

20241482584

УСТАВЕН СУД НА РЕПУБЛИКА СЕВЕРНА МАКЕДОНИЈА

□

Уставниот суд на Република Северна Македонија, во состав д-р Дарко Костадиновски, претседател на Судот и судиите Насер Ајдари, м-р Татјана Васиќ-Бозациева, д-р Јадранка Дабовиќ-Анастасовска, Елизабета Дуковска, д-р Осман Кадриу, Добрила Кацарска, д-р Ана Павловска-Данева и м-р Фатмир Скендер, врз основа на член 110 од Уставот на Република Северна Македонија, член 14 став 2 и член 71 од Деловникот на Уставниот суд на Република Северна Македонија („Службен весник на Република Македонија” број 70/1992 и „Службен весник на Република Северна Македонија” број 202/2019, 256/2020 и 65/2021), на седницата одржана на 20 јуни 2024 година, донесе

РЕШЕНИЕ

1. СЕ ПОВЕДУВА постапка за оценување на уставноста и законитоста на Правилникот за начин и постапка за добивање на уверение за сметководител и овластен сметководител и упис во регистар, донесен од Управниот одбор на Институтот за сметководители и овластени сметководители на Република Северна Македонија, У.О бр.0202/329 од 25.05.2023 година, У.О бр.0202/366 од 29.06.2023 година и У.О бр.0202/009 од 18.01.2024 година.

2. Ова решение ќе се објави во „Службен весник на Република Северна Македонија”.

Образложение

I

Благоја Пандовски, адвокат од Скопје, до Уставниот суд на Република Северна Македонија, поднесе иницијатива за поведување постапка за оценување на уставноста и законитоста на член 4 став 1 точка 3), член 5, член 13 и член 14 од Правилникот за начин и постапка за добивање на уверение за сметководител и овластен сметководител и упис во регистар, донесен од Управниот одбор на Институтот за сметководители и овластени сметководители на Република Северна Македонија, У.О бр.0202/329 од 25.05.2023 година, У.О бр.0202/366 од 29.06.2023 година и У.О бр.0202/009 од 18.01.2024 година.

Во иницијативата подносителот наведува дека со оспорените членови од Правилникот се пропишува постоење на редовен работен однос како услов за добивање лиценца, односно за продолжување на правото на користење лиценца што е спротивно на член 8 став 1 алинеи 3 и 6, член 32, член 51 и член 55 од Уставот, член 619 од Законот за облигационите односи и член 19 став 3 од Законот за данок на личен доход, бидејќи на цела категорија граѓани кои почнале да користат пензија им се ускратува уставното и законското право да водат и понатаму книговодство како сметководител и овластен сметководител во трговските друштва.

Во продолжението на иницијативата подносителот ги цитира погоре наведените членови од Уставот наведувајќи дека со примената на оспорените одредби од Правилникот директно се ограничува правото на работа и учество на пазарот на цела категорија граѓани кои пред заминувањето во пензија биле во редовен работен однос, односно дека иако претходно ја стекнале лиценцата за водење на сметководство како сметководители и овластени сметководители во трговските друштва по заминувањето во пензија тие веќе не можат да се занимаваат со водење на сметководство, дури и со договор за дело или како дополнителна дејност. Во контекст на ова, подносителот го цитира член

619 од Законот за облигационите односи според кој со договор за дело вршителот на работата (претприемач, изведувач на работи) се обврзува да изврши определена работа, како што е изработка или поправка на некој предмет или извршување на некоја физичка или интелектуална работа и слично, а начувачот се обврзува за тоа да му плати надомест, по што наведува дека со оспорените одредби од Правилникот директно се негира можноста за склучување на договори за дело утврдена во член 619 од наведениот закон, а го цитира и член 19 став 3 од Законот за данок на личен доход според кој под доход од професионални и други интелектуални услуги се подразбира доходот од здравствена, стоматолошка, ветеринарна, адвокатска, нотарска, консултантска, сметководствена, ревизорска, проценителска, инженерска, архитектонска, новинарска, спортска, културна и друга интелектуална дејност, наведувајќи дека со оспорените одредби од Правилникот директно се забранува да се врши сметководствена дејност на сметководителите и овластените сметководители кои заминале во пензија иако погоре цитираната одредба од Законот за личен доход им овозможува на лицата да се занимаваат со сметководствена дејност без оглед на нивната возраст и статус.

Од изнесените причини со иницијативата се предлага поништување на оспорените одредби од Правилникот како спротивни на погоре наведените уставни и законски одредби.

Со иницијативата не се покренува прашањето за уставноста и законитоста на Правилникот во целина, туку само на негови одделни одредби, меѓутоа Уставниот суд, согласно со член 14 став 2 од Деловникот на Судот, сам го покренува прашањето за уставноста и законитоста на Правилникот во целина.

II

На седницата Судот утврди дека Управниот одбор на Институтот за сметководители и овластени сметководители на Република Северна Македонија, врз основа на член 27 став 3 точка 39 од Статутот на Институтот, донел Правилник за начин и постапка за добивање на уверение за сметководител и овластен сметководител и упис во регистар, во кој се содржани оспорените членови со иницијативата.

III

Според член 8 став 1 алинеја 3 од Уставот на Република Северна Македонија, владеењето на правото е темелна вредност на уставниот поредок на Република Северна Македонија.

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

Согласно со член 14 став 2 од Деловникот, при испитување на уставноста на закон, односно уставноста и законитоста на пропис или друг општ акт, Уставниот суд може да ја оценува уставноста и законитоста и на одредбите од прописот или другиот општ акт што не се оспорени во иницијативата.

Правилникот за начин и постапка за добивање на уверение за сметководител и овластен сметководител и упис во регистар содржи 25 члена систематизирани во девет дела и тоа:

- I. Општи одредби (членови 1 и 2);
- II. Начин и постапка за издавање на уверенија (членови од 3 до 9);
- III. Начин и постапка за упис во регистрите (членови од 10 до 11);
- IV. Издавање лиценца за работа и упис во регистри (членови од 12 до 15);
- V. Одземање уверение и лиценца (членови 16 и 17);
- VI. Издавање на дополнително уверение и лиценца (членови 18 и 19);

VII. Мирување на уверение (член 20);

VIII. Конфликт на интереси (член 21) и

IX. Преодни и завршни одредби (членови од 22 до 25).

Оспорениот член 4 став 1 точка 3 и член 5, содржани во делот II од Правилникот, ја имаат следната содржина:

Член 4

(1) за да се стекне со уверение за сметководител, апликантот кон барањето за стекнување уверение за сметководител, потребно е да ги достави следните докази:

3) доказ (диплома) за завршено четиригодишно високо образование (VII/1 степен) од областа на економијата или бизнисот, односно завршени студии според Болоњската декларација и има 240 кредити според европскиот кредит трансфер систем (ЕКТС) и потврда издадена од работодавач за работно искуство од најмалку една година од областа на сметководството или потврда од Агенција за вработување на РСМ образец M1/M2 за физичко лице.

Член 5

(1) За да се стекне со уверение за овластен сметководител, апликантот кон барањето за стекнување уверение за сметководител, потребно е да ги достави следните докази:

1) доказ (диплома) за завршено четиригодишно високо образование (VII/1 степен) од областа на економијата или бизнисот, односно завршени студии според Болоњската декларација и има 240 кредити според европскиот кредит трансфер систем (ЕКТС) во оригинал или копија заверена на нотар;

2) потврда издадена од работодавач за работно искуство од најмалку три години од областа на сметководството или потврда од Агенција за вработување на РСМ образец M1/M2 за физичко лице;

3) доказ за уплата на надоместокот за добивање уверение за овластен сметководител.

Оспорените членови 13 и 14 од Правилникот, содржани во делот IV од Правилникот, ја имаат следната содржина:

Член 13

(1) Подносител на барање за издавање лиценца за работа на трговецот-поединец-сметководител и трговецот поединец-овластен сметководител може да биде единствено трговец поединец на чие име гласи фирмата (овластеното лице), додека подносител на барање за издавање на лиценца за работа на трговско друштво може да биде само управителот на трговското друштво.

(2) Подносител на барање за издавање лиценца за работа на трговецот-поединец-сметководител и трговецот поединец-овластен сметководител односно трговско друштво, должен е покрај доказите од член 12 став 2 од овој Правилник да достави и доказ дека подносителот на барањето е вработен со полно работно време во трговецот поединец односно трговското друштво.

Член 14

(1) Трговско друштво чија примарна дејност не се сметководствени, книговодствени и ревизорски работи и даночно советување може да врши сметководствени работи по добивање на лиценца за работа од Институтот, со извршен упис во соодветниот регистар

на Институтот, доколку ги исполнува покрај условите од член 11 и следните дополнителни услови:

1) Има основано подружница со приходна шифра 69.20 согласно Националната класификација на дејности – сметководствени, книговодствени и ревизорски работи и даночно советување;

2) овластеното лице на подружница-подносител на барањето поседува уверение за стекнат статус на сметководител, односно овластен сметководител;

3) овластеното лице на подружница кој поседува уверение за стекнат статус на сметководител е вработено во трговското друштво со полно работно време.

Материјата што е уредена со Правилникот, е материја којашто е предмет на уредување со Законот за вршење на сметководствени работи („Службен весник на Република Северна Македонија” број 173/2022).

Имено, според член 1 од Законот за вршење на сметководствени работи, со овој закон се уредуваат условите на вршење на сметководствени работи, субјектите кои вршат сметководствени работи, условите за стекнување со статус на сметководител и овластен сметководител, организацијата и работењето на Институтот на сметководители и овластени сметководители на Република Северна Македонија, основањето и надлежностите на Советот за унапредување и надзор над сметководствената професија на Република Северна Македонија, како и други прашања коишто се однесуваат на вршењето на сметководствени работи.

Во Законот за вршење на сметководствени работи е уредена глава IV. Начин на стекнување статус на сметководител и овластен сметководител. Главата ги содржи членовите од 25 до 29 и ги уредува критериумите и постапката за стекнување уверение за сметководител односно овластен сметководител, постапката за упис во регистарот на сметководители односно овластени сметководители, полагањето на испитот за стекнување на статус на сметководител, односно овластен сметководител и постапката за признавање на професионална квалификација стекната во странство.

Со член 25 од Законот се уредени условите за стекнување со статус на сметководител или овластен сметководител (лице кое положило испит за стекнување статус на сметководител или овластен сметководител и има најмалку две години работно искуство во вршење на сметководствени работи под менторство на сметководител и/или овластен сметководител).

Во член 26 од Законот се пропишани доказите коишто треба да ги поднесе лицето кон барањето за полагање на испит за стекнување статус на сметководител, односно за стекнување статус на овластен сметководител. На лицата кои го положиле испитот за стекнување статус на сметководител, односно овластен сметководител, Институтот им издава уверение за сметководител, односно за овластен сметководител, а во член 27 од Законот, се пропишани доказите коишто треба да се приложат кон барањето при упис во Регистарот на сметководители, односно во Регистарот на овластени сметководители.

Во Законот е уредена и глава VI. Вршење на сметководствени работи и поднесување годишна сметка. Тука се содржани членовите од 31 до 34 во кои се уредени условите под кои трговец поединец или трговско друштво може да врши сметководствени работи, како и потребната документација што треба да се приложи кон барањето за добивање лиценца за работа.

Од погоре наведеното произлегува дека со Законот за вршење на сметководствени работи, всушност се уредени прашањата во однос на условите и критериумите под кои едно лице може да се стекне со статус на сметководител или овластен сметководител, односно со уверение за сметководител и овластен сметководител, вклучително и документите со кои се докажува исполнетоста на предвидените услови со Законот. Воедно

со Законот се уредени и условите за добивање лиценца за работа на правни лица и потребната документација за докажување на исполнетоста на условите.

Со оспорените членови се пропишуваат доказите коишто треба да се приложат кон барањето за стекнување на уверение за сметководител, односно за овластен сметководител, и доказите коишто треба да се приложат кон барањето за издавање лиценца за работа на трговецот поединец - сметководител и трговецот поединец - овластен сметководител, односно трговско друштво, а со изнесените наводи во иницијативата, подносителот всушност бара Уставниот суд да се впушти во одлучување по прашањето дали е уставно или неуставно, лице во пензија да биде спречено да врши сметководствени работи со договор на дело, што не е тема ниту содржина на оспорените членови. Поточно, ваквите аргументи за оспорување на одредбите од Правилникот не се соодветна основа за впуштање во мериторно постапување по иницијативата, ниту подносителот дава посебни и конкретни наводи за причините за неуставноста и незаконитоста за секој посебно оспорен член од Правилникот *vis a vis* Законот за вршење на сметководствени работи. Отсуството на соодветни и издржани аргументи за уставно проблематизирање на конкретно оспорените содржини од Правилникот, е процесна пречка за одлучување по иницијативата и причина за отфрлање на истите, согласно со член 28 алинеја 3 од Деловникот на Судот.

Меѓутоа, Судот, по сопствена иницијатива оцени за потребно да се впушти во оценка на уставноста и законитоста на Правилникот за што најнапред го разгледа прашањето дали Правилникот во кој се содржани оспорените членови, по својата форма и содржина претставува пропис за чија уставност и законитост е надлежен да одлучува Уставниот суд и дали Управниот одбор е овластен со закон да донесе Правилник за начин и постапка за добивање на уверение за сметководител и овластен сметководител и упис во регистар.

Во своите одговори Институтот наведува дека Правилникот донесен од Управниот одбор на Институтот не претставува подзаконски акт, туку интересен акт, и дека истиот е донесен врз основа на делегираните и утврдените надлежности од страна на Собранието на Институтот, укажувајќи дека Уставниот суд не е надлежен во смисла на член 110 од Уставот да ја испитува неговата уставност, односно законитост, па предлага иницијативата да се отфрли. Помеѓу другото, наведува и дека оспорениот правилник како интересен правен акт својата основа ја црпи од општиот правен акт – Законот за вршење на сметководствени работи и дека е донесен со цел олеснување на секојдневното работење и полесна практична примена на Законот од страна на Институтот.

Во конкретниот случај, Судот утврди дека во Законот за вршење на сметководствени работи се наведени актите коишто можат да бидат предложени, изготвени или донесени од страна на органите на Институтот (Собрание на Институтот, Надзорен одбор, Управен одбор и претседател на Институтот). Законот ги наведува и интересните акти коишто можат да бидат донесени од органите, меѓу кои не се наоѓа предметниот правилник за кој во одговорот се наведува дека е интересен акт. Меѓутоа, независно од тоа како е третиран Правилникот од страна на Институтот, според Судот, тој по својата форма и содржина, претставува пропис за кој Уставниот суд е надлежен да ја оценува неговата уставност и законитост, по што Судот се впушти по прашањето дали Управниот одбор е овластен со закон да донесе Правилник за начин и постапка за добивање на уверение за сметководител и овластен сметководител и упис во регистар.

Правилниците како прописи по својата правна природа генерално се подзаконски акти што се носат во функција на операционализација на законските норми, за што мора да постои законско овластување за доносителот на ваквите акти.

Член 55 од Законот за организација и работа на органите на државната управа („Службен весник на Република Македонија” број 58/2000, 44/2002, 82/2008, 167/2010 и

51/2011 и „Службен весник на Република Северна Македонија” број 96/2019, 110/2019, 154/2019 и 121/2024) уредува дека:

(1) Министерот донесува правилници, наредби, упатства, планови, програми, решенија и други видови акти за извршување на законите и други прописи, кога за тоа е овластен со закон.

(2) Директорот на самостојниот орган на државната управа, односно управната организација донесува правилници, решенија, наредби, упатства, планови, програми и други видови акти за извршување на законите и други прописи, кога за тоа е овластен со закон.

Воедно, член 56 став 1 од Законот за организација и работа на органите на државната управа уредува дека со правилник се утврдуваат и се разработуваат одделни одредби на законите и други прописи заради нивно извршување.

Во член 61 став 1 од Законот за организација и работа на органите на државната управа се пропишува дека со актите кои ги донесува министерот не може за граѓаните и другите правни лица да се утврдуваат права и обврски, ниту да се пропишува надлежност на други органи, а во став 2 од истиот член дека со актите кои ги донесува директорот кој раководи со самостојниот орган на државната управа, односно со управната организација не може за граѓаните и другите правни лица да се утврдуваат права и обврски, ниту да се пропишува надлежност на други органи.

Надлежностите на Управниот одбор на Институтот се пропишани во член 20 став 3 од Законот за вршење на сметководствени работи, и според овој член, Управниот одбор на Институтот:

1) ги подготвува и предлага годишната програма за работа и развој и годишниот финансиски план на Институтот;

2) ги подготвува годишната сметка и годишниот извештај за работењето на Институтот;

3) ја предлага висината на членарините;

4) ја предлага висината на надоместокот за издавање на лиценци за работа;

5) ја предлага висината на надоместокот за полагање на испит за здобивање статус на сметководител и овластен сметководител;

6) ја предлага висината на надоместокот за полагање испит за признавање на професионална квалификација стекната во странство согласно со овој закон;

7) одлучува за запишување и бришење на членовите во регистрите на Институтот;

8) ја усвојува годишната програма за континуирано професионално усовршување предложена од Комисијата за образование, обука и публикации;

9) ја предлага висината на надоместокот за континуирано професионално усовршување;

10) ја усвојува годишната програма за контрола на работењето на трговецот поединец - сметководител, трговецот поединец - овластен сметководител и друштвото за вршење на сметководствени работи;

11) ја предлага програмата за одобрување на квалификација за сметководител и овластен сметководител стекната во странство;

12) ги разгледува извештаите од извршената контрола на работењето на трговецот поединец - сметководител, трговецот поединец - овластен сметководител и друштвото за вршење на сметководствени работи и покренува прекршочна постапка согласно со членот 47 став (2) од овој закон;

13) издава и одзема лиценци за работа;

14) ги предлага членовите на комисиите;

15) го предлага актот за висината на платите за претседателот на Институтот, секретарот и за вработените во стручната служба на Институтот, како и сите надоместоци

за членовите на Управниот одбор, Надзорниот одбор, комисиите и за Собранието на Институтот;

16) одлучува за прием на донации;

17) се грижи за наплата на членарините;

18) ги извршува одлуките на Собранието на Институтот;

19) го донесува етичкиот кодекс на Институтот;

20) ги доставува ажурираните податоци од Регистарот на сметководители и овластени сметководители и субјектите што вршат сметководствени работи до Централниот регистар најдоцна до 15 јануари во тековната година за претходната година;

21) ги доставува ажурираните податоци од Регистарот на сметководители и овластени сметководители до Управата за јавни приходи најмалку еднаш месечно;

22) врши контрола и ажурирање на податоците во Регистарот на сметководители и овластени сметководители, кои ги доставува до Централниот регистар и до Управата за јавни приходи и соработува со нив за успешно спроведување на прописите на сметководството и на овој закон;

23) донесува интересен акт за начинот за чување на личните податоци и информации и

24) врш други работи согласно со овој закон.

Во член 16 точка б) од Законот е пропишана надлежност на Институтот да издава уверение за сметководител и уверение за овластен сметководител, а во точка 7) на истиот член, да издава и одзема лиценци за работа на трговци поединци – сметководители, трговци поединци - овластени сметководители и друштва за вршење на сметководствени работи, воедно и во погоре цитираниот член 20 став 3 точка 13) од Законот е предвидено дека Управниот одбор на Институтот издава и одзема лиценци за работа. Меѓутоа, Законот не предвидува донесување на пропис (правилник) за начинот и постапката на издавање на уверение за сметководител, односно овластен сметководител и упис во регистрите, како што е предметниот Правилник.

Од погоре изнесеното, неспорно е дека во Законот за вршење на сметководствени работи, не е предвидена надлежност на Управниот одбор да донесе акт, во случајов правилник, со кој ќе го уреди начинот и постапката за добивање на уверение за сметководител и овластен сметководител и упис во регистар.

При донесувањето на Правилникот во кој се содржани и оспорените членови, Управниот одбор, се повикал на член 27 став 3 точка 39 од Статутот на Институтот за сметководители и овластени сметководители.

Од увидот во Статутот на Институтот (донесен на седница на Собранието на Институтот од 02.12.2023 година, изменет со Одлука на Собранието од 02.12.2023 година) констатиравме дека во член 27 став 3 од Статутот се пропишани надлежностите на Управниот одбор на Институтот, во кој е содржана точка 39, којашто гласи „Управниот одбор донесува акт за начинот и постапката на издавање уверение за сметководител, односно овластен сметководител и упис во регистрите“, поточно дека Собранието на Институтот утврдило надлежност на Управниот одбор за носење на правилник, каков што е предметниот.

Со член 14 став 7 од Законот за вршење на сметководствени работи е уредена материјата којашто може да биде предмет на уредување со Статутот на Институтот, а таа се однесува на организацијата, управувањето, работењето, финансирањето и претставувањето на членовите на Институтот во сите негови органи.

Во Законот за вршење на сметководствени работи се наведени подзаконските акти коишто ги донесува министерот за финансии, а се наведени и актите коишто можат да бидат предложени, изготвени или донесени од страна на органите на Институтот (Собрание на Институтот, Надзорен одбор, Управен одбор и претседател на Институтот).

Меѓутоа, во Законот за вршење на сметководствени работи, не се согледува норма со која се уредува овластување на орган на Институтот (во случајов Управниот одбор) да го пропише и донесе Правилникот во кој се содржани и оспорените членови, а со тоа, не може ваква надлежност за Управниот одбор изворно да биде пропишана во Статутот на Институтот, од кои причини Судот изрази сомнеж за согласноста на Правилникот со Уставот и Законот за вршење на сметководствени работи.

Судот ги имаше предвид наводите од Институтот дека Правилникот во кој се содржани оспорените одредби е донесен врз основа на делегираните и утврдените надлежности од страна на Собранието на Институтот, меѓутоа, тоа не може да делегира надлежност којашто и за него не е утврдена во Законот за вршење на сметководствени работи.

Владеењето на правото од член 8 став 1 алинеја 3 од Уставот како темелна вредност на уставниот поредок на Република Северна Македонија се остварува и преку уставната определба од член 51 од Уставот дека законите мораат да бидат во согласност со Уставот, а сите други прописи со Уставот и законите, како и дека секој е должен да ги почитува Уставот и законите.

Во конкретниот случај, Правилникот е донесен без законски основ, односно спротивно на член 51 од Уставот, со што пред Судот со основ се постави прашањето за неговата законитост, следствено со основ се постави прашањето и за неговата уставност, односно со темелната вредност на уставниот поредок - начелото на владеење на правото од член 8 став 1 алинеја 3 од Уставот, согласно кое во правниот поредок не може да егзистираат прописи за кои не постои основ во закон за нивното донесување.

IV

Врз основа на наведеното, Судот одлучи како во диспозитивот на ова решение.

У. бр. 170/2024
20 јуни 2024 година
Скопје

Претседател
на Уставниот суд на Република
Северна Македонија
д-р **Дарко Костадиновски**, с.р.