

20242294030

## 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 и член 112 од Уставот на Република Северна Македонија, член 72, член 79 став 1 и член 82 од Актот на Уставниот суд на Република Северна Македонија („Службен весник на Република Северна Македонија” број 115/2024), на седницата одржана на 30 октомври 2024 година, донесе

### ОДЛУКА

1. СЕ УКИНУВА 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. Оваа одлука ќе се објави во „Службен весник на Република Северна Македонија”.

### Образложение

#### I

Уставниот суд на Република Северна Македонија, по повод поднесената иницијатива од Благоја Пандовски, адвокат од Скопје, за оценување на уставноста и законитоста на одредби 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, и по сопствена иницијатива во однос на целината на Правилникот, а врз основа на член 14 став 2 од Деловникот на Уставниот суд, го донесе Решението У.бр.170/2024 од 20 јуни 2024 година, со кое поведе постапка за оценување на уставноста и законитоста на целината на Правилникот, затоа што пред Судот со основ се постави прашањето за неговата согласност со Уставот и Законот за вршење на сметководствени работи.

#### 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, 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.

#### 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.

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).

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).

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 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.

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.

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.

Во контекст на погоре наведените одредби од Законот за организација и работа на органите на државната управа, во Законот за вршење на сметководствени работи се наведени подзаконските акти коишто ги донесува министерот за финансии.

Во врска со предметниот случај, законодавецот во Законот за вршење на сметководствени работи ги навел 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).

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 интерен акт за начинот за чување на личните податоци и информации и

24) врши други работи согласно со овој закон.

Во член 16 точка 6) 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 пропис (правилник) за начинот и постапката на издавање на уверение за сметководител, односно овластен сметководител и упис во регистрите, од страна на Управниот одбор, како што е предметниот Правилник.

Во конкретниот случај, Управниот одбор на Институтот при донесувањето на Правилникот 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 од Собранието на Институтот на седница на Собранието од 02.12.2023 година, изменет со Одлука на Собранието од 02.12.2023 година), произлегува дека во член 27 став 3 од Статутот, Собранието ги пропишало 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“. Со други зборови, Собранието на Институтот, утврдило надлежност на Управниот одбор за носење на правилник, како што е предметниот, иако во Законот за вршење на сметководствени работи, не е содржана норма со која се уредува овластување на орган на Институтот да го донесе Правилникот, а со тоа, не може ваква надлежност за Управниот одбор изворно да биде пропишана во Статутот на Институтот. Воедно, 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.

Судот, ги имаше предвид наводите од Институтот дека Правилникот донесен од Управниот одбор на Институтот, не претставува подзаконски акт, туку интересен акт, укажувајќи дека Уставниот суд не е надлежен во смисла на член 110 од Уставот да ја испитува неговата уставност, односно законитост. 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.

Судот, исто така, ги имаше предвид и наводите 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. Меѓутоа, 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), а Законот ги наведува и интерните акти (член 20 став 3 точка 23) од Законот) коишто можат да бидат донесени од органите, меѓу кои не се наоѓа предметниот правилник за кој во одговорот се наведува дека е интересен акт.

Владеештото 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.

Имајќи предвид дека Правилникот е донесен без законски основ, истиот е незаконит, односно спротивен на член 51 од Уставот, следствено и спротивен на темелната вредност на уставниот поредок - начелото на владеештото 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 оваа одлука.

V

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

У. бр. 170/2024  
30 октомври 2024 година  
Скопје

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