга. Заедничка понуда за една вкупна цена Законот дозволува за:

1. Производи или услуги што претставуваат една целина; и
2. Производи или услуги, под услов:
 - секој од производите или секоја од услугите **да**

можат одделно да се купат по нивната вообичаена цена во истите деловни простории на трговецот,

- **потрошувачот јасно да биде информиран** за таа можност и за посебните продажни цени на секој од производите или услугите, и
- **намалувањето на цената** што му е понудена на потрошувачот на сите производи или услуги **да не надминува една петтина од вкупните цени** на производите или услугите.

Се дозволува бесплатно, заедно со некој друг производ или услуга, да се нудат:

- *помошни или придружни производи* на основниот производ, што се посебно адаптирани за тој производ за да се прошири или да се подобри начинот на искористувањето на основниот производ,
- *пакување или контејнери* што се користат за заштита и пакување на производот, имајќи ја предвид природата и вредноста на тие производи,
- *ситни подароци и мали услуги* што се сметаат за вообичаени во трговската пракса, како и испорака, поставување, контрола и одржување на производите што се продаваат,
- *мостри* произведени од страна на производителот или дистрибутерот на основниот производ, до мерката до која тие се нудат во количини или мерки што исклучително се суштествени за проценка на квалитетот на производот,
- *часовници од безначајна комерцијална вредност*, и
- *разни видови на лозови или картички од овластени приредувачи на игри на среќа*.

Во оваа група не спаѓаат, односно **се забранува бесплатно или заедно со некој друг производ** да се нудат вештачки млека и друга храна наменета за доенчиња до шест месечна возраст, шишиња и цуцли и цуцли лажалки.

ОБВРСКА ЗА ИЗДАВАЊЕ СМЕТКА

Трговецот е должен за продадениот производ, односно извршената услуга на потрошувачот **да му издаде фискална сметка**, односно јасно видлива и читливо напишана сметкопотврда или фактура (доколку со друг пропис поинаку не е определено) и да му овозможи проверка на точноста на пресметаниот износ по однос на квалитетот и количината на купениот производ, односно извршената услуга.

Напомена: Обврската за издавање фискална сметка е регулирана со Законот за регистрирање на готовински плаќања.

ОБВРСКА ЗА ДОСТАВУВАЊЕ ДЕКЛАРАЦИЈА, ГАРАНЦИЈА И СЛИЧНИ ДОКУМЕНТИ

Законот го обврзува трговецот при продажбата на производите на потрошувачот да му ги предаде и да му ги предочи пропишаните документи и документите кои ги изготвил производителот заради полесна и сигурна употреба на производот (декларација, гаранција, технички упатства, упатства за склопување, упатства за користење, попис на овластените сервиси и слично).

Гаранција и сервисирање

Трговецот е должен, согласно со техничките прописи со кои се определуваат производите за кои производителот, увозникот, односно застапникот на странска фирма мора да издаде гаранција за квалитетот, односно за исправно функционирање на производот, документ за начинот на употреба на производот, да обезбеди сервис за одржување и поправка и снабдување со резервни делови во гарантниот рок. **Трговецот е должен најмалку за пет години од денот на производството на производот, но не помалку од две години од денот на истекот на гаранцијата на производот, да обезбеди резервни делови.** Во согласност со потрошувачот производот може да се сервисира најмногу три пати во рамките на гарантниот рок и доколку не се поправи производот потрошувачот има право да бара од трговецот да го замени со ист таков нов и исправен производ или да му го врати платениот износ на потрошувачот за купениот производ.

Потрошувачот нема право да бара замена на производот или враќање на платениот износ доколку недостатокот што се сервисира е минимален, односно не влијае врз квалитетот и перформансите на основната функција на производот.

Производителот е должен да се придржува на обврските од гарантниот лист. Гаранцијата содржи: фирма, односно назив и седиште на давателот на гаранцијата; податоци за производот со кој се идентификува производот; изјава за гаранцијата и за условите на гаранцијата; траење на гарантниот рок; рок во кој трговецот е должен да постапи по барањето на корисникот на гаранцијата и да ги отстрани дефектите и недостатоците на производот; фирма, односно назив и седиште на трговското друштво или друго правно или физичко лице што производот го продал на мало, датум на продажбата, печат и потпис на овластениот работник и изјава дека потрошувачот ги има законските права кои произлегуваат од наци-

оналното законодавство кое ја регулира продажбата на производите и дека овие права не се загрозени со гаранцијата.

Трошоците за материјалот, резервните делови, работата, преносот и превозот на производот што настануваат при отстранување на дефектите, односно замената на производот со нов производ врз основа на гаранцијата, паѓаат на товар на давателот на гаранцијата. Документите мора да бидат напишани јасно и читливо на македонски јазик и кирилско писмо, што не ја исклучува можноста за истовремена употреба и на другите јазици и знаци лесно разбирливи за потрошувачот.

Декларација

Декларацијата е задолжителна за секој производ и мора да ги содржи најмалку следниве податоци:

- *назив на производот*, односно име под кое производот се продава (ознака или опис на производот и ако е потребно, неговото користење и одржување, кој е доволно прецизен за да му овозможи на потрошувачот да го препознае бараниот производ и да го разликува од другите слични производи со кои би можел да се замени),
- *состав на производот*,
- *начин на одржување* на производот,
- *начин на употреба* на производот,
- *индустриски дизајн*, трговска марка или ознака на производот, ако се смета како битен елемент на производот,
- *дата на производството и рок на употреба*, доколку е истото пропишано,
- *фирма и седиште на производителот*, односно на трговецот, доколку има своја трговска марка за производот и се претставува како производител, а за увозните производи и фирма и седиште (полна адреса) на увозникот, како и земјата на потекло,
- *предупредување за можна опасност при употреба*, доколку таква опасност постои,
- *изјава на производителот за постоење на изменети својства на производите*, состојци на деловите и додатоците, односно за какви измени се работи, и
- *изјава на производителот за усогласеност на производите со пропишаните услови.*

Покрај наведените податоци, декларацијата мора да содржи и податоци утврдени со посебни прописи. Податоците од декларацијата мора да бидат вистинити, јасно видливи и читливи, напишани на маке-

донски јазик и кирилско писмо, што не ја исклучува можноста за истовремена употреба и на другите јазици и знаци лесно разбирливи за потрошувачот. За податоците од декларацијата за увозните производи одговорен е увозникот.

Напомена: Законот за трговија исто така пропишува обврска, стоките што е пуштени во промет да се спакувани, декларирани, означени, односно обележени.

ОБВРСКА ЗА ПУШТАЊЕ ВО ПРОМЕТ НА БЕЗБЕДНИ ПРОИЗВОДИ

Законот пропишува и обврска за трговецот да пушта во промет безбедни производи согласно со утврдените технички барања и прописи за соодветниот производ и во согласност со барањата што се утврдени за заштита на животната средина и здравјето на луѓето.

Безбеден производ е секој производ кој не претставува било каков ризик и кој ги исполнува условите со кои се обезбедува висок степен на заштита на безбедноста и здравјето на луѓето, и тоа земајќи ги предвид:

- *својствата на производот* како што е составот, пакувањето, упатството за составување, употребување и одржување,
- *дејството врз други производи* кога ќе се користи заедно со други производи,
- *презентацијата на производот*, неговите ознаки, етикета, упатствата за користење, фрлање и било какви други ознаки или информации дадени за производот, и
- *категиорите на потрошувачи*, особено децата и старите лица кои се изложени на ризик при користење на производот.

Опасен производ е секој производ што не ги исполнува предвидените услови за безбеден производ. Како опасни производи се сметаат и производите кои имаат форма, мирис, боја, изглед, пакување, етикета, волумен или големина и кои може потрошувачите- децата, да ги заменат со прехранбени производи и да ги ставаат во уста, да ги цицаат или голтнат, што може да биде опасно и да предизвика задушвање, труење, перфорирање или опструкција на дигестивниот тракт и слично.

ОДГОВОРНОСТ ЗА ПРОИЗВОДИТЕ

Трговецот е должен да му продаде на потрошувачот производ, односно да му дава услуга од таков квалитет и квантитет кој целосно одговара на ут-

врдените технички барања и прописи, на пропишаните стандарди, нормативи и услови предвидени со договорот, барањата што биле истакнати, како и на информациите што трговецот ги дал за производот или услугата.

Со Законот е утврдена одговорност на производителот, увозникот и дистрибутерот.

Законот пропишува право на потрошувачот на кого му е продаден производ со недостаток по свој избор да бара, а трговецот е должен: бесплатно да ги отстрани недостатоците на производот или да му плати надомест на трошоците направени за отстранување на недостатокот; сразмерно да ја намали продажната цена; да го замени производот со соодветен производ со иста или друга трговска марка, тип, индустриски дизајн или ознака за потекло и географска ознака на производот или да го раскине договорот (освен ако недостатокот на производот е минимален), да му го врати платениот износ и да му плати надомест за претрпената штета.

Со Законот се предвидени и други обврски за производителите, трговците и дистрибутерите и пропишани соодветни глоби за нивно непочитување.

ПРЕКРШОЧНИ САНКЦИИ И ГЛОБИ

За сите повреди на одредбите од Законот, покрај глоба за правното лице и за управителот, пропишани се прекршочни санкции.

Висината на глобата се движи од 700 евра па до 4.000 евра во денарска противвредност. Глобата за правното лице односно трговецот поединец се пресметува согласно критериумите утврдени со Законот за прекршоците.

Глобата за Управителот односно за одговорното лице во трговецот поединец изнесува 30% од одмерената глоба на правното лице, односно на трговецот поединец.

Прекршочните санкции кои се изрекуваат заедно со глобите за пооделни прекршоци се:

- привремена забрана за вршење на дејност во траење од 7 работни дена за трговец -физичко лице, или во траење од 15 работни дена за трговец - правно лице
- забрана за вршење одделна дејност во траење до 1 година за правното лице, односно на трговецот поединец
- забрана на вршење на одговорна должност во траење од 3 месеца до 1 година за управителот.

ФИНАНСИСКА ПОМОШ

ЗА ИСПЛАТА НА МИНИМАЛНА ПЛАТА

Иван **СТОЈАНОВ**

Со измените и дополнувањата на Законот за минимална плата во Република Македонија (во продолжение: Законот) објавени во "Службен весник на РМ", број 132/17 покрај висината на минималната плата и другите законски измени¹, се утврди и можност за доделување на финансиска помош од страна на државата за работодавачите, а се со цел утврдениот износ на минимална плата како законска обврска да не предизвика финансиски потешкотии како и да влијае на ликвидноста кај истите. Предвидената финансиска помош ќе се исплаќа само за работодавачите со исполнување на одредени услови пропишани во Законот и тоа за периодот од месец септември 2017 до месец август 2018 година.

ВИСИНА НА МИНИМАЛНА ПЛАТА

Согласно Законот за минимална плата висината на износот на минималната плата за **септември 2017** година заклучно до исплатата на платата за **јуни 2018** година изнесува **17.130 денари во бруто износ**.

Висината на минималната плата во бруто износ секоја година ќе се усогласува со:

- Една третина од порастот на просечно исплатената плата во Република Македонија;
- Една третина од порастот на индексот на трошоците на живот;
- Една третина од реалниот пораст на бруто домашниот производ; и

ќе се објавува секоја година во месец Март од страна на Министерот за труд и социјална политика по претходно мислење од Економско - социјалниот совет во "Службен весник на Република Македонија" која ќе се исплатува со платата за април во тековната година.

¹ Повеќе за измените и дополнувањата на Законот за минимална плата во РМ можете да прочитате во написот објавен во Репрезент 09/2017.

Р. бр.	Опис	Стапка	Износ
1	Бруто плата		17.130
2	Придонеси за задолжително ПИО	18%	3.083
3	Придонеси за задолжително здравствено осигурување	7,3%	1.250
4	Дополнителен придонес за задолжително осигурување во случај повреда и професионално заболување	0,5%	86
5	Придонес за задолжително осигурување во случај на невработеност (придонес за вработување)	1,2%	206
6	Вкупни придонеси	27%	4.625
7	Бруто плата намалена за придонеси		12.505
8	Лично ослободување		7.456
9	Даночна основа за пресметка на персонален данок на доход		5.049
10	Персонален данок	10%	505
11	Нето плата		12.000

ФИНАНСИСКА ПОМОШ ЗА РАБОТОДАВАЧИТЕ

Како што и претходно напоменавме со цел износот на минималната плата кој работодавачите како основна плата задолжително треба да го исплатат на работниците за работа извршена за полно работно време и исполнет нормиран учинок да не предизвикаат финансиски потешкотии кај работодавачите и нарушување на нивната ликвидност, законодавецот предвиде од Буџетот на Република Македонија да се издвојуваат средства за финансиска поддршка за исплатата на платата за **периодот септември 2017 - август 2018**. За таа цел, а во согласност со член 4-д од Законот, Министерот за труд и социјална политика во согласност со Министерот за финансии донесе **Правилник за начинот на обезбедување на финансиска помош за исплата на минималната плата** објавен во "Службен Весник на РМ", број 138/17 во кој се пропишува начинот на обезбедување на финансиска помош за исплата на минималната плата од Буџетот на Република Македонија.

Финансиската помош за период Септември 2017 - Февруари 2018 се обезбедува во висина од:

- **2.000 денари по вработен**, за вработени кои биле во работен однос кај работодавачот во јануари, февруари и март 2017 година и **просечниот**

износ на исплатената месечна нето плата за овој период им бил до 10.000 денари;

- **1.500 денари по вработен**, за вработени кои биле во работен однос кај работодавачот во јануари, февруари и март 2017 година и **просечниот износ на исплатената месечна нето плата за овој период им бил помеѓу 10.001 и 10.500 денари**;
- **1.000 денари по вработен**, за вработени кои биле во работен однос кај работодавачот во јануари, февруари и март 2017 година и **просечниот износ на исплатената месечна нето плата за овој период им бил помеѓу 10.501 и 11.000 денари**;
- **500 денари по вработен**, за вработени кои биле во работен однос кај работодавачот во јануари, февруари и март 2017 година и **просечниот износ на исплатената месечна нето плата за овој период им бил помеѓу 11.001 и 11.500 денари**.

За периодот на исплата на плата Март 2018 - Август 2018 година се обезбедува финансиска помош во висина од 50% од претходно утврдените износи или:

- **1.000 денари по вработен**, за вработени кои биле во работен однос кај работодавачот во јануари, февруари и март 2017 година и **просечниот износ на исплатената месечна нето плата за овој период им бил до 10.000 денари**;
- **750 денари по вработен**, за вработени кои биле во работен однос кај работодавачот во јануари, февруари и март 2017 година и **просечниот износ на исплатената месечна нето плата за овој период им бил помеѓу 10.001 и 10.500 денари**;
- **500 денари по вработен**, за вработени кои биле во работен однос кај работодавачот во јануари, февруари и март 2017 година и **просечниот износ на исплатената месечна нето плата за овој период им бил помеѓу 10.501 и 11.000 денари**;
- **250 денари по вработен**, за вработени кои биле во работен однос кај работодавачот во јануари, февруари и март 2017 година и **просечниот износ на исплатената месечна нето плата за овој период им бил помеѓу 11.001 и 11.500 денари**.

Исплатена плата за Јануари, Февруари и Март 2017	Износ на финансиска помош	
	Септември 2017 до Февруари 2018 година	Март 2018 до месец Август 2018 година
до 10.000 денари	2.000	1.000
10.001 и 10.500 денари	1.500	750
10.501 и 11.000 денари	1.000	500
11.001 и 11.500 денари	500	250

За работниците кои работат со скратено или помалку од полно работно време, просечниот износ на исплатената месечна нето плата по работник се пресметува сразмерно со бројот на одработените часови во месецот.

Важно: Согласно соопштението на Управата за јавни приходи, пресметката на просечниот износ на исплатената месечна нето плата во јануари, февруари и март 2017 заклучно со 31.08.2017 година, се врши на начин, при што вкупниот број на одработени часови (ефективни часови, надоместок за боледување на товар на работодавачот, прекувремени часови²) во овие три месеци се дели со износот на пресметаната нето плата во трите месеци, при што се добива нето плата по час. Овој износ се споредува со пресметаната плата по час, согласно праговите на исплатена плата утврдена со законот и се одредува категорија на финансиска помош.

Услови кои треба да ги исполнуваат работодавачите

Финансиската помош се обезбедува на работодавачот доколку ги исполнува следните услови:

- Работодавачот да не е ослободен од плаќање на придонеси од Задолжително социјално осигурување или персонален данок на доход за вработеното лице за кое се користат субвенции за доплата до минимална плата;
- Работодавачот да има статус на активен обврзник, односно да не е во постапка на стечај или ликвидација или постапка на бришење согласно членовите 477, 477-а, 552-а и 552-б од Законот за трговските друштва "Службен весник на РМ", број 28/04...61/16;
- Работодавачот во 2016 година да остварил загуба или нето добивка по оданочување во износ помала од 10% од вкупните расходи; и
- Работодавачот да ги има подмирено обврските по основ на плата, придонеси од задолжително социјално осигурување и даноци, заклучно со

² Согласно член 4-б став 2 од измените и дополнувањата на Законот за минимална плата во Република Македонија во просечниот износ на исплатената месечна нето плата за работник, не се пресметува додатокот на плата за прекувремена работа.

последниот ден од месецот за кој се обезбедува финансиската помош.

Важно: Работодавачите кои ќе добијат финансиска помош за исплата на минималната плата се должни, работниците за кои користеле субвенции да ги задржат на работа најмалку една година по завршување на периодот на добивање на финансиската помош во спротивно ќе бидат должни да ја вратат добиената финансиска помош во рок од 30 дена од денот на одјавувањето на работникот за кој добивал финансиска помош, освен во случај на остварување на право на пензија, престанок на работниот однос по вина или волја на работникот и смрт на работникот.

НАЧИН НА ОБЕЗБЕДУВАЊЕ НА ФИНАНСИСКА ПОМОШ

Работодавачите кои ги исполнуваат претходно спомнатите услови и сакаат да користат финансиска помош согласно Законот, потребно е при поднесување на Месечната пресметка за интегрирана наплата (МПИН) до Управата за јавни приходи за вработените лица за кои се бара обезбедување на финансиска помош за исплата на минимална плата **во поле 3.23** од клиентскиот софтвер да внесат **шифра 401** (поединечно за секој вработен). За да може да се поднесе МПИН со новата шифра 401 потребно е од веб страната на УЈП да се преземе најновата верзија на клиентскиот софтвер МПИН од 05.10.2017.

Управата за јавни приходи по приемот на податоците врши нивна обработка и контрола на исполнетоста на условите и преку Декларацијата за прием го известува работодавачот дека ги исполнува условите или се предупредува доколку не ги исполнува условите за користење на финансиската помош. Декларацијата за прием нема да биде одбиена поради предупредувањето, туку истото служи за информирање на работодавачот дека нема да следи исплата на финансиска помош.

ИСПЛАТАТА НА ФИНАНСИСКАТА ПОМОШ

Финансиската помош се остварува по исплата на платата за месецот за кој се обезбедува финансиската помош. Исплатата на финансиската помош се врши преку Министерството за труд и социјална политика.

НАЧИН НА ПОПОЛНУВАЊЕ НА ОБРАЗЕЦОТ МПИН (ПРАКТИЧЕН ПРИМЕР)

Пример:

Плата на работникот:

• Јануари.....	10.080 ден.
• Февруари.....	10.700 ден.
• Март.....	10.700 ден.
• Ефективни часови	
- јануари, февруари и март.....	520
• Нето плата по час	
(10.080 + 10.700 + 10.700) / 520.....	60,54

Проверка за категорија на финансиска помош:

• До 10.000 денари	
(финансиска помош 2.000 денари)	
(10.000 x 3) / 520	57,69
• 10.001 - 10.500	
(финансиска помош 1.500 денари)	
(10.500 x 3) / 520	60,58

Согласно направените пресметки работодавачот за овој работник ќе добие финансиска помош во износ од 1.500 денари (**60,58 > 60,54 > 57,69**).

Работодавачот за овој работник со цел обезбедување на финансиската помош МПИН образецот ќе го пополни на следниот начин:

- Поле 3.5 - Траење на стаж во денови..... 30
- Поле 3.6 - Ефективна работа - часови..... 168
- Поле 3.7 - Износ за ефективна работа 12.000
- Поле 3.14 - Основица за пресметување на придонес - бруто плата во вкупен износ..... 17.130
- Поле 3.15 - Придонес за задолжително ПИО 3.083
- Поле 3.40 - Придонес за задолжително здравствено осигурување 1.250
- Поле 3.42 - Дополнителен придонес за здравствено осигурување 86
- Поле 3.44 - Придонес за осигурување во случај на невработеност 206
- Поле 3.46 - Персонален данок на доход 505
- Поле 3.17 - Шифра за вид на стаж на осигурување 0050
- **Поле 3.23 - Ознака на надлежен орган обврзник за пресметка и уплата на придонес 401**
- Поле 3.13 - Нето плата..... 12.000
- Поле 3.31 - Ефективна нето плата..... 12.000

ПРЕСМЕТУВАЊЕ НА МАРГИНАТА НА СОЛВЕНТНОСТ ВО ОСИГУРУВАЊЕТО

Ацо ДИМИТРОВСКИ

Маргината на солвентност го покажува најниското можно ниво на капитал, што мора да се одржува за да се овозможи непречено работење на осигурителните и реосигурителните друштва.

Колку е битно одржувањето на потребното ниво на маргината на солвентност се гледа од одредбите на членовите 103-106, 163 и 167 од Законот за супервизија на осигурување ("Службен весник на РМ", број 27/02...23/16) според кои друштвото на квартална основа ја известува Агенцијата за супервизија на осигурувањето (во натамошниот текст: Агенцијата) за нивото на маргината на солвентност при што доколку тоа опаднало неодложно презема мерки за одржување на истото и напоредно со тоа донесува и забрана за распределба на добивката било како дивиденда или како учество во добивката на органот на управување, надзорниот орган или на вработените. Со други зборови кажано, доколку друштвото не го обезбедува потребното ниво на маргината на солвентност или не донесе мерки за обезбедување на истото, ќе се смета дека работи спротивно на правилата за управување со ризик.

ПРОПИСИ СО КОИ СЕ УРЕДУВА ПРЕСМЕТУВАЊЕТО НА МАРГИНАТА НА СОЛВЕНТНОСТ

Обврската за утврдување на маргината на солвентност е дефинирана во членовите 75 и 76 од Законот за супервизија на осигурувањето ("Службен весник на РМ", број 27/02...23/16) и во одредбите на Правилникот за пресметка на потребното ниво на маргината на

солвентност на друштвата за осигурување и реосигурување ("Службен весник на РМ", број 5/11...61/16), чиј составен дел е и Упатството за пресметка на потребното ниво на маргината на солвентност.

ОБРАСЦИ НА КОИ СЕ ПРЕСМЕТУВА МАРГИНАТА НА СОЛВЕНТНОСТ

Кај неживотното осигурување пресметката се врши на Обрасците МС1 (н.о.) и МС2 (н.о.), додека кај класите на животното осигурување (од 19 до 23) се врши на Обрасците МС1 (ж.о.), МС2 (ж.о.) и МС3 (ж.о.).

Обрасците се изготвуваат кумулативно за секој квартал (01.01. - 31.03.; 01.01. - 30.06.; 01.01. - 30.09.; и 01.01. - 31.12.); а до Агенцијата се доставуваат во рок од 30 дена по истек на кварталот, како и дополнително со годишните финансиски извештаи (01.01. - 31.12.), со забелешка дека притоа се користат податоци за референтниот период од 1 (односно од 3 или од 7) години наназад.

А. МАРГИНА НА СОЛВЕНТНОСТ КАЈ ОСИГУРУВАЊЕ НА ЖИВОТ

Кај животното осигурување маргината на солвентност се пресметува одделно за секоја класа на осигурување: класа 19 - Осигурување на живот (освен она од класите 20-23); класа 20 - Осигурување на брак или породување; класа 21 - Осигурување на живот во врска со удели во инвестициски фондови (кога осигуреникот го презема инвестициониот ризик во однос на промена на вредноста на инвестициските купони или други хартии од вредност на инвестиционите фондови); класа 22 - Осигурување на тонтинна (здружение на рентиери); и класа 23 - Осигурување на средства за исплата (базирано на актуарски пресметки), при што во замена за еднократни или периодични уплати, осигурените лица добиваат побарувања со одредено времетраење и износ.

а) Пресметување на првиот резултат

Пресметката започнува со утврдување на коефициентот 1 што се пресметува како количник од делењето на нето математичката резерва (математичката резерва на последниот ден од тековниот пресметковен период намалена за математичката резерва по основ на осигурување покриено со реосигурување) и бруто математичката резерва (вкупната математичка резерва на последниот ден од тековниот пресметковен период), при што ако е помал од 0,85 ќе се користи 0,85 (минимален коефициент).

За понатамошната пресметка се користи и тн. релевантен фактор што претставува процент утврден за секоја класа на осигурување, а изнесува од 1% (за класата 21 кога инвестициониот ризик е на товар на осигуреникот), до 4% за класите 19, 20, 21 (кога осигуреникот има право на гарантирано минимално плаќање) и 23.

Првиот резултат се добива како производ од множењето на бруто математичката резерва со коефициентот 1 и релевантниот фактор.

б) Пресметување на вториот резултат

Пресметката на маргината на солвентност според вториот резултат се состои во утврдување на коефициентот 2 што се добива кога нето ризичниот капитал за класите на осигурување 19, 20 и 21 на последниот ден од периодот (бруто ризичен капитал намален за ризичниот капитал покриен со реосигурување), ќе се подели со вкупниот бруто ризичен капитал на последниот ден од тековниот пресметковен период (по договорите за осигурување на живот во случај смрт) што се утврдува кога:

- договорите склучени до 3 години се множат со 0,1%,
- договорите склучени на период од 3-5 години се множат со 0,15%, и
- сите други договори се множат со 0,3%.

Збирот на трите одделни износи го претставува вкупниот бруто ризичен капитал што се утврдува за класите на осигурување 19, 20 и 21.

Бруто ризичниот капитал се пресметува за класите на осигурување кај кои истиот не е негативен број (разликата меѓу сумата на осигурување во случај на смрт и издвоената математичка резерва).

Коефициентот пресметан за класите на осигурување 19, 20 и 21, не може да биде под 0,50 (односно ако е помал, се користи коефициентот 0,50).

Вториот резултат за класите на осигурување 19, 20 и 21 се добива како производ од бруто ризичниот капитал и коефициентот 2. Тој не се пресметува за класите на осигурување 22 и 23 (за класата 22 единствено се искажуваат капитализираните средства).

Пресметката на маргината на солвентност е различна за класите на осигурување од 19-23, а се утврдува на следниот начин:

- За класите на осигурување 19 и 20, таа е збир од првиот и вториот резултат;
- За класата на осигурување 21 (колона 1 и 2) и 23, маргината е претставена со прв резултат;
- За класата на осигурување 21 колона 3, маргината е поставена со вториот резултат; и
- За класата на осигурување 22, маргината ги претставува капитализираните средства помножени со коефициент 0,01.

ПРИМЕР ЗА ПРЕСМЕТКА НА МАРГИНАТА НА СОЛВЕНТНОСТ КАЈ ЖИВОТНО ОСИГУРУВАЊЕ ЗА I КВАРТАЛ 2017

За пресметка на нивото на маргината на солвентност како референтен период ќе се земе период од седум години и тоа од 01.04.2010 до 31.03.2017 година:



1. Бруто математичка резерва	85.000.000
- класа 19	35.000.000
- класа 20	4.000.000
- класа 21 (2)	27.000.000
- класа 23	19.000.000
2. Математичка резерва покриена со реосигурување	11.071.000
- класа 19	5.500.000
- класа 20	900.000
- класа 21 (2)	4.560.000
- класа 23	2.111.000
3. Бруто ризичен капитал во договорите за осигурување на живот во случај на смрт	36.150.000
До 3 години	
- класа 19	14.000.000
- класа 20	2.000.000
- класа 21 (3)	2.200.000
Од 3-5 години	
- класа 19	9.500.000
- класа 20	1.000.000
- класа 21 (3)	800.000
Останати	
- класа 19	6.000.000
- класа 20	500.000
- класа 21 (3)	150.000
4. Нето ризичен капитал.....	26.410
- класа 19	22.000
- класа 20	3.200
- класа 21 (3)	1.210
5. Капитализирани средства.....	345.621

Пресметувањето се врши на Образецот МС1 (ж.о.) - Потребно ниво на маргина на солвентност за осигурување на живот (што го даваме во продолжение), а решението е дадено на Р. бр. 14 и тоа одделно за класите на осигурување од 19 - 23.

**ПРИМЕР ЗА ПРЕСМЕТКА
НА МАРГИНАТА НА СОЛВЕНТНОСТ
КАЈ ДОПОЛНИТЕЛНО ОСИГУРУВАЊЕ
КОН ОСИГУРУВАЊЕТО НА ЖИВОТ
ЗА I КВАРТАЛ 2017**

За пресметка на нивото на маргината на солвентност како референтен период земаме период од 7 години т.е. период од 01.04.2010 до 31.03.2017:

1. Бруто полисирана премија	10.000.000
2. Бруто исплатени штети	2.800.000
3. Нето исплатени штети	2.000.000

Пресметувањето се врши на образецот МС2 (ж.о.) - Потребно ниво на маргина на солвентност за дополнително осигурување кон осигурувањето на живот (што го даваме во продолжение), а решението е дадено на Р. бр. 8 од истиот образец.

Осигурителните друштва кои покрај осигурувањето на живот вршат и дополнително осигурување кон осигурувањето на живот го составуваат и Образецот МС3 (ж.о.) - Конечна пресметка на потребното ниво на маргина на солвентност (што го даваме во продолжение), а што се добива како збир од износите од Р. бр. 14 кај МС1 (ж.о.) и Р. бр. 8 од МС2 (ж.о.)

Напомена: На крајот од овој напис, во Прилог 1, дадени се пресметките за наведените примери на обрасците МС1 (ж.о.), МС2 (ж.о.) и МС3 (ж.о.).

**Б. МАРГИНА НА СОЛВЕНТНОСТ КАЈ
НЕЖИВОТНО ОСИГУРУВАЊЕ**

Потребното ниво на маргината на солвентност кај осигурителните и реосигурителните друштва за неживотно осигурување, се пресметува одделно по 2 различни методи (метода на стапка на премија и метода на стапка на штети), а се прифаќа резултатот од методата што дава поголем (повисок) резултат.

а) Метод стапка на премија

Овој метод поаѓа од вкупниот износ на бруто полисираната премија за осигурување договорена (полисирана) во референтниот период (сопствено портфолио, примено соосигурување и активно реосигурување), што се намалува за износот на сторнираните, односно отпишани премии во тековниот пресметковен период.

Така добиената бруто полисирана премија доколку е помала од 10.000.000 евра во денарска противвредност (по среден курс на НБ на последниот ден од тековниот пресметковен период) се множи со 0,18, односно со 0,16 за остатокот над 10.000.000 евра. Исклучок е здравственото осигурување (за кое се применуваат табелите за веројатност и пресметките

слични на животното осигурување кај кое износите утврдени на претходно опишаниот начин се делат со 3).

Збирот на износите од претходниот став го дава вкупниот износ на бруто полисираната премија.

Следниот чекор е пресметување на коефициентот што се добива со делење на износот на нето исплатените штети (бруто исплатени штети во периодот намалени за износот на исплатените штети покриени со реосигурување) со бруто исплатените штети (во периодот од 1 година). Во случај добиениот коефициент да е помал од 0,5 наместо добиениот, ќе се користи коефициентот 0,5.

Маргината на солвентност според овој метод се добива кога вкупниот износ на бруто полисираната премија ќе се помножи со претходно споменатиот коефициент.

б) Метод стапка на штети

Овој метод на пресметка на потребното ниво на маргината на солвентност е посложен од претходниот и бара да се обезбедат повеќе податоци.

На почетокот се утврдува износот на бруто настанати штети и тоа како збир од бруто исплатените штети (за осигурување и реосигурување) во референтниот период и бруто резервите за штети на крајот од референтниот период, намален за износот на бруто резервите за штети на почетокот на референтниот период, а добиениот износ се дели со бројот на годините во референтниот период.

Доколку бруто настанатите штети се до 7.000.000 евра (во денарска противвредност по средниот курс на НБ на последниот ден од периодот) се множат со 0,26 (разликата над 7.000.000 евра се множи со 0,23). Исклучок е здравственото осигурување (за кое се применуваат табелите за веројатност и пресметките слични на животното осигурување) кај кое износите утврдени на претходно изнесениот начин се делат со 3 (три). Збирот на добиените износи (одделно се пресметува збирот за наведеното здравствено осигурување) го дава вкупниот износ на бруто настанати штети.

Маргината на солвентност според овој метод се утврдува како производ од вкупниот износ на бруто настанати штети и коефициентот утврден со претходниот метод.

Потребното ниво на маргината на солвентност е поголемиот износ добиен од примена на наведените методи.

Конечната пресметка на потребното ниво на маргината на солвентност е збир од износите за потребното ниво на маргината на солвентност.

ПРИМЕР ЗА ПРЕСМЕТКА НА МАРГИНАТА НА СОЛВЕНТНОСТ КАЈ НЕЖИВОТНО ОСИГУРУВАЊЕ ЗА I КВАРТАЛ 2017

За пресметка на нивото на маргината на солвентност како референтен период земаме период од 7 години т.е. период од 01.04.2010 до 31.03.2017:

1. Бруто полисирана премија за осигурување и реосигурување	871.911.400
2. Отпишана премија	2.160.000
3. Бруто исплатени штети.....	16.380.014
а) штети што не се покриени со реосигурување	12.380.000
б) штети што се покриени со реосигурување ...	4.000.014
4. Бруто исплатени штети во периодот.....	48.000.000
5. Бруто резервирани штети врз основа на осигурување и реосигурување на 31.03.2017	32.840.200
6. Бруто резервирани штети врз основа на осигурување и реосигурување на 01.04.2010	20.286.391

Пресметката на потребното ниво на маргината на солвентност се врши на пропишаните обрасци МС 1 (н.о.) - Потребно ниво на маргина на солвентност за неживотно осигурување, и МС 2 (н.о.) - Конечна пресметка на потребното ниво на маргина на солвентност, според кои потребното ниво на маргината на солвентност е 114.505.441 денари (Р.бр. 22 од Образецот).

Напомена: На крајот од овој напис, во **Прилог 2**, дадени се пресметките за наведените примери на обрасците МС1 (н.о.), МС2 (н.о.).



(назив на Друштво)
(период)
(година)

ПРИЛОГ 1

МС_1(ж.о.): Потребно ниво на маргина на солвентност за осигурување на живот

	Класа 19	Класа 20	Класа 21			Класа 22	Класа 23
			(1)	(2)	(3)		
Вкупно					Вкупно		
Бруто математичка резерва	1	35.000.000	4.000.000	27.000.000	27.000.000	19.000.000	
Нето математичка резерва	2	29.500.000	3.100.000	22.440.000	22.440.000	16.889.000	
Коэффициент 1 $[(3)=[2]/(1)]$ или 0,85, доколку е помал	3	0,85	0,85	0,85	0,85	0,89	
Релевантен фактор	4	4%	4%	1%		4%	
Прв резултат $[(5)=[1]*(3)*(4)]$	5	1.190.000	136.000	229.500	229.500	675.640	
ризик од смрт до 3 години	6	14.000.000	2.000.000	2.200.000	2.200.000		
Бруто ризичен капитал	7	9.500.000	1.000.000	800.000	800.000		
(доколку не е негативен	8	6.000.000	500.000	150.000	150.000		
број)	9	46.250	5.000	3.850	3.850		
Вкупно $[(6)*0,1\% + (7)*0,15\% + (8)*0,3\%]$	10	22.000	3.200	1.210	1.210		
Нето ризичен капитал (доколку не е негативен број)	11	0,50	0,64	0,50	0,50		
Коэффициент 2 $[(11)=[10]/(9)]$ или 0,50, доколку е помал	12	23.125	3.200	1.925	1.925		
Втор резултат $[(12)=[9]*(11)]$	13					345.621	
Капитализирани средства	14	1.213.125	139.200	229.500	1.925	3.456	675.640
Пресметана маргина на солвентност за осигурување на живот			0	229.500	1.925	231.425	

МС_2(ж.о.): Потребно ниво на маргина на солвентност за дополнително осигурување кон осигурувањето на живот

	Дополнително осигурување	
	Тековна година	Претходна година
Бруто полисирана премија	1	10.000.000
Бруто полисирана премија < 10 милиони евра x 0,18	2	1.800.000
Бруто полисирана премија > 10 милиони евра x 0,16	3	0
Вкупен износ од Бруто полисираната премија $[(4)=[2] + [3)]$	4	1.800.000
Бруто исплатени штети	5	2.800.000
Нето исплатени штети	6	2.000.000
Коэффициент $[(7)=[6]/(5)]$ или 0,50 доколку е помал	7	0,71429
Пресметана маргина на солвентност за Допол. осиг. $[(8)=[4]*(7)]$	8	1.285.722

МС_3(ж.о.): Конечна пресметка на потребното ниво на маргина на солвентност

	Тековна година	Претходна година
Конечна пресметка на потребното ниво на маргината на солвентност	1	3.548.568

Изработил:

Контролирал:

Одобрил:

(назив на Друштво)
(период)
(година)

МС_1 (н.о.) Потребно ниво на маргината на солвентност за неживотно осигурување

		Неживотно осигурување освен здравствено осигурување на кое се применуваат одредбите од член 75 став 6 од Законот		Здравствено осигурување на кое се применуваат одредбите од чл. 75 став 6 од Законот	
		Тековна година	Претходна година	Тековна година	Претходна година
1	Бруто полисирана премија	869.751.400	388.134.800		
2	Бруто полисирана премија < 10 милиони евра x 0.18	110.718.000	69.864.264		
3	Бруто полисирана премија > 10 милиони евра x 0.16	40.944.220	0		
4	Бруто полисирана премија < 10 милиони евра x 18/300			0	0
5	Бруто полисирана премија > 10 милиони евра x 16/300			0	0
6	Вкупен износ од Бруто полисирана премија ([6]=[2] + [3] или [6]=[4] + [5])	151.462.224	69.864.264	0	0
7	Бруто исплатени штети	16.380.014	9.509.400		
8	Нето исплатени штети	12.380.000	7.507.000		
9	Коефициент ([9]=[8]/[7] или 0.50, доколку е помал)	0.756	0.789	0,00	0,00
10	Маргина на солвентност - метод стапка на премија ([10]= [6]*[9])	114.505.441	55.122.904	0	0
11	Референтен период (во години)	3	3		
12	Бруто исплатени штети во референтниот период	48.000.000	29.399.191		
13	Бруто резерви за штети на крајот на референтниот период	32.840.200	20.200.800		
14	Бруто резерви за штети на почетокот на референтниот период	20.286.391	17.390.500		
15	Бруто настанати штети ([15]=[12] + [13] - [14])/[11])	20.184.603	10.736.497	0	0
16	Бруто настанати штети < 7 милиони евра x 0.26	5.247.997	2.791.489		
17	Бруто настанати штети > 7 милиони евра x 0.23	0	0		
18	Бруто настанати штети < 7 милиони евра x 26/300			0	0
19	Бруто настанати штети > 7 милиони евра x 23/300			0	0
20	Вкупен износ од Бруто настанати штети ([20]=[16] + [17] или [20]=[18] + [19])	5.247.997	2.791.489	0	0
21	Маргина на солвентност - метод стапка на штети ([21]= [20]*[9])	3.967.485	2.202.485	0	0
22	Потребно ниво на маргина на солвентност ([22]=max([10],[21]))	114.505.441	55.122.904	0	0

МС_2(н.о.): Конечна пресметка на потребното ниво на маргината на солвентност

	Тековна година	Претходна година
Конечна пресметка на потребното ниво на маргината на солвентност	1	114.505.441
		55.122.904

Изработил: _____ Контролирал: _____ Одобрил: _____

ЕВИДЕНТИРАЊЕ НА МАТЕРИЈАЛНИ СРЕДСТВА ВО ПОДГОТОВКА И НИВНО СТАВАЊЕ ВО УПОТРЕБА КАЈ БУЏЕТСКИТЕ КОРИСНИЦИ

Бранислав ГУЛЕВ

Вообичаено, сметката наменета за Материјални средства во подготовка се применува при изведување на градежните објекти, како и при сукцесивни набавки на опрема која се одвива во подолг временски период. Примената на оваа сметка е се до оној момент кога изведувањето на градежните активности не бидат завршени и ставени во употреба, односно кога процесот на набавка ќе биде завршен. При користење на оваа сметка треба да се има во предвид дека истата не кореспондира со сметката за Изворите на капитални средства, туку со сметката наменета за пасивни временски разграничувања.

Евидентирањето на стварите кај државните органи е регулирано со Законот за сметководство на буџетите и буџетските корисници и Правилникот за сметководство на буџетите и буџетските корисници, во делот на нивното проценување како билансни позиции, додека користењето и располагањето со истите е регулирано во Законот за користење и располагање со стварите во државна сопственост и со стварите во општинска сопственост.

Правилникот за содржината на одделните сметки во сметковниот план за буџетите и буџетските корисници („Службен весник на РМ“ 79/2003, 96/2004, 88/2009, 175/2011) пропишува на кој начин буџетските корисници треба да ги искажат активностите при набавка на движните и недвижните ствари во сметководствената евиденција.

Проценувањето на стварите како долгорочни средства кај државните органи/буџетски корисници и нивното сметководствено евидентирање е регули-

рано со одредбите од Законот за сметководство за буџетите и буџетските корисници и Правилникот за сметководство за буџетите и буџетските корисници, според кои **стварите/долгорочните средства се искажуваат по набавна вредност**, која ја сочинува куповната вредност зголемена за увозни царини, данок на додадена вредност, издатоците за превоз и сите други издатоци кои директно можат да се додадат на набавната вредност.

Во однос на начинот на користење, располагање, продажба, размена или давање под закуп на стварите треба да се имаат во предвид одредбите од Законот за користење на стварите во државна сопственост и со стварите во општинска сопственост.

СМЕТКОВОДСТВЕН ТРЕТМАН НА МАТЕРИЈАЛНИТЕ СРЕДСТВА ВО ПОДГОТОВКА

Сметката за Материјални средства во подготовка се применува при сукцесивна набавка на движните ствари и при изведување на недвижни ствари/градежни објекти.

Во однос на сметководствено евидентирање на набавка на движни и недвижни ствари потребно е да се имаат во предвид неколку значајни елементи:

- Дали набавката се спроведува сукцесивно, кое ќе има директно влијание на примената на посебната сметка наменета за Материјални средства во подготовка?
- Дали набавката се врши за сопствени потреби или за потребите на други буџетски корисници?
- Дали за набавката е склучен договор со економскиот оператор со кој е договорено плаќањето да започне со авансно плаќање, во процент кој го дозволува Законот за јавни набавки?

Имајќи ги во предвид одредбите од Правилникот за содржината на одделните сметки во сметковниот план за буџетите и буџетските корисници ("Службен

весник на РМ", број 79/03, 96/04, 88/09, 175/11) примената на сметката 030 - *Материјални средства во подготовка* се однесува за набавки кои се спроведуваат sukcesивно за сопствени потреби во подолг временски период. Тоа е случај не само кога се изведуваат градежни работи, туку и кога се врши набавка на опрема која според договорот се испорачува повеќекратно во подолг временски период.

ШТО Е ЗНАЧАЈНО ПРИ СУКЦЕСИВНАТА НАБАВКА НА ОПРЕМАТА?

Откако ќе се спроведе постапката за набавка и изврши соодветен избор на најповолниот понудувач согласно одредбите од Законот за јавни набавки, одговорниот сметководител треба да обрне внимание на следното:

- Дали е извршено авансно плаќање согласно склучениот договор со најповолниот понудувач. Доколку се исплатени авансни средства, потребно е да се евидентира во сметководствената евиденција со искажување на одлив на парични средства од сметката на буџетскиот корисник,
- Доколку набавката се спроведува во делови/sukcesивно, тогаш секоја пристигната опрема треба да се евидентира на сметката наменета за Материјални средства во подготовка и на сметката за пасивни временски разграничувања, врз основа на целосна сметководствена документација, односно фактура, испратница и приемница како потврда дека опремата е пристигната во просториите на буџетскиот корисник,
- По целосно испорачаната опрема, а врз основа на документ (записник, протокол) дека опремата е ставена во употреба, потребно е да се изврши сметководствено пренесување на опремата на сметката 022 - *Опрема* со истовремено зголемување на состојбата на сметката 900 - *Државен - јавен капитал*. За истиот износ треба да се намали состојбата на сметките 030 - *Материјални средства во подготовка* и 298 - *Други пасивни временски разграничувања*.

ИЗВЕДУВАЊЕ НА ГРАДЕЖНИ ОБЈЕКТИ И НИВНО ЕВИДЕНТИРАЊЕ

Одговорниот сметководител треба да примени речиси иста сметководствена политика при еви-

дентирање на градежни активности на објект, како што е сметководствената политика при sukcesивна набавка на опрема. Примените временски ситуации од избраниот економски оператор/градежна компанија во текот на изведбата на објектот треба да се евидентираат на сметката 030 - *Материјални средства во подготовка*, со истовремено примена во пасивата на сметката 298 - *Други пасивни временски разграничувања*. На овој начин се евидентираат сите временски ситуации, заклучно со завршната ситуација. Времените ситуации треба да бидат верификувани, односно потпишани од изведувачот, инвеститорот и буџетскиот корисник-сопственик на објектот. Со извршениот технички прием се потврдува дали објектот е за употреба. Врз основа на документот (записник) со кој градежниот објект се става во употреба, одговорниот сметководител треба да изврши сметководствен пренос на состојбата искажана на сметката 030 - *Материјални средства за подготовка* на сметката 020 - *Градежни објекти*, како и пренос на состојбата од сметката 298 - *Други пасивни временски разграничувања* на сметката 900 - *Државен - јавен капитал*.

Доколку склучениот договор содржи одредби според кои буџетскиот корисник треба да изврши исплата на аванс пред испораката на опремата, или пред започнување на градежните работи, така што при исплатата на авансите средства треба да се имаат во предвид следните елементи:

- Правилна примена на сметководствените начела и принципи дефинирани во законската регулатива, пред се во Законот за сметководство за буџетите и буџетските корисници, Правилникот за сметководство за буџетите и буџетските корисници, Правилникот за сметковниот план за буџетите и буџетските корисници и Правилникот за содржината на одделните сметки во сметковниот план за буџетите и буџетските корисници,
- Исплатени парични средства во вид на аванс имаат третман на краткорочни побарувања,
- Според одредбите од член 19 од Законот за сметководството за буџетите и буџетските корисници и член 18 од Правилникот за сметководството за буџетите и буџетските корисници авансите се искажуваат по набавна вредност,
- Согласно Сметковниот план во постојаните средства се вклучени авансите за нематеријални издатоци и авансите за материјални средства,

независно од фактот што истите немаат материјален облик и не ги поседуваат сопствениците. Тоа се одлеани/исплатени парични средства за набавка на постојаните средства,

- Исплатата на авансите за набавка на постојани средства треба да се изврши согласно одредбите од Законот за јавни набавки, според кои договорениот орган може да предвиди авансно плаќање кое не може да биде поголемо од 20% од вредноста на договорот,
- Договорениот орган пред исплатата на авансот задолжително обезбедува банкарска гаранција од носителот на набавката во висина на договорениот аванс. Исплатата на авансите треба да следува откако претходно се спроведени постапките пропишани со Законот за јавни набавки и извршен е избор на економскиот оператор согласно правилно извршената евалуација,
- Авансите не ги содржат основните карактеристики што ги имаат постојаните средства, како што: обезбедување на извесни права (патенти, лиценци), набавна вредност и истите се наоѓаат кај буџетскиот корисник. Тоа се одлеани парични средства од сметката на субјектот. Врз основа на изнесеното, не треба да се применува сметководствениот пристап во евидентирање на истите преку зголемување на претходно наведените сметки и со одобрување на сметката 900 - Државен - јавен капитал, туку со одобрување на сметката 298 - Други пасивни временски разграничувања. Примената на сметките за постојани средства и на државниот - јавен капитал се врши во услови кога постојаните средства се набавени/пристигнати во просториите на буџетскиот корисник.

Пример 1:

Склучен е договор со градежната компанија за изградба на објект во износ од 90.000.000 денари.

За изведувачето градежната компанија сукцесивно доставувала времени ситуации за секој месец. Во законскиот рок е завршен објектот, извршен е технички прием и истиот е ставен во употреба.

КНИЖЕЊА:

а) Исплатен аванс за изведба на градежниот објект:

026 -	Аванси за материјални средства.....	9.000.000
298 -	Други пасивни временски разграничувања.....	9.000.000
481 -	Градежни објекти	9.000.000
100 -	Сметка	9.000.000

б) Примена прва временна ситуација:

030 -	Материјални средства во подготовка	12.500.000
298 -	Други пасивни временски разграничувања.....	12.500.000
198 -	Други активни временски разграничувања	12.500.000
220 -	Добавувачи во земјата.....	12.500.000

в) Примена втора временна ситуација:

030 -	Материјални средства во подготовка	15.000.000
298 -	Други пасивни временски разграничувања.....	15.000.000
198 -	Други активни временски разграничувања	15.000.000
220 -	Добавувачи во земјата.....	15.000.000

г) Примена завршна ситуација:

030 -	Материјални средства во подготовка	18.000.000
298 -	Други пасивни временски разграничувања	18.000.000
198 -	Други активни временски разграничувања	18.000.000
220 -	Добавувачи во земјата	18.000.000

д) Плаќање на обврските:

220 -	Добавувачи во земјата	9.000.000
198 -	Други активни временски разграничувања	9.000.000
298 -	Други пасивни временски разграничувања	9.000.000
026 -	Аванси за материјални средства	9.000.000
за исплатениот аванс		
220 -	Добавувачи во земјата	81.000.000
198 -	Други активни временски разграничувања	81.000.000
481 -	Градежни објекти	81.000.000
100 -	Сметка	81.000.000
за останатиот дел од обврските		

д) Градежниот објект е ставен во употреба врз основа технички прием:

298 -	Други пасивни временски разграничувања	90.000.000
030 -	Материјални средства во подготовка	90.000.000
020 -	Градежни објекти	90.000.000
900 -	Државен - јавен капитал	90.000.000

Пример 1:

Спроведена е постапка за јавна набавка на опрема од страна на буџетскиот корисник спровел постапка за набавка на централно ниво, за потребите на други буџетски корисници. Вредноста на опремата изнесува 88.000.000 денари, која е договорено да се испорачува суцесивно во текот на 12 месеци.

Според договорот опремата треба да се испорачува директно до корисникот на истите, а не до буџетскиот корисник кој го склучил договорот.

Сметководствено евидентирање кај буџетскиот корисник кој ја спровел постапката:

КНИЖЕЊА:

а) Испорачана е опрема во месец јануари во износ од 7.000.000 денари

990 -	Вонбилансна актива	7.000.000
995 -	Вонбилансна пасива	7.000.000
198 -	Други активни временски разграничувања	7.000.000
220 -	Добавувачи во земјата	7.000.000

б) Испорачана е опрема во месец февруари во износ од 8.000.000 денари

990 -	Вонбилансна актива	8.000.000
995 -	Вонбилансна пасива	8.000.000
198 -	Други активни временски разграничувања	8.000.000
220 -	Добавувачи во земјата	8.000.000
.....		

в) Испорачана е опрема во декември во износ од 9.500.000 денари

990 -	Вонбилансна актива	9.500.000
995 -	Вонбилансна пасива	9.500.000
198 -	Други активни временски разграничувања	9.500.000
220 -	Добавувачи во земјата	9.500.000

г) Плаќање на обврските:

220 -	Добавувачи во земјата	88.000.000
198 -	Други активни временски разграничувања	88.000.000
480 -	Купување на опрема и машини	88.000.000
100 -	Сметка	88.000.000

д) Опремата е ставен во употреба:

995 -	Вонбилансна пасива	88.000.000
990 -	Вонбилансна актива	88.000.000

Штом буџетскиот корисник ќе добие известување дека опремата е ставена во употреба должен е писмено да ги извести корисниците на опремата, за основните податоци, опис, вредност и количина. Врз основа на соодветниот сметководствен документ корисниците на опремата се должни истите да ги евидентираат во сметководствената евиденција, со обврска за пресметка на амортизација почнувајќи од наредниот месец од месецот на набавка.

Сметководствено евидентирање кај субјектот кој е корисник на опремата:

КНИЖЕЊА:

030 -	Материјални средства во подготовка	88.000.000
298 -	Други пасивни временски разграничувања	88.000.000

Опремата е ставена во употреба:

022 -	Опрема	88.000.000
900 -	Државен - јавен капитал	88.000.000
298 -	Други пасивни временски разграничувања	88.000.000
030 -	Материјални средства во подготовка	88.000.000

Во однос на пресметката на амортизацијата тоа е регулирано со одредбите од член 24 од Правилникот за сметководство за буџетите и буџетските корисници, според кои пресметувањето на амортизација не се однесува на долгорочните средства до нивното ставање во употреба.



26
Година со Вас

АКРЕДИТИРАНА КОМПАНИЈА

за континуирано професионално
усовршување на сметководители
и овластени сметководители



ICC MACEDONIA
INTERNATIONAL
CHAMBER OF COMMERCE
The world business organization

CAA
CERTIFIED AUTHORIZED
ACCOUNTANT

HLB International

Следете не: 

02/3088-900 | ул. Орце Николов бр. 190, 1000 Скопје • www.rafajlovski.com.mk

ACCOUNTING

- ☐ Vera Rafajlovska
REVALORIZATION
OF PROPERTY, PLANT, AND EQUIPMENT
ACCORDING TO IAS 16. 3
- ☐ Jasmina Rafajlovska
RECORDING SUPPLY AND SALE
OF GOODS AND SERVICES IN
WHOLESALE AND RETAIL. 18

TAXES

- ☐ Trajan Nikoloski, MSc.
TAX SECRET 28
- ☐ Vera Rafajlovska
REINVOICING OF SALES
FROM THE ASPECT OF VAT 34
- ☐ PhD. Goran Rafajlovski
PASSABLE ITEMS
FROM THE ASPECT OF VAT 44

BUSINESS LAW

- ☐ PhD. Goran Rafajlovski
LIABILITIES FOR TRADERS AND DISTRIBUTORS
ACCORDING TO THE LAW ON CUSTOMER PROTECTION 46

SALARY AND SALARY BENEFITS

- ☐ Ivan Stojanov
FINANCIAL AID FOR REMUNERATION
OF MINIMUM SALARY 50

INSURANCE

- ☐ Aco Dimitrovski
CALCULATING THE SOLVENCY MARGIN
IN THE INSURANCE 53

BUDGETS AND BUDGET BENEFICIARIES

- ☐ Branislav Gulev
RECORDING THE MATERIAL ASSETS
IN PREPARATION AND THEIR PUTTING INTO USE
WITH THE BUDGETARY BENEFICIARIES. 59

ACCOUNTING

REVALORIZATION OF PROPERTY, PLANT, AND EQUIPMENT ACCORDING TO IAS 16

Medium and large companies, after initial recognition, can valorize the properties, plant, and equipment, in accordance with IAS 16 – Property, Plant, and Equipment, according to: Cost model, or Revalorization model. IAS 16 gives the company the freedom to decide which model it will apply in accordance with the general act on accounting policies. 3

RECORDING SUPPLY AND SALE OF GOODS AND SERVICES IN WHOLESALE AND RETAIL

Trade can be performed by legal entities and natural persons – tradesmen who are registered for performing such an activity in the adequate register, according to the Law. These entities are obliged to keep record on supply and sale of goods and services in wholesale and retail. 18

TAXES

TAX SECRET

Tax secret mostly refers to: all documents, data, and information of the taxpayer obtained by the Public Revenue Office, i.e. the officers during a tax, felony, or court procedure. In other words: everything known by the Public Revenue Office about the taxpayer represents a tax secret for third parties. There are exceptions to this rule. 28

PASSABLE ITEMS FROM THE ASPECT OF VAT

If the taxpayer who receives the payment is neither a creditor, nor a debtor, that is to say, it does not represent neither a cost, nor profit for the taxpayer, since he/she is only a mediator, that is to say, a performer of service on behalf of someone else, in this case, these so called passable items refer to him/her. 44

SALARY AND SALARY BENEFITS

FINANCIAL AID FOR REMUNERATION OF MINIMUM SALARY

With the amendments of the Law on minimum salary, there was also determined an option for financial aid by the government for the employers, with the aim the new minimum salary not to cause financial difficulties, nor to influence the liquidity of the employers. 50